

**Högskolan i Kristianstad  
Institutionen för ekonomi HT 2006**

**Kandidatuppsats**

# **Om Revisionsplikt och Ekonomisk Brottslighet**

**Handledare:  
Ek. Dr. Torbjörn Tagesson**

**Författare:  
Lena Karlsson  
Lisa Kraft  
Ann Listerud**

## **Förord**

Vi vill rikta ett tack till vår handledare Torbjörn Tagesson som under arbetet har varit till stor hjälp i frågor om disposition och upplägg av uppsatsen, han har även bidragit med tips om värdefull referenslitteratur. Utan hjälp från ekobrottsmyndigheten i Malmö och Kristianstad hade studien över huvudtaget inte kunnat genomföras, inte heller utan den personal på tingsrätterna som tog sig tid att kopiera och skicka allt material till oss. Vi vill även rikta ett tack till Lennart Erlandsson och Pernilla Broberg.

Med hjälp av ovanstående personer, de källor som vi använt oss av och våra egna insatser känner vi ett tillfredsställande inför resultatet.

Lena Karlsson

Lisa Kraft

Ann Listerud

## Sammanfattning

Ekonomisk brottslighet beräknas kosta samhället 70 miljarder per år. Myndigheternas redskap för att komma till rätta med problemet är att utöva styrning och lagstiftning med hjälp av kontrollerande funktioner, en av dessa är revisorerna. Revisorerna har genom sin insyn i företagen, och i kombination med införandet av anmälningsskyldigheten, täckt ett tidigare obevakat område. Inom EU sker förändringar av revisionspliktens lagstadgande omfattning, lättnader har införts, något ett par av Sveriges grannländer har anammat. Detta sammantaget har medfört att det rests krav på sådana reformer även i Sverige. Argumenten som ventilerats i debatten är revisionspliktens betungande kostnad för mindre företag och för de fall någon har för avsikt att begå ekonomiska brott, söker de sig till en företagsform utan revisionsplikt. Detta kan ställas mot de uppfattningar vilka betraktar revisionsplikten som en metod för att uppmärksamma ekonomiska problem samt att den förhindrar och förebygger ekonomisk brottslighet.

Studien har tagit fasta på det antagandet att revisionsplikten förebygger och förhindrar ekonomiska brott. Sambandet torde kunna synliggöras genom att undersöka skillnader i frekvens av ekonomiska brott, samt se vilka kategorier av brott som är representerade i bolag med och utan revisionsplikt.

Materialet till studien är fällande domar mot ekobrottslingar i Skåne och Blekinge län. Genom att omvandla kvalitativ information i domarna till kvantifierbara variabler avses att framkalla en möjlighet att framställa generella resonemang. Ur teori och empiri har hypoteser härletts, vilka ligger till grund för de antaganden som testas i analysen.

Studien visar inte att det finns något påvisbart samband mellan revisionsplikt och ekonomisk brottslighet, snarare visar den på att bolag med revisionsplikt oftare blir dömda än företagsformer utan revisionsplikt. Anledningar till detta kan bland annat sökas i undersökningsmetoden som enbart har mätt den registrerade verksamhetens insatser, eller den obearbetade företagsindelningen samt avsaknaden av en exaktare kategorisering av materialet. Det mest framträdande i studien har varit att konkurser ger inblick i företagen och avslöjar ekonomisk brottslighet, men det som framstår som gemensam nämnare för ekonomisk brottslighet är tillfälle, motiv och neutralisering.

## **Abstract**

Economic crime is responsible for a cost of 70 billion SEK to the Swedish society every year. To be able to control this problem the governments law enforcement and other controlling activities are performed by different controlling organs. By an extensive insight of a company, combined with the introduction of the statutory audit, auditors, as a controlling organ, are able to cover up parts that earlier have been unguarded. The extent of statutory auditing is changing in the European Union, relief's has been introduced, and accepted by some of Sweden's neighbours. Taken together, it has resulted in requirements of reforms also in Sweden. The argument loudly spoken of in the debate is that the statutory audit is a heavy cost for the small companies. They also debate the fact that criminals choose a corporate form without the statutory audit either way. Those arguments are confronted with opinions that the statutory audit is important in detecting economical crime combined with prevention of crime. This study is concentrating on the assumption that the statutory audit is a prevention of economic crime. The connection between statutory audit and economic crime should be possible to visualize through a survey of differences in frequency and category. This is carried out through investigating and comparing corporate forms with, and without the statutory audit. One of the conclusions of this study is that it is more common with economic crime in companies with statutory audit than in companies without.

## Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
BrB	Brottsbalk
BFL	Bokföringslagen
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
BL	Enkla bolag
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
HB	Handelsbolag
HRL	Handelsregister lag
KB	Kommanditbolag
RevL	Revisionslagen
SBL	Skattebrottslag
SCB	Statistiska centralbyrån

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1. INLEDNING.....</b>	<b>7</b>
1.1 INTRODUKTION .....	7
1.2 BAKGRUND .....	8
1.3 PROBLEMDISKUSSION .....	10
1.4 PROBLEMFÖRMULERING .....	12
1.5 SYFTE.....	12
1.6 KAPITELSAMMANFATTNING.....	13
1.7 UPPSATSSENS FORTSÄTTA DISPOSITION .....	13
<b>2. METOD .....</b>	<b>15</b>
2.1 VETENSKAPLIG UTGÅNGSPUNKT .....	15
2.2 KAPITELSAMMANFATTNING.....	17
<b>3. EKONOMISKA BROTT OCH BOLAGSFORMER.....</b>	<b>18</b>
3.1 INLEDNING .....	18
3.2 KATEGORIER AV EKONOMISKA BROTT .....	18
3.3 BOLAGSFORMER .....	20
3.4 REVISIONSPLIK TEN .....	21
3.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	21
<b>4. TEORIER .....</b>	<b>22</b>
4.1 TEORI .....	22
4.3 SAMMANSTÄLLNING AV HYPOTESER.....	37
4.4 KAPITELSAMMANFATTNING.....	37
<b>5. EMPIRISK METOD.....</b>	<b>38</b>
5.1 INLEDNING .....	38
5.2 PRIMÄR OCH SEKUNDÄRDATA.....	38
5.3 DATAINSAMLINGSMETOD .....	38
5.4 URVALSKRITERIER .....	39
5.5 FELKÄLLOR.....	41
5.6 BORTFALLSANALYS .....	41
5.7 OPERATIONALISERING .....	42
5.7.1 UTFÖRANDET .....	42
5.7.2 OPERATIONALISERING AV HYPOTESERNA.....	43
5.8 KAPITELSAMMANFATTNING.....	46
<b>6. EMPIRISK ANALYS .....</b>	<b>47</b>
6.1 INLEDNING .....	47
6.2 HYPOTESPRÖVNING .....	47
6.2 SAMMANSTÄLLNING AV RESULTATET FRÅN HYPOTESPRÖVNINGEN .....	56
6.3 KAPITELSAMMANFATTNING.....	57
<b>7. SLUTSATS .....</b>	<b>58</b>
7.1 SLUTSATS OCH REFLEKTIONER.....	58
7.2 KAPITELSAMMANFATTNING.....	62
7.3 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING .....	62
<b>KÄLLHÄNVISNING .....</b>	<b>64</b>

## Bilagor 1-2

---

## 1. INLEDNING

---

*K*apitlet inleds med introduktion och bakgrundsbeskrivning. I bakgrunden tas bland annat orsaken till införandet av revisionsplikten upp, men även utvecklingen inom EU samt revisionens och revisorns roll för att upptäcka och förhindra oegentligheter och fel. I problemdiskussionen som sedan följer belyses olika parter inställning till sambandet mellan ekonomisk brottslighet och revisionsplikt. Argumentationen knyts samman i en problemformulering vars essens formuleras i syftet. Kapitlet avslutas med en kapitelsammanfattning och uppsatsens fortsatta disposition.

---

### 1.1 Introduktion

*”Some people are honest all of the time.*

*Some people (fewer than above) are dishonest all of the time.*

*Most people are honest some of the time.*

*Some people are honest most of the time.”*

(Bologna och Lindquist, 1995:11)

Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) uttrycker i *Revision en praktisk beskrivning* (2005) att det ändamål som revision, och plikten att revidera, skall fylla är intressenternas behov av ett kvalitetsstämplat bedömningsmaterial. I kombination med revisorernas anmälningsskyldighet, som infördes 1999, har revisionsplikten kommit att verka som ett redskap i kampen mot ekonomisk brottslighet (Larsson, 2005). I Sverige har det debatterats i medierna om huruvida revisionsplikten gör tillräcklig nytta, för små och medelstora företag, i förhållande till den kostnad och det merarbete revisionen skapar. Stor genomslagskraft i debatten har en utredning från Svenskt Näringsliv, utförd av Norberg och Thorell (2005), där det meddelas att de anser att revisionsplikten medför en betungande kostnad och bör avskaffas för företag med en omsättning på max tre miljoner kronor per år. Då Sverige fick ett maktskifte i riksdagsvalet 2006, blev diskussionen högaktuell. Det borgerliga blocket, som gick segrande ur valet, vill minska antalet lagar och regler för företagen. Avskaffandet av revisionsplikten ses som en möjlighet att uppnå detta. (Allians Tillväxt Sverige, 2006)

## 1.2 Bakgrund

### 1.2.1 Ekonomisk brottslighet

*Ekonomisk brottslighet* är ett sentida samhällsfenomen, som på allvar började uppmärksammas i Sverige under 1970-talet (Lindgren, 2000). Begreppet återfinns inte i lagboken utan är ett kriminologiskt samlingsbegrepp och brukar definieras som vinningsbrott inom näringslivet (Korsell, 2002). I samband med den uppmärksamhet som ekonomisk brottslighet ådrog sig i massmedia vid mitten av 70-talet restes det krav på åtgärder. Således ansågs 1983-års införande av lagstadgad revisionsplikt, för alla aktiebolag, vara av yttersta vikt för bekämpningen av ekonomisk brottslighet. (Lindgren, 2000) Motivet till införandet av revisionsplikt härstammade ur ett PM sammanställt av Brottförebyggande rådet (BRÅ) där det hävdades att det inte var bolag med revisionsplikt som var mest representerade när det gällde ekonomisk brottslighet. Istället var det ofta små bolag med litet aktiekapital som bildats för att ge grundaren frihet från personligt betalningsansvar. Dessutom betraktades revisionsplikten vara till stor nytta för ägarna såsom en metod att uppmärksamma ekonomiska problem, särskilt i de mindre bolagen. (Norberg & Thorell, 2005)

Enligt ekobrottsmyndigheten (EBM) har den ekonomiska brottsligheten stadigt ökat i Sverige sedan 2001 (EBM, 2005a) och EBM (2007) beräknar att staten förlorar mer än 70 miljarder per år på grund av att företag och enskilda personer inte betalar in skatt. Ekonomiska brott är till sin natur den typ av brott som upptäcks av kontrollorgan. Upptäcks inte brotten genom kontroll eller spaning registreras de sällan och syns inte heller i kriminalstatistiken. (Korsell, 2003) De mest omfattande kontrollsystemen finns enligt Korsell hos skatteverket och konkursförvaltarna. EBM:s (2005b:4) statistik bekräftar detta då skatteverket och konkursförvaltare gör allra flest anmälningar om misstankar om ekonomiska brott är. Revisorer står för cirka två procent av alla anmälningar. Skattebrott, bokföringsbrott och brott mot borgenärer är de i särklass största posterna av andelen totalt anmälda brottsmisstankar om ekonomiska brott. (EBM, 2005a:14 ff)



### 1.2.2 Utveckling inom EU

Artikel 51, i EG: s fjärde direktiv, föreskriver obligatorisk revision av samtliga årsbokslut och en granskning av förvaltningsberättelsen. Direktivet är tillämpligt på aktiebolag eller motsvarande. Medlemsländerna ges dock möjlighet att undanta revisionsplikten från de företag som inte uppfyller två av följande gränsvärden: minst 50 anställda, minst 7,3 miljoner euro i omsättning samt balansomslutning om minst 3,65 miljoner euro. Samtliga länder vilka ingick i EU innan den senaste utvidgningen 2004, bortsett från de nordiska länderna, har valt att införa frivillig revision eller så har det aldrig funnits någon revisionsplikt för de små företagen. (Norberg & Thorell, 2005) Ett undantag från revisionsplikten bygger på en medveten regleringsfilosofi vilken ingår i ett omfattande program som arbetar med att öka konkurrenskraften hos små och medelstora företag (Collis, 2003).

För tio år sedan påbörjade England processen med avreglering av revisionsplikten. England införde sitt första undantag från revisionsplikten 1993 och gränsvärdet för undantag har sedan höjts vid tre tillfällen: år 1997, 2000 och till sist 2004 då det landade på EU: s maximalt tillåtna värde. Effekterna av avskaffandet i England har följts upp och utredningen kom fram till att ökningen av ekonomisk brottslighet var marginell i förhållande till de kostnadsbesparingar som kunde uppnås (Norberg & Thorell, 2005).

### 1.2.3 Revisorns och revisionens roll

Det är idag möjligt att dela upp svenska företagsformer i två falanger: den första är företag med revisionsplikt och till dem hör bland annat aktiebolag (AB), och den andra är företag utan revisionsplikt till vilka bland annat handelsbolag (HB), kommanditbolag (KB) och enskilda firmor hör (Bokföringslagen (BFL) 6 kapitlet). I Sverige är revisionen densamma för alla aktiebolag oavsett storlek. Revisionsplikten är därtill mer omfattande än i andra länder då den också inkluderar förvaltningsrevision. (Norberg & Thorell, 2005)

FAR (2005) uppger att i bolag med revisionsplikt är revisorns roll att i enlighet med god revisorssed och god revisionsplanera och utföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning då denne skall bedöma risken för oegentligheter och fel som påverkar bolagets resultat och ställning, eller frågan om ansvarsfrihet. En korrekt bokföring har många intressenter, till exempel kreditgivare och leverantörer som behöver ett underlag för att bedöma soliditeten och vinstmöjligheterna. För

skattesystemet är bokföringen av fundamental betydelse, menar Larsson (2004), eftersom beskattningen i allt väsentligt bygger på företagets redovisning. Företagen skapar förtroende genom att uppfylla sina förpliktelser gentemot intressenterna och en viktig del i detta kan vara att redovisningen är kvalitetsstämplad via en revision. (Larsson, 2004) Vidare anser FAR (2005) att om revisorerna inte hade haft de uppgifter de har idag så skulle de olika intressenterna vara tvungna att anlita egna kontrollanter för att kunna ta reda på om de vågar lita på företaget.

En professionellt skeptisk inställning är särskilt relevant vid revisorns granskning enligt standarden RS240 *Oegentligheter och fel*, skriver Larsson (Balans, nr 12/2006, s 43-46). Emellertid finns det inte alltid en rimlig chans för revisorn att upptäcka den här typen av felaktigheter och därför måste revisorn inrikta granskningen på hur pålitlig redovisningen är, inte ens en hundra procentig granskning skulle vara någon garanti för att alla oegentligheter och fel kommer fram (FAR, 2005). Larsson (Balans, nr 12/2006, s 43-46) uppger även att det är viktigt att inse att risken är större att revisorn inte upptäcker en felaktighet som har sin grund i en oegentlighet. Orsaken är att oegentligheter vanligtvis även innefattar åtgärder för att dölja dem såsom till exempel medveten försummelse att bokföra transaktioner. (Balans, nr 12/2006, s 43-46) Det ställs höga krav på revisorn att i dessa fall granska och anmäla bolagen om misstanke om brott existerar. Syftet med revisionen är, som tidigare nämnts, att ge intressenterna en tillförlitlig information som de kan använda som underlag för olika typer av beslut. (FAR, 2005)

## **1.3 Problemdiskussion**

### **1.3.1 EBM och Svenskt Näringslivs ställningstagande**

I frågan om revisionspliktens vara eller inte vara finner man EBM och Svenskt näringsliv, vilka har polära åsikter.

EBM anser att ett avskaffande av revisionsplikten har som följd effekt att den ekonomiska brottsligheten ökar, de bedömer att revisionsplikten har en förebyggande effekt (Larsson, 2004). En studie utförd av Larsson (2005) visar att även om en marginell andel av alla anmälningar vid ekonomiska brott görs av revisorer så kan man hålla för sannolikt att anmälningsskyldigheten stärker revisorernas position så att de effektivare kan förmå sina klienter att följa lagen. Till Larssons resonemang kring

hur den svenska lagstiftningen stärkt revisorernas rättsliga ställning kan man dra paralleller till den australiensiske kriminologen Braithwaites (1997) maktfördelningsteori. Braithwaite anser att lösningen på maktmissbruk är att ett organ som missbrukar makten balanseras av andra parter som också har makt.

Svenskt Näringsliv ser däremot inget samband mellan revisionsplikt och ekonomisk brottslighet. Deras synvinkel förtydligar Persson i *Balans* (nr 2/2004, s 16) där han säger att ”alla behöver revisorn, men alla behöver inte revision”. Svenskt Näringslivs ståndpunkt utgår bland annat från undersökningen i England där man ansåg att det inte fanns några belägg för antagandet mellan ökad ekonomisk brottslighet och avreglerandet av revisionsplikten (Norberg & Thorell, 2005). De resonerar också som så att om någon har för avsikt att begå brott och skulle se revisionsplikten som ett hinder finns det andra företagsformer, som inte har revisionsplikt, att bedriva verksamhet i (Burén & Nyquist, 2005). I en skrivelse till justitiedepartementet belyser Burén och Nyquist (2005) Svenskt Näringslivs ställningstagande ytterligare genom att hänvisa till EBM:s så kallade restaurangprojekt. Restaurangprojektet är ett projekt för vilket eko-revisorn Sigurd Elofsson redogjorde för vid Svenskt Näringslivs seminarium om slopad revisionsplikt den 17 mars 2005. Sigurd Elofsson refererade då till projektet som ett exempel på ett lyckat samarbete mellan revisorer och EBM samtidigt som han medgav att det inte var någon skillnad mellan företagen som hade extern revisor och de som saknade detta. (Burén & Nyquist, 2005)

EBM ser dock fler dimensioner i projektet än vad som Burén och Nyquist redogör för. Enligt EBM (2005a:17) är restaurang branschen överrepresenterad inom ekobrottsstatistiken. Av de krogar EBM granskade i projektet fuskade sju av tio med intäcksredovisningen (Brink & Carlberg 2005). I *Balans* (nr 3/2005:43ff) uppger Åström att restaurangprojektet visade på att revisorerna i ett flertal av de granskade aktiebolagen inte reagerat trots det faktum att huvudsakliga principer för bokföring av kontanta affärshändelser försumrats. Vidare framför Åström att många av felaktigheterna och de uppsåtliga brotten hade kunnat uppmärksammas vid en minimal arbetsinsats av revisorn. Det visade sig därtill att revisorer ofta undflyr besvärliga områden genom att inte utföra kontroller alls av exempelvis kassasystem och bokföring av kontanta händelser. De involverade revisorerna var verksamma på mycket stora och ända ned till små byråer. (Balans, nr 3/2005:43ff)

## **1.4 Problemformulering**

Om risken för att bli ertappad minskar vid ekonomisk brottslighet bör den ekonomiska brottsligheten öka, utifrån tidigare resonemang. En ståndpunkt som anfördes var att revisionsplikten har en preventiv verkan, att makt balanseras med makt. En annan aspekt av samma dilemma är det faktum att det finns bolagsformer utan revisionsplikt att bedriva verksamhet i. Tar man dessa båda argument och belyser dem med teoretisk anknytning såsom institutionell teori, motiv/tillfälle/neutralisering och rationella valhandlingsteorier så talar detta för att alla som startar företag utan revisionsplikt inte har som incitament att bedriva en rent kriminell verksamhet. Det förekommer ekonomisk brottslighet både i företag med och utan revisionsplikt. Ett företag kan startas med goda intentioner men oväntade omständigheter kan förmå, i grunden hederliga personer, att begå brott. En annan vinkling är att revisorn inte till hundra procent kan granska en årsredovisning, ett brott som sker i ett aktiebolag har inte som intention att det skall vara synligt för revisorn utan med viss skicklighet kan transaktioner och dylikt döljas. Om brott, eller rena misstag, upptäcks i AB kan revisorn varna med att skyldigheten att anmäla händelsen till myndigheterna och därmed förmå sin klient att återställa ordningen. Detta talar för att revisionsplikt faktiskt hämmar ekonomisk brottslighet och att det är en skillnad mellan bolag med revisionsplikt och bolag utan. I en kvantitativ undersökning av de domar som finns i ekobrottsmål borde en eventuell skillnad mellan företagsformer med och utan revisionsplikt gå att hitta, strukturella skillnader i brotten mellan aktiebolag och övriga företag utan revisionsplikt kan finnas. Om en skillnad föreligger mellan de båda grupperna kan orsaken vara kopplad till revisionsplikten. Utifrån resultatet kan revisionspliktens brottsförebyggande inverkan diskuteras.

## **1.5 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att undersöka olika samband vid ekonomisk brottslighet både då det gäller mellan företag med och utan revisionsplikt, men även att undersöka rent generella samband i faktorer och frekvenser.

## **1.6 Kapitelsammanfattning**

Man kan idag dela upp svenska företagsformer i de med revisionsplikt, till exempel AB, samt de utan revisionsplikt såsom HB, KB och enskilda firmor. Det har debatterats i de svenska medierna om revisionsplikten gör tillräcklig nytta, för små och medelstora företag, i förhållande till den kostnad och det merarbete revisionen skapar. Syftet med revisionen är att ge intressenterna en tillförlitlig information som de kan använda som underlag för olika typer av beslut. Då Svenskt Näringsliv inte ser något samband mellan revisionsplikten och ekonomisk brottslighet, anser de att revisionsplikten bör avskaffas för företag med max tre miljoner år i omsättning per år, detta då revisionsplikten genererar en betydande kostnad för dessa företag. EBM anser istället å sin sida att avskaffandet kommer att leda till en ökning av ekonomisk brottslighet.

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det finns skillnader i frekvenser av ekonomiska brott, och vilka kategorier av brott som är representerade i företagsformer med och utan revisionsplikt. Detta skall ske genom att granska domar i ekonomisk brottslighet.

## **1.7 Uppsatsens fortsatta disposition**

### **Kapitel 2**

Kapitlet beskriver tillvägagångssätt samt ansats och teorier för undersökningen. Deskriptiva och kriminologiska teorier vilka skall ligga till för grund undersökningen inringas och ett allmänt resonemang kring undersökningen och tidigare gjord forskning inom ämnet görs. Undersökningens positivistiska hållning motiveras, dess deduktiva ansats och de generaliserbarheter som undersökningen avser att generera skall underbyggas.

### **Kapitel 3**

Kapitlet ger en lättöverskådlig bild över de ekonomiska brott och företagsformer som kommer att behandlas i uppsatsen. Brotten som tas upp är bokföringsbrott, skattebrott, försvårade av skattekontroll, oredlighet mot borgenär samt mannamån mot borgenär. Även olika företagsformer presenteras, dessa är enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag, aktiebolag och enskild firma, och en överblick över vilka företagsformer som är kopplade till revisionsplikten presenteras.

**Kapitel 4**

I kapitlet härleds hypoteser ur lämpliga teorier för att förklara ekonomisk brottslighet och vissa samband i sammanhanget. I inledningen visas statens förbindelse med samhället gestaltade som ett kontrakt vilket formuleras av gällande lagar och regler. Kapitlet i övrigt presenterar institutionell teori, agentteorin, anomiteorin, rationella-val teorier, Fisses och Braihtwaits tre typer av riskbenägenhet, förklarande faktorer till brott samt positiv redovisningsteori och övriga resonemang för att underbygga de hypoteser som sedan skall ligga till grund för analysen.

**Kapitel 5**

I kapitlet beskrivs materialet som är föremål för undersökningen. Det empiriska materialet består av domar vilka är insamlade via dokumentstudier. Målpopulationen är domar som varit involverade i ekonomisk brottslighet under perioden 2003-2006 i Skåne och Blekinge län. Vidare beskrivs vilken typ av data samt val av metod för datainsamling. Bortfallsanalysen redovisas och operationaliseringen beskrivs.

**Kapitel 6**

I kapitlet visas de analyser som gjorts för att testa hypoteserna. Analysen har utforskat empirin som erhållits genom domarna. Var och en av hypoteserna kommer att analyseras. I hypoteserna har det uttryckts förväntningar om ekonomisk brottslighet i förhållande till revisionsplikt, företagsform, bransch, konkurs, kön, ålder och storlek på bolag. De olika testerna består av chi-två test, Fishers test och t-test. För att hypotesen inte ska förkastas måste analysen visa på ett signifikant samband. Totalt av studiens undersökningar förkastas tre av tio hypoteser.

**Kapitel 7**

I kapitlet dras slutsatser från resultatet i analysen. Slutsatserna kommer att kopplas tillbaka till teoriavsnittet, det kommer även att ges förslag till vidare forskning.

## 2. METOD

---

*M*etodavsnittet beskriver tillvägagångssätt samt ansats och teorier för undersökningen. Kapitlet inleds med ett inringande av teorier med avsikt att förklara undersökningens vinkling av individers natur. Detta övergår i ett allmänt resonemang kring undersökningen och tidigare gjord forskning inom ämnet. Den lucka inom forskningen som undersökningen skall fylla medför att undersökningens positivistiska hållning, deduktiva ansats och de generaliserbarheter som undersökningen avser att generera, skall underbyggas. Kapitlet avrundas med de deskriptiva och kriminologiska teorier som skall förklara branschberoende fenomen, samt en kapitelsammanfattning.

---

### 2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

En man inom polisväsendet lär en gång i tiden ha delat upp befolkningen i två kategorier; dömda och ännu icke dömda.<sup>1</sup> Kategoriseringen är en dikotomi och ger vid handen att det mest oklanderliga man kan vara är ”ännu icke dömd”. Detta synes vara en något illusionslös och förenklad kategorisering av alla invånare. Inte desto mindre är polismannens subjektiva bedömning av sina medmänniskor ett uttalande som faller helt inom ramen för de agentteoretiska grunderna. Ser man på mänskligheten med en något rymligare vinkling kan man addera egenskapen att riskbenägenhet varierar mellan individer (Lindgren & Theandersson, 2001). Riskbenägenhet är en personlighetsbetingad egenskap, men den kan därutöver förstärkas av om man befinner sig i en situation där man känner sig hotad (Korsell, 2003). Riskbenägenhet kan även vara ett resultat med ursprung från en analys av risker och vinster där individen gör rationella val (Lindgren & Theandersson, 2001). Denna ytterligare indelning inskränker den agentteoretiska applicerbarheten på samhället i stort. Ett annat karaktärsdrag som ger en ytterligare dimension är att det faktiskt finns människor som vill följa lagar och regler och strävar efter att göra det som ur ett samhälleligt och moraliskt perspektiv anses vara det rätta (Alalehto, 2001).

---

<sup>1</sup> Avsikten med hänvisningen till polismannen är inte att exakt återge en sanning då vi varken kan finna en skriftlig eller muntlig källa som verifierar påståendet, utan polismannens uttalande är tänkt att illustrera resonemanget.

Uppsatsen har inriktning mot att utifrån en kategorisering av brottstyp och företagsformer se om det är möjligt att urskilja mönster och därmed tillföra ett ytterligare komplement i debatten om revisionspliktens vara eller inte vara. Målet med den här uppsatsen är att undersöka om det finns ett eventuellt samband mellan revisionsplikt och ekonomiska brott. Detta skall kartläggas genom att granska frekvens samt artbestämna, och efter företagsform kategorisera, de typer av brott som sker i företag med och utan revisionsplikt.

Comte menade att ”vetenskapens kärna ligger i själva verket i företeelsernas lagar, medan fakta i egentlig mening – de må vara hur talrika eller exakta som helst – aldrig erbjuder annat än värdefullt material” (Comte, (1844) 1979). För att uppnå det som Comte benämner som ”vetenskapens kärna” har vi i vårt arbetssätt ambitionen att inta ett objektiv och öppet sinne till det som skall undersökas. Saunders, Lewis och Thornhill (2006) säger att en undersökningsfilosofi som reflekterar positivismens principer ikläder sig en filosofisk inställning som matchar en naturvetenskaplig hållning. För att erhålla generaliserbarhet skall på ett sakligt tillvägagångssätt mätbara variabler utformas som sedan statistiskt kan visa på ett möjligt samband mellan revisionsplikt, brottstyper och företagsform.

Saunders et al (2006) framför att den deduktiva ansatsen är konstruerad med syfte att testa teoretiskt uppbyggda påståenden. Detta innebär att vi med en induktiv ansats hade nödgats samla in och analysera data för att kunna formulera hypoteser. Vi avser inte att gå upptäckstens väg, utan bevisföringens, och då faller den induktiva ansatsen bort. Ur teori, allmänna principer och befintlig litteratur har hypoteser härletts.

Undersökningen kommer att analyseras utifrån aktuella teorier som har en inverkan på aktörers preferenser och därmed deras agerande. Då undersökningen inte är ute efter att skapa förbättringar är inte normativa teorier lämpliga. Istället är målet att finna en beskrivning av ekonomisk brottslighet, varför utgångspunkt tas från deskriptiva teorier (Saunders et al, 2006) och kriminologiska teorier (Walldén, 1999). De två absolut självklara teorierna som utkristalliserats ur de deskriptiva teorierna är agentteorin och den institutionella teorin (Deegan & Unermann, 2006). Normer och gällande lagar och regler styr till en viss del individers och organisationers handlande. Korsell (2003) framför tre faktorer som bidrar till brott; motiv, neutraliseringar och tillfälle. En annan typ av teorier som tar fasta på individuella faktorer är så kallade rationella valhandlingsteorier (Lindgren & Theandersson, 2001). Centralt när detta



perspektiv appliceras inom kriminologin är att brottsligt beteende, liksom annat beteende, är ett resultat av ett val där man försöker främja sitt eget intresse. Detta kan kopplas till agentteorin. Deegan och Unerman (2006) menar att med utgångspunkt från agentteorin är nyckeln till en väl fungerande organisation att skapa mekanismer i företaget vilka skapar vinstgenererande handlingar för individer som också leder till vinst för företaget. Dessa mekanismer måste därmed innefatta alla de intressenter som berörs ekonomiskt av företagets agerande. Att företagschefer har incitament till att visa information om att de utför ett arbete, vilket har som syfte att öka ägarnas vinst, används som en grund för argumenten emot revision. Ett misslyckande att leverera detta skulle ha förödande effekter på deras rykte och deras framtida inkomster. (Deegan & Unerman, 2006).

Durkheims (1895) lär om det *sociala tvånget* och Mills (1959/1971) om det *sociala systemet* förklarar hur det individuella beteendet formas av ett omedvetet tryck från omgivningen. Den institutionella teorin förklarar varför man utför en brottslig handling trots att man har ett ansvar gentemot organisationen man arbetar i, men även mot det övriga samhället. Den praxis som finns i en bransch följs relativt troget av företagen, även om det innebär ett brottsligt beteende. De branschrelaterade mönstren är ett belägg för den institutionella teorin. Ser man till teorier inom kriminologin som har för avsikt att förklara social desorganisation talar man om brist på normer, anomiteorier. Anomiteorin bidrar med analysredskap för att problematisera förhållandet mellan olika samhällsfaktorer och ekobrottslighetens struktur och omfattning. (Lindgren & Theandersson, 2001) Den positiva redovisningsteorin har valts för att belysa faktorer som påverkar ett företagsval av redovisning (Deegan & Unerman, 2006).

## **2.2 Kapitelsammanfattning**

Studien utgår från institutionell teori, agentteorin, positiv redovisnings teori samt anomiteorin, men även andra teorier som förklarar vad som påverkar en individs riksbenägenhet används. Med en deduktiv ansats och positivismens principer skall mätbara variabler utformas och de teoretiska uppbyggda påståendena testas. Studien avser inte att tolka och förstå revisionens brottsförebyggande verkan, utan på ett sakligt tillvägagångssätt utforma variablerna som sedan statistiskt kan visa på ett möjligt samband mellan revisionsplikt, brottstyp och företagsform.

### 3. EKONOMISKA BROTT OCH BOLAGSFORMER

---

**S**yftet med kapitlet är att ge en lättöverskådlig bild över de ekonomiska brott och företagsformer som kommer att nämnas och behandlas i uppsatsen. Kapitlet ger även en överblick över vilka företagsformer som är kopplade till revisionsplikten.

---

#### 3.1 Inledning

I EBM:s statistik (2005a) visas på olika brottsformer som förekommer i samband med ekonomiska brott och företag. Dessa brottsformer är representerade med olika frekvens men bokföringsbrott och skattebrott är de mest representerade brotten (EBM 2005a). De dömda är representanter för företag och dessa företag har olika företagsformer. Företag kan ha revisionsplikt eller så kan ett företag drivas i en form där revisionsplikt inte krävs. I kapitlet presenteras de vanligaste brottsformerna, samt de företagsformer en ägare har att välja på. För att klargöra ytterligare förtydligas även de revisionspliktiga företagsformerna.

#### 3.2 Kategorier av ekonomiska brott

*Bokföringsbrott - Brottsbalken (BrB) 11:5 § (Grovt 11:5 st1)*

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt Bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på något annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter.

*Skattebrott - Skattebrottslag (SBL) 2 § (Grovt 4 §)*

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år. *Skatteförseelse SBL 3 §* - Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa döms för skatteförseelse till böter.

*Försvårande av skattekontroll - SBL 10 § (Grovt 10 § st2)*

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokförings skyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år.

***Borgenärsbrott***

- *Oredlighet mot borgenärer - BrB 11:1 § (Grovt 11:2§)*

Oredlighet mot borgenärer är ett brott som praktiskt taget uppdragas i samband med en konkurs och det alvarligaste av de så kallade borgenärsbrotten i BrB kapitel 11. Den som, när han är på obestånd eller när påtaglig fara föreligger för att han skall komma på obestånd, förstör eller genom gåva eller någon annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde, döms för *oredlighet mot borgenärer* till fängelse i högst två år. Detsamma skall gälla om någon genom sådant förfarande försätter sig på obestånd eller framkallar påtaglig fara för att han skall komma på obestånd.

Gäldenär som vid skuldsanering, konkurs eller förhandling om offentligt ackord förtiger tillgång, uppger obefintlig skuld eller lämnar annan sådan oriktig uppgift, skall ock, om ej uppgiften rättas innan den beedigas eller eljest lägges till grund till förfarandet, dömas för *oredlighet mot borgenärer*.

- *Mannamån mot borgenärer – BrB 11:4 §*

Den som, då han är på obestånd, gynnar viss borgenär genom att betala skuld som ej är förfallen, betala annat än sedvanliga betalningsmedel eller överlämna säkerhet som ej var betingad vid skuldens tillkomst eller genom att vidta annan sådan åtgärd, döms, om åtgärden medför påtaglig fara för att andra borgenärs rätt skall förringas avsevärt, för *mannamån mot borgenärer* till fängelse i högst två år.

### 3.3 Bolagsformer

Till bolagen hör enkla bolag, handelsbolag och kommanditbolag vilka regleras i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (BL). Till bolagen hör också aktiebolag vilka regleras i Aktiebolagslagen, (ABL) (2005:551).

Det *enkla bolaget* bygger på tanken att delägarna i princip äger sina tillgångar i bolaget och att de utåt agerar var och en för sig. En företeelse som uppfyller de allmänna kraven för att vara bolag är ett enkelt bolag. Ett enkelt bolag uppkommer genom att två eller flera sluter avtal om att driva en verksamhet i bolagsform. Bolaget uppkommer genom avtalet mellan parterna och registrering hos myndighet krävs således inte.

*Handelsbolaget* kännetecknas av att delägare samverkar mera i bolagsformen och att den uppkomna vinsten fördelas mellan delägarna. Om två eller flera har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret bildas ett handelsbolag. Såväl fysiska som juridiska personer kan vara bolagsmän i handelsbolag.

*Kommanditbolag* är en särskild bolagsform som bygger på de regler som gäller för handelsbolag. Kommanditbolaget kan ses som en kombination av ett handelsbolag och ett aktiebolag. I kommanditbolag ansvarar nämligen vissa delägare personligen för skulderna medan andra inte har något personligt ansvar för bolagets skulder.

Det viktigaste kännetecknet för *aktiebolag* är att aktieägarna inte ansvarar personligen för bolagets skulder. Aktiebolag bildas i en särskild ordning, som kontrolleras och registreras av en offentlig myndighet, Bolagsverket.

Man kan som fysisk person driva näringsverksamhet som *enskild näringsidkare*. Sådan verksamhet kallas ibland för *enskild firma* och innebär att en fysisk person driver näringsverksamhet under en särskild betäckning, så kallad firma. Enskild firma är inget bolag eller annan association i juridisk mening. Någon särskild lagstiftning som reglerar inbördes förhållande i enskild firma finns av naturliga skäl inte. Den som bedriver firma är dock, som alla näringsidkare, bokföringspliktig enligt BFL. Enskild näringsidkare ska söka registrering i handelsregistret om verksamheten är bokföringspliktig enligt 2 § Handelsregister lag (1974:157) (HRL). Bokföringslagens

bestämmelser om årsbokslut behöver inte tillämpas av näringsidkare med en bruttoomsättning som understiger 20 prisbasbelopp. (Smiciklas 2006)

### 3.4 Revisionsplikten

Revisionsplikten är enligt revisionslagen (RevL) kopplad till innehållet i 6 kapitlet 1 § BFL och följande företag är kopplade till revisionsplikten:

- Aktiebolag.
- Handelsbolag med juridiska personer som ägare (större handelsbolag).
- Större **bokslutsföretag**; företag som har fler än 10 anställda och en balansomslutning högre än 24 miljoner kronor.

**Bokslutsföretag** definieras i BFL, 1 kapitlet 2 § som företag som tillhör någon eller några av följande kategorier;

- a) aktiebolag,
- b) ekonomiska föreningar,
- c) handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
- e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,
- f) företag som är moderföretag i en koncern,
- g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret. (Gregow, T. 2005)

### 3.5 Kapitelsammanfattning

Syftet med kapitlet är att ge en lättöverskådlig bild över de ekonomiska brott och företagsformer som nämns och behandlas i uppsatsen. Brotten som tas upp är bokföringsbrott, skattebrott, försvårade av skattekontroll, oredlighet mot borgenär samt mannamån mot borgenär. Även olika företagsformer presenteras, dessa är enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag, aktiebolag och enskild firma. Kapitlet ger även en överblick över vilka företagsformer som är kopplade till revisionsplikten.

## 4. TEORIER

---

*I teoriavsnittet presenteras lämpliga teorier för att förklara ekonomisk brottslighet och i sammanhanget vissa samband. I inledningen visas statens förbindelse med samhället gestaltade som ett kontrakt vilket formuleras av gällande lagar och regler. Resonemanget mynnar ut i huvudhypotesen. Kapitlet i övrigt presenterar teorier och resonemang för att underbygga de hypoteser som sedan skall ligga till grund för analysen.*

---

### 4.1 Teori

*”Jag ger fullmakt åt denna individ eller denna församling av individer och överlåter åt dem min rätt att styra mig själv, på villkor att du avstår din rätt åt dem och bemyndigar alla deras handlingar på samma sätt.” (Hobbes, (1651) 2004:160)*

Ovan är Hobbes definition på kontraktet mellan människor i en stat. Statens syfte är att försvara individerna mot yttre angrepp och oförrätter från varandra. (Hobbes, (1651) 2004).

Det är staten som stiftar lagarna och ser till att de efterlevs med hjälp av straff och sanktioner. Utan lagar finns inga brott, eller som Hobbes uttryckte det i Leviathan; *”lagar är regler för vad som är rätt och orätt, eftersom ingenting kan betraktas som orätt som inte strider mot någon lag”* (Hobbes, (1651) 2004:221). I näringslivet fungerar lagarna som spelregler för aktörerna. De organ som staten har för att kontrollera att spelreglerna följs i näringslivet är bland annat genom skattemyndigheten, konkursförvaltare och kronofogdemyndigheten, till detta kan tillfogas revisorerna då de har pålagts en anmälningsskyldighet. Kontrollorganen och revisorerna skall meddela staten om de regelbrott som de upptäcker, och staten i sin tur dömer de åtalade och straffar dem om de kan bevisa att regelbrott har förekommit. (Korsell, 2003) Utifrån denna maktutövning inser man att kontrollen av aktörerna är avgörande.

Braithwaites (1997) tidigare nämnda maktfördelningsteorin menar på att den här typen av aktörer är att betrakta som en slags grindvaktare, det innebär vissa svårigheter att ta sig igenom stängslet utan att passera vakten, och utifrån förut

anförda perspektiv, såsom nyttomaximering och riskbenägenhet, kommer brott att öka proportionellt med att risken för att bli ertappad och antal straffade minskar. En studie utförd på revisorskåren attityd till anmälningsskyldigheten, utförd av Larsson (2004), visar på att revisorerna i stor utsträckning anser att personer med syfte att verksamheten skall bedrivas med hjälp av ekonomisk brottslighet går runt lagstiftningen genom att använda sig av associationsformer för vilka revisorer inte krävs. Då revisorerna kontrollerar aktörerna i aktiebolag, och har anmälningsskyldighet för de brott de eventuellt skulle upptäcka, borde det innebära att revisionsplikten har betydelse för antalet brott som begås.

### **Huvudhypotesen lyder:**

---

*Revisionsplikten begränsar den ekonomiska brottsligheten och därtill skiljer sig frekvens och brottmönster då det gäller ekonomisk brottslighet mellan företagsformer med och utan revisionsplikt*

---

## **4.2 Branscher**

Mills (1959/1971) summerar några rader från Talcott Parsons *The social system* med orden; ”när människor har gemensamma värden tenderar de att uppföra sig i enlighet med det uppträdandet de väntar sig av varandra. Dessutom betraktar de ofta en sådan konformitet som något mycket gott – till och med när den tycks strida mot deras omedelbara intressen. Att dessa gemensamma värden är inlärda snarare än nedärvda gör dem inte mindre viktiga när det gäller motivationen hos människor. Tvärtom blir de en del av själva personligheten. I denna egenskap håller de ihop ett samhälle, för en social förväntan blir ett individuellt behov” (Mills, 1971:46). Han fortsätter, fortfarande med hänvisning till Parson, med en liknelse av en föreställning av något man kan kalla ett ”socialt system där individer handlar med varandra i åtanke” (Mills, 1971:47). Dessa handlingar är tämligen välordnade, då individerna i system har ”gemensamma värdeomätare liksom gemensamma regler för vad som är passande och praktiskt beteende” (Mills, 1971:47). Några av dessa regler vill Mills kalla för normer; de individer som handlar i enlighet med dessa normer tenderar att handla på likartat sätt i liknande situationer. (Mills, (1959) 1971)

Durkheim (1895) anser att den sociala överindividuella ordningen är den primära, medan individernas handlingar eller föreställningar är en härledning eller verkan av

den. Detta är betydelsen av tredje elementet i Durkheims metodologiska recept: att sociala fakta<sup>2</sup> utövar ett tvång gentemot individerna. Han anser att den enskilda individen bara kan bygga upp trygghet, lycka och en viss grad av frihet om allas handlingar samtidigt är reglerade av en överindividuell kraft. Det sociala tvånget kan delas upp i materiell, strukturell, normativ och kulturell karaktär. Socialt tvång av strukturell karaktär avser organiseringen av samhället i hierarkiska mönster, i skilda grupper, i släkt- och familjerelationer och i olika verksamheter utgör en social ram som påverkar allt beteende. Individerna tvingas ta hänsyn till dessa yttre och givna sociala strukturer, om de är välanpassade känner de inte alltid att de är underkastade ett tvång. Det normativa tvånget opererar genom aktörernas förståelse, känslor och motivation. Individer tvingas därför att de känner respekt för andra människor, auktoriteter, institutioner och så vidare, och för att de känner sig förpliktigade att handla i enlighet med normer. (Durkheim, 1895)

Individen/individer är fundamentet för uppbyggnaden av företag. Företag kan klassificeras i branschtillhörighet. En bransch kan ses som en kulturell inramning av samstämmiga värderingar och normer. Lindgren (2000) talar om kulturella inramningar som relativt obestämda, socialt genererade strukturer vilka människor nyttjar för att organisera information och som grundval för grupper utvecklande av ideologiska och handlingsinriktade argument. Institutionen kan enligt Falkman (2000) utgöra mönster, eller standardiserade procedurer, som till exempel en organisation använder sig av. Falkman ser institutioner som ramar av regler och normer vilka skapar en identitet och ett handlingsutrymme, dessa kan utgöras av formella organisationer, regimer eller kulturer. Fokuseringen på hur regler styr aktörers handlande är, enligt Tengblad (2006), bland det mest utmärkande för institutionell teori. Enligt Artsberg (2005) innebär institutionell teori att handlingsrepertoaren är begränsad av de värderingar och ideologier som råder i ett samhälle vid en viss given tid. Hon framför också att det är möjligt att dessa värderingar är så tagna för givet att det kan ifrågasättas om den enskilde individen är medveten om dem. Enligt Artsberg fokuserar teorin på att mänskliga aktiviteter uppvisar tröghet beroende på att vi har

---

<sup>2</sup> *Sociala fakta* är ett begrepp som Durkheim använder sig av i sina teser. De tre viktigaste begreppen är sociala fakta är: **morfologiska** (de grundläggande sociala strukturerna i samhället), **sociala institutioner** (t.e.x. familjer, normer) samt **sociala strömningar** (tillfälliga faktorer i samhället t.e.x. mode).



fått en viss vana att göra på ett visst sätt och att man därmed tycker att detta är rätt sätt att göra.

Anomiteorin används inom kriminologin, och ekonomisk brottslighet, för att förklara bristen på normer som kan vägleda samhällsmedlemmars handlande i allmänhet eller fungera som rättesnöre inom ett särskilt handlings sätt. Vährborg (2005) säger att med anomi förstås de känslor av maktlöshet och hjälplöshet som uppträder hos en individ i ett system där normsystemet förändras snabbt, eller är på väg att upplösas. Då det sker kraftiga förändringar i ett socialt system uppstår ett slags främlingskap som bäddar för uppkomsten av sociala problem. Denna försvagade sociala struktur befrämjar utveckling av ”socioemotionella” kriser. Beteendet hos de enskilda individerna i ett system präglat av normupplösning präglas av egoism. (Vährborg, 2005)

Lindgren och Theandersson (2001) visar på att anomi kan uppträda då till exempel teknologi möjliggör ej ännu lagreglerade aktiviteter och dessa aktiviteter införlivas i ett normsystem. DiMaggio och Powell (1983) talar om isomorfa processer när det sker en likriktning av organisationer inom ett gemensamt fält eller normsystem. En av dessa processer är den imiterande processen vilken har sitt ursprung i osäkerhet och innebär att organisationer tar efter andra mer lyckade organisationsmodeller som förebild för förändringar i syfte att minska sin egen osäkerhet, man härmar helt enkelt något som man uppfattar som mer lyckat. (DiMaggio & Powell, 1983)

Sidorsky (2006) upplyser att en grundläggande försiktighetsåtgärd för att minska ekobrott skulle vara att förstå sig på hur ekonomiska brott begås och då speciellt genom att hitta de specifika mönster av ekonomiska brott som tenderar att associeras med speciella branscher.

EBM (2005a) menar att stora volymer ekonomiska brott som utreds gäller till stor del brottslighet i de branscher där skatteverket har funnit en stor andel dolda arbetsinkomster. Branscherna det rör sig om är; företagsservicefirmor, parti- och detaljhandel, byggindustri, jordbruk, tillverkningsindustri samt restauranger och barer. De anser också att brottslighet är vanligt förekommande i branscher där kontanter är ett vanligt betalningsmedel. EBM ser som bidragande orsak att de redovisningsregler som gäller för dessa branscher gör det lättare att begå brott utan att upptäckas.

Sammantaget ger ovan framförda att branscher, och därmed företag, påverkas av strukturella normer och lagar. Mills (1959/1971) talar om ett socialt system där individer handlar med varandra i åtanke. Durkheim (1895) reflekterar beträffande socialt tvång, vilket opererar genom aktörernas förståelse, känslor och motivation, och som tvingar oss att handla i enlighet med normerna. Kontentan av vad Mills och Durkheim säger är att en grupp individer präglas av ett överordnat värderingssystem som förklarar deras handlingar eller uppfattningar. Artsberg (2005) framför genom institutionell teori att dessa värderingar är så tagna för givet att det är möjligt att det kan ifrågasättas om den enskilde individen är medveten om dem. En grupp normer utvecklas utefter interna preferenser men även utifrån selektiva intryck från omgivningen.

Om branscher styrs av normer som är motstridiga till de lagar som regelverken pådriver företagen, är detta ett incitament för att begå ekonomiska brott. Branscher kan även styras av normer som stämmer överens med de lagar som staten har fastslagit. EBM:s statistik för ekonomisk brottslighet visar på att vissa branscher är mer representerade än andra.

---

*H<sub>1</sub> Det finns ett samband mellan branscher och ekonomisk brottslighet.*

---

### **4.3 Personlighetsbetingat beteende och företag**

Fisse och Braihwait (Larsson, 2004) talar om tre typer av riskbenägenhet i samband med förmåga att begå brott: hårda aktörer som inte kan avskräckas ens genom stränga straff, sårbara aktörer som kan avskräckas genom stränga straff och mjuka aktörer som kan avskräckas genom den skam som de kommer att uppleva om de blir upptäckta genom att inte ha levt upp till det ansvar som de förutsätts bära. (Larsson, 2004)

*De hårda aktörerna:*

Agentteorin handlar enligt Deegan och Unerman (2006) om att företagssägare genom sitt nyttomaximerande synsätt agerar utefter att maximera sin personliga vinning på bekostnad av intressenterna. En applicering av synsättet innebär då att företagsägare, eller anställda, begår olika typer av ekonomisk brottslighet då det är lönsamt för

individ, detta leder till skada för staten och andra intressenter (Deegan & Unerman, 2006).

*De sårbara aktörerna:*

Huruvida en person överväger att begå brott eller inte är även kopplat till rationella-val teorier (Walldén, 1999). Centralt när rationella-val teorier appliceras inom kriminologin är antagandet om att individers brottsbenägenhet styrs av överväganden om risker/kostnader och belöningar/vinster. Rationella-val teorier utgår från att lagbrott föregås av ett rationellt kalkylerande med avseende på dessa två variabler, och brottslingen betraktas som en nyttomaximerande social aktör. Beslut att begå brott är ett rationellt beslut, vilket påverkas av de kostnader och vinster som uppfattas vara förknippade med handlingen. Kostnaderna avser risker beträffande informella rättsliga sanktioner (negativ publicitet, förlust av namn och rykte och så vidare), risker med avseende på förlorade legitima handlingsalternativ, moraliska kostnader samt ”självdomda” kostnader i form av förlorad självrespekt. (Lindgren & Theandersson, 2001)

*De mjuka aktörerna:*

*Krisreagerare* svarar på någon form av märkbar kris anför Korsell (2003). Kriserna kan vara av skiftande slag men utmärkande är att personen begår ett brott för att hantera en kris som hotar honom eller henne, familjen eller företaget. En ekonomisk kris till följd av ett hårt konkurrenstryck kan utlösa en kris där näringsidkaren bedömer att i situationen är ekonomiska brott en utväg för att kunna fortsätta att bedriva verksamheten. (Korsell, 2003)

Korsell (2003) erfar att motiv som faktor är invävda i personlighetsdrag, och att dessa påverkas av samhällets konkurrenskultur. Motiv är enligt Korsell en nödvändig, men inte tillräcklig förutsättning för att begå brott. Han påpekar även att det i sammanhanget även krävs ett tillfälle att begå brottet samt ursäkter som rättfärdigar (neutraliserar) handlingen, med detta menar de att trots att den enskilde individen delar samhällets värderingar finns det mekanismer som försvagar den moraliska plikten att följa lagen. Exemplifierande för resonemanget begagnar sig Korsell av frasen *alla andra gör det*. Neutraliseringar finns allmänt tillgängliga och i medierna råder knappats brist på skandaler. Enligt Korsell gör dessa fenomen det möjligt att

formulera neutraliseringar genom oegentligheter som förekommer i de högre samhälls skikten. Näslund (Aftonbladet, 2006) skriver i Aftonbladet om då tre ministrar fick avgå från sina poster efter ett avslöjande av att de bland annat hade anlitat svart arbetskraft. Tidningen tryckte en artikel där utrikesminister Carl Bildt försvarade sina kollegor med motiveringen att förfaringsättet inte var något ovanligt och felet låg på utformningen av skattesystemet. (Näslund, 2006)

En studie utförd av Watts och Zimmerman (1979) visade på att ekonomiska konsekvenser påverkar vilka redovisningsmetoder företagsledningar väljer då valen påverkar ledningens förmögenhet. Kvalitativa och trovärdiga finansiella rapporter kan enligt Rezaee (2002) åstadkommas när det finns ett väl balanserat och fungerande system av gemensamma deltagare (företagets styrelse, revisionskommittéer, företagets ledning, interna revisorer, externa revisorer, allmänna organ). Rezaee säger vidare att även om ansvaret gällande förberedelser och publicering av finansiella rapporter varierar, skulle ett väl definierat samarbete mellan dessa deltagare reducera möjligheten till oriktiga finansiella rapporter.

Chen, Firth, Gao och Rui (2005) utförde en undersökning i Kina som visar på att ägarstrukturen och styrelsens karaktär har en stor inverkan på om bedrägeri förekommer eller inte. Speciellt viktiga faktorer i styrelsen skulle enligt Chen et al vara omfattningen av externa ledare, antalet styrelsemöten och hur länge en styrelseordförande sitter på sin post. Larsson (2004) visar på att anmälningsplikten kan användas som ett påtryckningsmedel för att förmå klienter som att agera lagligt vid misstanke om ekonomisk brottslighet.

Sammantaget ger ovan framförda att de bakomliggande faktorerna till brott är motiv, neutraliseringar och tillfällen. Om en person upplever sig vara i en situation som hotar individens företagande, eller till exempel familj, kan detta vara en bidragande orsak till att somliga begår olagligheter. Med utgångspunkt från ett agentteoretisk perspektiv där en individ antingen är en sårbar, eller mjuk aktör, avgörs en individs riskbenägenhet, i en individuell jämförelse, med den vinst individen anser att den kan göra. En risk vid ekonomisk brottslighet är oddsen att åka fast med allt vad det innebär, vinsten är den ekonomiska fördel som man kan tillskansa sig. Är risken att bli tagen liten överväger vinningen av handlingen, och personen är då mer benägen

att genomföra brottet. Risken att åka fast bör därför vara större med revisionsplikt än utan.

---

*H<sub>2</sub> Det finns ett samband mellan företagsform och typ av ekonomiskt brott.*

---

Det borde vara så att ekonomiska brott som sker i AB har en annan karaktär än de som sker i företag utan revisionsplikt. I företag med revisionsplikt fungerar revisorerna mer som ett filter, brotten är mer raffinerade då meningen är brottet inte skall upptäckas av revisorn. Det är också skillnad mellan uppsåt och oaktsamhet.

---

*H<sub>3</sub> Det finns ett samband mellan företagsform och typ av handling.*

---

#### **4.4 Revisorns roll**

En mycket central fråga när det gäller revisorer är deras oberoende anser Moberg (2006). I FAR (2005) framgår det att det är revisorslagen som reglerar revisorns oberoende. Revisorslagen stadgar att revisorn skall utföra sina uppdrag med opartiskhet, självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden (FAR, 2005). Rezaee (2002) förklarar att det finns massor av incitament för ett bolags klienter och revisorer att bli involverade i ekonomisk brottslighet. Rezaee menar även att revisorerna också har ett stort tryck på sig att behålla sina klienter, av det till en kostnad av att kompromissa med deras etiska policy och deras professionella ansvar. Makkawi och Schicks (2003) finner att revisorer ställs inför ett dilemma. Från staten har revisorerna ett tryck där det krävs att de skall förhindra ekonomisk brottslighet men å andra sidan verkar revisorerna i en konkurrensutsatt bransch med samma krav som andra branscher, att satsat kapital skall ge vinst. Kraven skapar en konflikt vilken kan förmå revisorerna att i mindre omfattning observera ekonomisk brottslighet. (Makkawi & Schicks, 2003) Bazerman, Loewenstein och Moore (2002) anser att människor är mer villiga att skada främlingar än personer de känner, speciellt när personerna är klienter som betalar för att få sina tjänster utförda. Författarna uttrycker även att en revisor som misstänker en tvivelaktighet i många fall måste välja om han skall skada sin klient eller sina intressen. De är av den åsikten att ju längre en revisor utför tjänsten åt en klient, desto mer partisk tenderar han att bli. (Bazerman et al, 2002) Woolf (1997) lyfter fram ytterligare omständigheter som kan hota en revisors oberoende. Vidare menar han att en bidragande faktor till att oberoendet minskar är

konsultarvoden då de utgör en anseelig del i revisionsbyråernas verksamhet. De effekter som uppstår är att revisorerna blir försiktigare med att påpeka existerande oegentligheter av rädsla för att förlora klienter. Han anser att väldigt stora klienter bör undvikas eftersom detta kan påverka revisorns oberoende, starka ekonomiska incitament kan uppstå. (Woolf, 1997)

Moberg (2006) anger att revisorns aktivitetsplikt inträder om denne finner ”att det kan misstänkas” att en styrelseledamot eller VD inom ramen för bolagets verksamhet har begått ett ekonomiskt brott. Moberg anför dock att det i detta uttryck föreligger en viss osäkerhet och att begreppet ej är närmare definierat i lagen eller propositionen. ”Kan misstänkas” anges av EBM (2004) innebära en förhållandevis låg grad av misstanke. EBM gör en jämförelse i den så kallade misstanketrappan där ”kan misstänkas” är en obetydligt högre grad av misstanke än ”anledning att anta”, vilket är den lägsta graden av misstanke vid brottsutredningar. Larsson (2004) anger att ett återkommande tema i hans intervjuer med revisorer var svårigheten med begreppet, både dess innebörd och den låga grad av misstanke som anmälningsplikten föreskriver. Larsson menar att anmälningar som görs vid en svag grad av misstanke kan leda till att företaget i fråga skadas, att klienter går förlorade i onödan, att man riskerar att bli stämd av klienten och att anseendet kan försämrats. En whistleblower är en person inom en organisation som anmäler olagligt beteende till utomstående (Korsell, 2003). Label och Miethe (1999) anser att en revisor kan ses som en whistleblower för de fall de anmäler sina klienter. De konsekvenser som whistleblowing kan medföra, utöver de lagstadgade, är att anmälaren kan drabbas av motaktioner från den anmälda men att det även kan leda till ett dåligt rykte inom den egna kåren, så kallade informella sanktioner. Ett försämrat rykte kan medföra att byrån förlorar både nuvarande klienter men även att framtida klienter kan känna viss tveksamhet. (Label & Miethe, 1999)

I en studie om revisorernas inställning till anmälningsskyldigheten utförd av Larsson (2004) ventileras åsikten att företagare med uppsåtlig avsikt söker sig till mindre seriösa revisorer som ser ”mellan fingrarna”, eller som någon uttryckte det ”källarrevisorer”. Dessa revisorer godkänner en årsredovisning utan någon egentlig granskning. Det handlar, enligt Larsson, om att ”oseriösa företag ofta anlitar oseriösa revisorer”. Det kan också vara så, som en av respondenterna för undersökningen påpekat, att ett företag hamnar på villovägar efter att inledningsvis ha fungerat bra.

Dessa problem är, enligt hans respondent, besvärliga av den anledningen att det är mycket svårt att upptäcka brott begångna av någon annan som medvetet vill dölja för dem. Några av respondenterna betonade också att risken att ta sig an en oseriös klient är större för revisorer med mindre erfarenhet och klientunderlag. Larsson underrättade även om att revisorer med många klienter relativt sett har gjort flest anmälningar till åklagare.

Sammantaget visar ovan anförda på att det grundläggande för revisionens förtroende är revisorns opartiskhet och självständighet, dess oberoende. Revisorer utsätts dock för tryck från omvärlden vilket kan rubba oberoendet och en ovilja att anmäla ekonomisk brottslighet. Anmälningsskyldigheten är ett av dessa tryck, för de fall en revisor anmäler kan denne drabbas av så kallade informella sanktioner, vilket i sin tur kan påverka revisorns yrkesutövning negativt i form av dåligt rykte och en minskad klientel. Ett annat yttre tryck är att även revisionsverksamhet skall generera en vinst på satsat kapital. Är en verksamhets inkomst beroende av ett mindre antal klienters uppdrag kan detta påverka revisorns oberoende. Revisorerna själva anser att för det fall någon har för avsikt att driva en revisionspliktig verksamhet med hjälp av ekonomisk brottslighet söker man sig gärna till en likasinnad revisor. För revisorer med mindre erfarenhet och klientunderlag är risken att råka ta sig an en oseriös klient större. Detta sammantaget gör att det är möjligt att ta det för troligt att revisionsbyråer med få klienter oftare råkar ut för klienter vilka fälls för ekonomisk brottslighet. En mindre byrå har inte samma ekonomiska möjlighet som en större byrå att omedelbart agera vid en lägre grad av misstanke. De skulle inte bara förlora en i sammanhanget viktig inkomstkälla utan de informella sanktionerna kan även inverka på deras framtida yrkesutövning.

---

*H<sub>4</sub> Det finns ett samband mellan storlek på revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet.*

---

#### **4.5 Företagsstorlek**

En hypotes inom positiv redovisningsteori är enligt Watts och Zimmerman (1978) antagandet om att ledningen i politiskt känsliga företag väljer redovisningsprinciper som uppvisar ett så lågt resultat som möjligt. Vid stora politiska kostnader dras medias och omvärldens intresse till företaget vilket kan leda till att politiker, som vill

dra nytta av bolagets lönsamhet, väljer att införa regleringar och avgifter. Politiska kostnader uppkommer i och med reglering och lagändringar till följd av företagens handlande. Enligt Deegan och Unerman (2006) håller antagandet endast för stora bolag då politiska beslut ger en stor effekt i dessa företag.

Hetzler (Rapport 2003:10) beskriver gråzonerna som gjorde sig gällande i de amerikanska bokföringsskandalerna. Redovisningsreglerna följdes i formell mening men pressades på ett sådant sätt att resultatet blev gravt missvisande. Man måste formulera regler med precision för att kunna fånga upp korruption respektive missvisande bokföring i hela dess vidd men detta är, enligt Hetzler, omöjligt att göra. Paradoxalt för många lagstiftare är också att desto mer precisa reglerna blir, desto lättare är de att kringgå i den meningen att de ökar förutsättningarna att följa lagens bokstav men inte dess anda, ”kreativ lydnad”. (Hetzler, Rapport 2003:10) Alvesalo och Tombs (2001) behandlar vad som uppmärksammades i Finland efter ett programutvecklande för kontroll av ekonomiska brott och gråzoner. De anser att det finns ett komplext samspel mellan en organisations arbetsmetoder och kultur, samt de mer generella sociala och politiska prioriteringarna. Alvesalo och Tombs trycker på att makthavarna, rättväsendet och den akademiska världen måste inse att mediernas rapportering om brott och brottskontroll är avgörande för att förebyggande av ekonomiska brott ska få genomslag.

I en skrivelse till riksdagen framgår det att större företag som regel har en välfungerande organisation för bokföring. Dessa företag är även föremål för lagstadgad revisionsplikt som har till uppgift att säkerställa att bokföringsskyldigheten fortlöpande fullgörs enligt lagens krav. I små företag har verksamheten långt ifrån alltid sådan ekonomisk bärkraft eller omfattning att det är möjligt att anlita professionell hjälp med bokföringen samt att extern revision ofta inte behövs. Risken för att bokföringen försummas är betydligt mindre i större företag än i små. Att bokföringen försummas helt, vilket inte är ovanligt i mindre företag torde knappast förekomma i stora företag. (Bodström, 2004) Enligt EBM (2005a) svarar ensamföretagare eller fåmansföretagare för en klar majoritet av de ekonomiska brott som begås. De håller före att små företag allmänt sett är mer konjunktur känsliga och har svårare att överleva illojal konkurrens från företagare som skaffar sig konkurrensfördelar genom att begå ekonomiska brott. Vidare framför de att små företag också i vissa fall kan vara mindre beroende av att behålla sin goodwill på



marknaden och därmed mindre obenägna till brott i ett läge där det handlar om företagets överlevnad. Brotten upptäcks vanligen vid skatterevisioner eller vid konkurser. Inom den här gruppen är brottsligheten inte särskilt avancerade eller planerad anser EBM. De menar att brottsligheten motiveras av vinningslystnad men att den även kan bero på slarv, ekonomiska svårigheter eller konkurrens. Korsell påpekar i sin inledning till Larssons studie (2004) att många av de företagare som begår ekonomiska brott gör det på grund av inkompetens eller att företagaren är på fallrepet och det mesta går överstyr. EBM (2004) anför att anmälningar om mindre allvarlig brottslighet är flest till antalet. Vidare säger de att de i stor utsträckning utreder mindre komplicerad brottslighet som har förhållandevis låga straffvärden. Bokföringsbrott är det absolut vanligaste i denna kategori. (EBM, 2004)

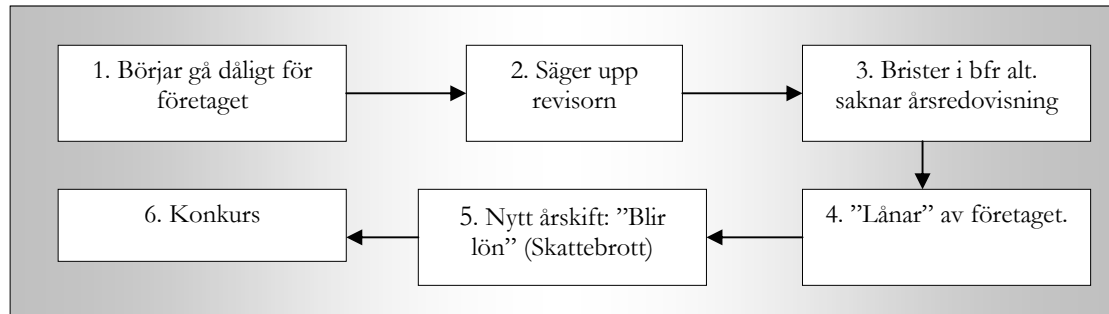
Utifrån ovan framförda är det tänkbart att ta för möjligt att stora företag väljer redovisningsmetoder som visar en så låg vinst som möjligt för de fall de inte vill dra uppmärksamhet till sig från myndigheter, media eller politiker. Stora företag har också i regel en ekonomisk bärkraft att införskaffa sig den assistans de önskar för bistånd med sin redovisning. För små företag är en försummad, eller till och med en obefintlig bokföring, i större utsträckning en realitet. Några av orsakerna är företagens ekonomiska oförmåga, inkompetens eller att en företagare är på fallrepet och allt går överstyr. EBM tillfogar att största delen av alla anmälningar och utredningar utgörs av mindre komplicerad brottslighet med låga straffvärden. De säger också att inom gruppen enmansföretagare eller fåmansföretagare dominerar brottslighet som inte är särskilt avancerad. Ekonomisk brottslighet som syns inom statistiken är, som tidigare sagts, ett resultat av var myndigheternas kontrollinsatser riktas. Är det då så att små företagare till stor del saknar förmåga och ekonomiska förutsättningar att redovisa och bokföra korrekt, och dessutom i stor utsträckning utsätts för myndigheternas kontrollinsatser, borde detta synas.

---

*H<sub>5</sub> Det finns ett samband mellan storlek på AB och ekonomisk brottslighet.*

---

En schematisk framställning inspirerad av EBM:s (2005a:12) framställning på ett förlopp som ofta leder till brottslighet hos ensamföretagare eller fåmansföretagare med låg omsättning. De allra vanligaste stegen är 1-3 och 6.



Källa EBM 2005a

Företag med låg soliditet har i regel avtal med fordringsägare om att hålla en viss skuldsättningsgrad. Detta torde påverka företagsledningen att göra bedömningar så att det redovisade resultatet ökar, då de inte vill riskera att bryta mot fordringsägarnas avtal och att få lånen indragna eller tvingas skriva om avtalen. Genom lägre nedskrivningar kan företag med låg soliditet redovisa högre resultat och på så vis ytterligare öka handlingsutrymmet. (Watts & Zimmermann, 1990) I fall där företagen inte lyckas höja det redovisade resultatet över den nivå som fordringsägarna kräver finns motiv att fabricera bokföring på ett sätt som gör att företaget kan behålla sina krediter.

---

### *H<sub>6</sub> Det finns ett samband mellan soliditet och ekonomisk brottslighet.*

---

Konkursförvaltarna anmäler ekonomisk brottslighet i mellan 30-40 procent av alla konkurser. Vidare anser EBM att sambandet mellan konkurser och ekonomisk brottslighet är relativt stabilt. (EBM, 2005a)

En sammanställning, inspirerad av EBM:s material (2005a:24), över branscher med en hög andel konkurser och branscher med en hög andel dolda arbetsinkomster ger följande bild: Konkurser

1. Företagsservicefirmor
2. Detaljhandel
3. Byggindustri
4. Parti- och agenturhandel
5. Tillverkningsindustri
6. Hotell och restauranger

Dolda arbetsinkomster

1. Företagsservicefirmor
2. Parti- och detaljhandel
3. Byggindustri
4. Jordbruk
5. Tillverkningsindustri
6. Restauranger och barer

Vissa områden är mer reglerade och kontrollerade än andra. Kontrollmyndigheterna har skiftande kontrollområden exempelvis räknat i antal företag. Detta innebär att kontrollen är mer rigorös inom vissa samhällssektorer än andra. Det betyder också att ekonomisk brottslighet upptäcks i större utsträckning där kontrollen är mer omfattande. De mest omfattande systemen finns hos skattemyndigheten och konkursförvaltarna. Skattemyndigheten och konkursförvaltarna svarar också för de i särklass flesta anmälningarna. (Korsell, 20002)

Den stora volymen av ekonomiska brott som utreds vid EBM gäller till stor del brottslighet i de branscher där Skatteverket har funnit att de har en stor andel dolda arbetsinkomster. EBM finner det för troligt att andelen dolda arbetsinkomster i en bransch kan ses som en riskfaktor på ekonomisk brottslighet i branschen. (EBM, 2005a)

Konkursförvaltarna anmäler, enligt EBM (2005a:7), ekonomisk brottslighet i mellan 30 – 40 procent av alla konkurser. EBM anser vidare att sambandet mellan konkurser och ekonomisk brottslighet är relativt stabil, de branscher där det förekommer en stor andel svarta arbetsinkomster är också branscher där konkurser förekommer i stor utsträckning.

---

*H<sub>7</sub> Det finns ett samband mellan konkurs och ekonomisk brottslighet.*

---

#### **4.6 Brottslighet hos kvinnor**

Enligt Walldén (1999) är den mest utbredda föreställningen att skillnader i könsrollernas innehåll har den avgörande betydelsen för skillnader mellan könen i brottslighetsnivå och typ av brott. Walldén tycker sig kunna hålla före att brottsbenägenhet hos kvinnor kan kopplas samman med på vad som anses vara ett lämpligt kvinnligt uppträdande. Hon menar att de traditionella förväntningarna på kvinnor är att de är mer passiva, mindre initiativrika, mindre aggressiva och maktlystna, har mer respekt för lagar och normer, är mer empatiska och ansvarskännande än män, samt även direkt begår mindre brott. För män står brottsligt beteende inte lika starkt i motsättning till manlighet utan kan till och med förstärka den manliga identiteten. (Walldén, 1999)

Tillfälleteorin säger att för att ett brott skall begås krävs att man befinner sig på platser eller vid tidpunkter där brottsmöjlighet föreligger. Dessa teorier betonar, enligt

Walldén, att såväl könsegenskaper som motiv och möjligheter till brott är en funktion av vilka roller mannen och kvinnan har i familj och samhälle. Kvinnors roll innebär, i grova generella drag, att föda och uppfostra barn, tillgodose familjemedlemmars behov av föda, stöd och omvårdnad (Walldén, 1999). Detta gör kvinnor inte bara mindre brottsbenägen, enligt Walldén, de erbjuds även färre tillfällen till brott. Lindgren och Theandersson (2001) upplyser om att även om män och kvinnor befinner sig i samma yrkesmässiga position är det inte självklart att de kriminella möjligheterna är desamma. De menar att kvinnor är utsatta för en hårdare övervakning än sina manliga kollegor med samma jobb, och att de därför har färre kriminella möjligheter (Lindgren & Theandersson, 2001). Walldén vill dock markera att vissa studier utförda på kvinnors roll i arbetslivet tyder på att det snarare är förändringar kopplade till kvinnors roll inom familjen som tycks påverka brottsligheten än det faktum att kvinnors och mäns roller i samhället allt mer börjar likna varandra. Hon framför att det faktum att kvinnors brottslighet är så låg, även i Sverige med en hög sysselsättningsgrad bland kvinnor, talar för teorin om sambandet mellan brottslighet och deltagande i arbetslivet har begränsad betydelse. Exempelvis inom den kategori brott som här benämns ohederlighetsbrott (bedrägeri, förskingring, häleri, ärekränkning, förfalskning, osant intygande), är det generellt så att kvinnoandelen är högre för de brott som kan kopplas till privat-/familjelivet än till arbetsliv (Walldén, 1999).

---

*H<sub>8</sub> Män är mer brottsbenägna än kvinnor.*

---

#### **4.7 Ålder**

Vid sidan av kön är ålder den faktor som mer än andra hänger samman med brottsbenägenhet. Likheten i brottsmönster mellan män och kvinnor i olika åldersklasser är ganska stor. (Walldén, 1999) Korsell (2003) pekar på att det i regel krävs viss utbildning, arbetslivserfarenhet och kapital för att etablera sig som företagare. I inledningsfasen av ett företags livscykel bör sannolikt näringsidkaren även vara mån om att följa reglerna och sköta sin bokföring för att stabilisera företaget och få tillgång till banklån, vilket medför att gärningsmannen bör ha uppnått en viss ålder då brottet begås (Korsell, 2003).

---

*H<sub>9</sub> Ekonomisk brottslighet begås i större utsträckning av människor i medelåldern.*

---

### **4.3 Sammanställning av hypoteser**

**Huvudhypotes** Revisionsplikten begränsar den ekonomiska brottsligheten och därtill skiljer sig frekvens och brottsmönster då det gäller ekonomisk brottslighet mellan företagsformer med och utan revisionsplikt

**H<sub>1</sub>** Det finns ett samband mellan branscher och ekonomisk brottslighet.

**H<sub>2</sub>** Det finns ett samband mellan företagsform och typ av ekonomiskt brott.

**H<sub>3</sub>** Det finns ett samband mellan företagsform och typ av handling.

**H<sub>4</sub>** Det finns ett samband mellan storlek på revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet.

**H<sub>5</sub>** Det finns ett samband mellan storlek på AB och ekonomisk brottslighet.

**H<sub>6</sub>** Det finns ett samband mellan soliditet och ekonomisk brottslighet.

**H<sub>7</sub>** Det finns ett samband mellan konkurs och ekonomisk brottslighet.

**H<sub>8</sub>** Män är mer brottsbenägna än kvinnor.

**H<sub>9</sub>** Ekonomisk brottslighet begås i större utsträckning av människor i medelåldern.

### **4.4 Kapitelsammanfattning**

I teoriavsnittet presenteras lämpliga teorier för att förklara ekonomisk brottslighet. I inledningen visas statens förbindelse med samhället gestaltade som ett kontrakt vilket formuleras av gällande lagar och regler. Kapitlet i övrigt presenterar teorier och resonemang för att underbygga de hypoteser som sedan skall ligga till grund för analysen.

---

## 5. EMPIRISK METOD

---

*I avsnittet beskrivs det material som är föremål för undersökningen, vilken typ av data samt val av metod för datainsamling. Det redogörs för viktiga beståndsdelar i studien såsom felkällor och bortfallsanalysen. Vidare beskrivs hur hypoteserna skall operationaliseras.*

---

### 5.1 Inledning

Studien har enbart fokuserat på fällande domar, domar vilka har lett till *åtal ogillas* har ej beaktats. Ingen hänsyn har heller tagits till om domsluten har överklagats till hovrätten, inte heller har det utförts någon uttömmande detaljgranskning av de dömda företagen. Korsell (2003) betonar att den registrerade brottsligheten inte speglar den faktiska brottsutvecklingen utan enbart kontrollverksamheten. Detta är viktigt att notera då det gäller undersökningsmetoden.

### 5.2 Primär och sekundärdata

Underlaget till studien utgörs av domar i ekobrottsmål från tingsrätterna i Skåne och Blekinge län. Statistiska uppgifter har erhållits från Bolagsverket, Statistiska Centralbyrån (SCB) och Nutek. Enligt Dahmström (2000) är sekundärdata, data som andra har samlat och sammanställt. Enligt den definitionen är ekobrottsdomarna och det statistiska materialet, vilka är insamlade av respektive organ, därför att betrakta som sekundärdata.

### 5.3 Datainsamlingsmetod

Det finns forskning gjord inom området men efter vad som har kunnat utrönas så är det ännu ingen som har undersökt om det existerar branschberoende skillnader mellan företag med och utan revisionsplikt. De studier som gått att finna i ämnet är bland annat det omfattande restaurangprojektet (Burén & Nyquist, 2005), det har dock inte gått att finna någon studie som utgår från de faktiska domar som har fastslagits mot företag. Studien tar därför inriktning mot att studera fällande domar. Bryman (2002) presenterar och diskuterar olika typer av dokument som kan komma

att bli användbara inom samhällsvetenskap. Bryman särskiljer på *personliga* och *officiella* dokument, där de senare indelas ytterligare i *privata* och *offentliga* dokument. Domarna mot företagen är således officiella, offentliga dokument. Domar finns tillgängliga för allmänheten på den tingsrätt där domen fastställdes. För en granskning, men ej tillgängliga per definition som vid en tingsrätt, förvarar EBM domar i ekobrottsmål i pärmsystem på respektive myndighetskontor.

Belägg för de hypoteser som utkristalliserats i det teoretiska resonemanget kommer att sökas genom en kvantitativ undersökning av kvalitativa data. Det primära kunskapsytet med en kvantitativ metod är att orsaksförklara de fenomen som är föremål för undersökningen (Andersen, 1998). I metodavsnittet framfördes att det söktes att erhålla generaliserbarhet i studien. Saunders et al (2006) menar att då man söker mönster i populationer är ett bredare urval av nödvändighet, en omfattande kvantitet minskar risken för fel i generaliseringen av populationen, men detta sker på bekostnad av djupet. Istället för att granska ett urval av populationen utgicks från en totalundersökning av alla de domar som vid tidpunkten för undersökningen fanns tillgängliga på EBM:s kontor i Malmö och Kristianstad. I pärmsystemen på EBM:s kontor finns domar från hela södra enheten.

Vid jämförelse med andra datainsamlingsmetoder såsom intervjuer och enkäter tydliggörs fördelarna med dokumentstudier, speciellt inom känsliga områden finns en risk att personer vid intervjuer eller enkäter medvetet förvränger ”fakta” (Artsberg, 2005). I och med att det kvalitativa materialet kvantifieras erhålls fördelen att gärningsmännen anonymiseras och omvandlas till mätbara variabler i materialet.

#### **5.4 Urvalskriterier**

Undersökningsmaterialet består av ekobrottsdomar mot företag i Skåne och Blekinge län under perioden 2003 till 2006, som har företagsformen AB, HB, KB eller enskild firma.

De kriterier vilka domarna till undersökningen skall uppfylla är:

- ✓ *Brottet blivit dömt i tingsrätt.*

Att brottet skall ha blivit dömt i tingsrätt, och inte hovrätt, har att göra med det faktum att tingsrätten är första instans. Hovrätten dömer bara de brott där den dömda framställer en överklagan av sin dom. Detta medför rimligen att antalet ekobrottsdomar bör vara högre på tingsrätterna, samt att även de som

accepterar sitt straff är representerade vilket medför en högre giltighet. Urvalet påverkar dock validiteten då någon som blivit dömd i tingsrätt kan bli friad i en högre instans. Att det inte har tagits någon hänsyn till domar där *åtal ogillas* är även det en faktor som påverkar validiteten då en åklagare också kan överklaga en dom.

✓ *Dom fastslagits mellan åren 2003 och 2006.*

Datumet på domen innebär att det är det år då domslutet togs, när den ekonomiska brottsligheten utfördes i realiteten kan ligga årtal före i tiden. På grund av det korta tidsintervallet, 2003-2006, ger detta ett förhållandevis lågt antal domar.

✓ *Ha företagsform AB, HB, KB eller enskild firma.*

De olika företagsformerna har för avsikt att representera företag med och utan revisionsplikt.

✓ *Ingå i EBM:s södra enhet.*

EBM:s södra enhet består av Skåne och Blekinge län, därav avgränsningen av län.

Geografiskt täckningsområde avgränsas då till:

- Kristianstad tingsrätt – *Bromölla, Kristianstad, Östra Göinge*
- Hässleholms tingsrätt – *Hässleholm, Osby*
- Lunds tingsrätt – *Eslöv, Hörby, Höör, Kävlinge, Landskrona, Lund*
- Ystads tingsrätt - *Simrishamn, Sjöbo, Skurup, Tomelilla, Ystad, Svedala, Trelleborg*
- Malmö tingsrätt – *Burlöv, Malmö, Vellinge*
- Helsingborgs tingsrätt – *Bjuv, Båstad, Helsingborg, Höganäs, Klippan, Perstorp, Åstorp, Ängelholm, Örkelljunga*
- Blekinge tingsrätt – *Sölvesborg, Karlskrona, Karlshamn, Olofström, Ronneby*



## 5.5 Felkällor

Då ekonomiska brott är ett spaningsbrott innebär detta att vilka brottstyper som upptäcks, hur dessa brott ser ut och hur många brott som upptäcks beror på kontrollverksamhetens omfattning och inriktning. Statistiken, och således fällande domar, beskriver främst de resurser som satts in. Följaktligen finns det ett samband mellan antalet skatterevisioner som skattemyndigheten genomför och antalet anmälda skattebrott, ett likartat samband finns för bokföringsbrotten som påverkas av konkursutvecklingen (Korsell, 2003). Dessa faktorer har inte kontrollerats eller tagits hänsyn till på något sätt då det arbetet skulle bli alltför omfattande. De missvisande följderna av sådana eventuella omständigheter bedöms som utjämnas genom tidsintervallet mellan 2003 – 2006 och spridningen över två län.

## 5.6 Bortfallsanalys

Av de domar som granskats fanns det ett antal domar där företagsformen enbart benämndes som ”bokföringspliktig verksamhet”. Totalt sett fanns det 266 stycken med ekonomisk brottslighet, utav dessa är bortfallet 50 stycken. Dessa sovrades bort ur undersökningsmaterialet på grund av att tidsramen i kombination med att utsikterna för att någonsin få reda på faktisk företagsform bedömdes som små.

Domslut är uttryckt att vara offentliga dokument som kan fås kopierat. I praktiken är det ej rimligt att ta för troligt att alla domar kommer att erhållas inom studiens fastställda tidsram då utskicksuppgiften medför ett betydande arbete för några få personer på respektive tingsrätt. I tabell 1 redovisas omfattningen på bortfallet. Av totalt 216 domar som har varit involverade i ekonomisk brottslighet har 118 domar erhållits (*se appendix I*). Detta beror på att vissa tingsrätter alltför inte har skickat ut eftersända domar. I den empiriska analysen återges för varje hypotes storleken på svarsfrekvensen.

**Tabell 1 – Domar- undersökta**

Fällande domar	Antal
Totalt	216
Bortfall*	98
Svarsandel	55 %

\*Skickat efter, men ej fått

Ytterligare bortfall är möjligheten att utröna all önskad fakta ut domarna och från affärsdata. Hur stort detta bortfall kommer att bli i slutändan är svårt att beräkna, men det tas för sannolikt att det inte i någon större utsträckning kommer att påverka slutresultaten.

## **5.7 Operationalisering**

### **5.7.1 Utförandet**

#### **Formuläret**

I domarna får man kännedom om ekobrottets karaktär, det vill säga vilket brott som det handlar om, personens kön och ålder, samt i vissa fall vilken företagsform det rör sig om och om företaget gått i konkurs. Det är även möjligt att ta reda på om brottets utförts med en handling som kan härledas till uppsåt och/eller av oaktsamhet. Det framgår klart och tydligt hur den brottsliga handlingen har utförts och under hur lång tid.

Hypoteserna i undersökningen kvantifieras genom frågor som ställs mot de domar som utgör undersökningsmaterialet. Ett formulär med frågor kommer att upprättas (*se appendix 2*). Frågorna ger ett kvantitativt utfall från undersökningsmaterialet, vilket torde ge god relevans. Då frågorna kommer att bli konstruerade utifrån hypoteserna får de en direkt koppling till teorierna, vilket borgar för god validitet. Formuläret utformas som en enkät då det skall utgöra en tydlig sammanställning av de variabler som skall analyseras och därigenom göra analysarbetet enkelt att genomföra och överskåda. Formuläret kommer därför att bli utformat så att både frågor och svar skall vara så enkla och överblickbara som är möjligt, både då det gäller att fylla i och att analysera. Sammantaget är variablerna;

- Företagsform (AB/övriga)
- Typ av brott (bokföringsbrott, skattebrott och borgenärsbrott)
- Ålder
- Kön
- Branschtillhörighet
- Typ av handling (uppsåt och/eller oaktsamhet)
- Konkurs
- Storleksvariabler (omsättning, omslutning och antal anställda)

- Soliditet
- Extern revisor – revisionsbyrå

### **Realiseringen**

I pärmsystemen på EBM:s kontor i Kristianstad och Malmö valdes domar ut som uppfyller kriterierna. I de domar som uppfyller kriterierna (*se ovan*) noterades målnumer, tingsrätt, bolagsform och brott. Arbetet tog tre dagar för en styrka på tre personer att genomföra. Domarna beställdes sedan av respektive tingsrätt via e-post, domarna emottogs med den ordinarie postgången. Formulären besvaras i takt med att domarna analyseras. På affärsdata finns information om bland annat hur mycket AB har i omsättning, soliditetsmått, antal anställda, aktuell revisor samt om de gått i konkurs. Denna källa kommer att utnyttjas i samband med analyserna av domsluten. När samtliga domar har gått igenom på detta sätt kommer formulären att innehålla data som sedan tillsammans med det statistiska materialet kommer att undersökas i dataprogrammet SPSS. Dataprogrammet kan sedan påvisa eventuell signifikans eller alternativt en falsifiering av hypotesernas påståenden. För att få reliabilitet i svaren kommer varje domslut att läsas av minst två personer i gruppen och för att resultatet skall vara godkänt krävs att samtliga har kommit fram till samma svar på frågorna (*se operationalisering*) till domen i fråga. För att minimera fel vid kodningen av materialet har kodningen efterkontrollerats av en annan gruppmedlem, även vid inkodningen har två personer samarbetat för att minimera risken för felkodning.

### **5.7.2 Operationalisering av hypoteserna**

**Huvudhypotes - Revisionsplikten begränsar den ekonomiska brottsligheten och därtill skiljer sig frekvens då det gäller ekonomisk brottslighet mellan företagsformer, med och utan revisionsplikt.**

- Genom Bolagsverket är det möjligt att få reda på det totala antalet registrerade företag i Skåne och Blekinge län.
- Genom de domar som funnits tillgängliga på EBM i Kristianstad och Malmö har antalet dömda företag framkommit.

**H<sub>1</sub> Det finns ett samband mellan branscher och typ av ekonomisk brottslighet.**

- För att särskilja branscher kommer företagen kategoriseras i EU:s standard SNI 2002 (SCB, 2007) och sedan sammanföras enligt Nuteks sammanslagning i fem olika grupper (Nutek, 2007c). Grupperna som kommer att vara representerade i analysen är: *Finans och företagstjänster, Handel, hotell och restaurang, Utbildning hälso- och sjukvård, Byggbranschen, Tillverkningsindustrin och Transport och kommunikation.*
- Statistiska uppgifter hämtas från Nutek (Nutek, 2007c).
- Vilken bransch företagen verkar inom är specificerat på affärsdata eller så framgår det i domen.

## **H 2 Det finns ett samband mellan företagsform och typ av ekonomisk brottslighet.**

- Typ av ekonomisk brottslighet och företagsform hämtas i domarna.
- Brottkategorierna är utformade med hänsyn till vedertagna kategorier. Vissa närliggande brottstyper har slagits samman. Brottskategorierna som kommer att noteras är: bokföringsbrott, skattebrott samt borgenärsbrott.

## **H 3 Det finns ett samband mellan företagsform och typ av handling.**

- Typ av handling och företagsform hämtas från domarna.
- Handlingskategorierna är *uppsåtlig handling* eller *oaktsam handling*, vilka är utformade med hänsyn till lagtexten om bokföringsbrott, skattebrott och borgenärsbrott. Uppsåt är när gärningsmannen utför en handling för att uppnå ett visst resultat. Att uppsåtligen agera för att uppnå ett visst resultat bedöms normalt hårdare än om man uppnår ett resultat av oaktsamhet. (Wikipedia, 2007a)

## **H 4 Det finns ett samband mellan storlek på revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet.**

- I domen eller på affärsdata namnges företagets revisorer. På FAR's hemsida är det möjligt att kontrollera vilken revisionsbyrå revisorn är anställd i, uppgifterna är även tillgängliga för del fall företagets årsredovisningar finns tillgänglig på affärsdata.
- Uppdelning efter revisionsbyråns storlek sker efter "big four" och övriga. "Big four" inkluderar Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG och Deloitte (Wikipedia, 2007b).

- Statistiska uppgifter om marknadsandelar har hämtats ur Konsultguiden (2003).

#### **H 5 Det finns ett samband mellan storlek på AB och ekonomisk brottslighet.**

- På affärsdata är det möjligt att för aktiebolagen kontrollera omsättning, omslutning och antal anställda.
- Gränsvärdena sätts utefter vedertagna: K1, *Mikroföretag*; maximal omsättning 3 miljoner och upp till tio anställda, *Små företag*; maximal omsättning 50 miljoner kronor, balansomslutning 25 miljoner kronor och upp till 50 anställda, K3; stora företag; 67 miljoner kronor i omsättning, 33 miljoner kronor i balansomslutning samt 50 anställda. (BFN, 2007)
- Andel företag i Sverige är hämtade från Norberg och Thorell (2005). De har uppgifter på att det totala antalet företag i Sverige är 250 000 och antalet mikroföretag är 200 000, vilket ger att mikroföretag uppgår till 80% av den totala delen.

#### **H 6 Det finns ett samband mellan soliditet och ekonomisk brottslighet.**

- På affärsdata är det möjligt att kontrollera soliditeten för AB.  
Bolagen har delats upp utefter soliditet och gränsen har dragits vid  $< 30\%$  och  $\geq 30\%$ . En absolut minimigräns för soliditet bör fastställas till runt  $12\%$  för de allra flesta företag. Är soliditeten under  $20\%$  bör man ta upp den till noggrann diskussion, mellan  $20\%$ - $30\%$  så bör soliditeten kommenteras men har företaget en soliditet på över  $30\%$  så utgör inte den något akut problem. (Lykta, 2007)

#### **H 7 Det finns ett samband mellan konkurs och företagsform.**

- I domen, på affärsdata och på bolagsverkets hemsida finns angivet om företaget gått i konkurs.
- Statistiska uppgifter om frekvens på konkurser hämtas från Nutek (2007a). De beräknar att mindre än  $1\%$  av Sveriges alla företag går i konkurs per år.

#### **H 8 Män är mer brottsbenägna än kvinnor.**

- På domen namnges den tilltalade men även i den löpande texten är det möjligt att utröna kön. Även personnumrets näst sista siffra visar på vilket kön den dömde har, den är udda för män och jämn för kvinnor.

- Statistiska uppgifter hämtas från Nutek. I slutet av år 2004 fanns det knappt 416 600 företagare, av dem var 104 400, eller cirka 25%, kvinnor (Nutek, 2007b).

#### **H 9 Ekonomisk brottslighet begås i större utsträckning av människor i medelåldern.**

- I domen finns personnumret noterat och utifrån detta är det möjligt att beräkna ålder.

### **5.8 Kapitelsammanfattning**

Det empiriska materialet består av domar vilka är insamlade via dokumentstudier. Domarna mot företagen är således officiella, offentliga dokument. Målpopulationen är en totalundersökning av alla de domar (216 stycken) som varit involverade i ekonomisk brottslighet i Skåne län under perioden 2003 till 2006. Studien består av sekundärdata insamlad från EBM:s kontor i Malmö och Kristianstad.

Domarna som skall undersökas måste uppfylla följande kriterier; *brottet blivit dömt i tingsrätt, dom fastslagits mellan åren 2003 och 2006, ha företagsform AB, HB, KB eller enskild firma* samt ingå i EBM:s södra enhet. Genom en kvantitativ undersökning av kvalitativ data kommer belägg att sökas för de hypoteser som baserats på teoriavsnittet. Med denna utgångspunkt kommer ett formulär att upprättas där frågor är formulerade. Frågorna kommer att bli konstruerade utifrån hypoteserna och ger därmed ett kvantitativt utfall från undersökningsmaterialet, vilket torde ge god relevans. Allt eftersom domarna analyseras besvaras formulären. För att öka studiens reliabilitet kommer varje domslut att läsas av minst två personer i gruppen.

Studiens bortfall är 55%. Detta beror på att inte alla tingsrätter ännu har skickat beställda domar.

## 6. EMPIRISK ANALYS

---

*I den empirisk analysen utforskas empirin som erhållits genom domarna. Var och en av hypoteserna kommer att analyseras. I hypoteserna har det uttryckts förväntningar om ekonomisk brottslighet i förhållande till revisionsplikt, företagsform, bransch, konkurs, kön, ålder och storlek på bolag*

---

### 6.1 Inledning

De enda företag som påträffades i undersökningen med revisionsplikt var AB, därför har företagen delats upp i företagsformer med och utan revisionsplikt där AB representerar företag med revisionsplikt och HB, KB och enskild firmor representerar övriga företagsformer.

*Chi-två test* - Jämför *fördelningen* av en variabel som mäts enligt nominalskalan. Vanligtvis används metoden för att jämföra två oberoende grupper. (Aronsson, 1999)

*Fishers test* - Detta test ger mer tillförlitligt resultat än chi-två. Fishers exakta test är ett mycket vanligt använt test och är användbart i många situationer där man vill jämföra procentuella fördelningar. Används lämpligen då kravet på normalfördelade variabler inte är uppfyllt. Används företrädesvis vid små material. (Aronsson, 1999)

*T-test* – visar en variabel som är 1 eller 0, och en variabel som är löpande (som t.ex. omsättning). Jämför två *medelvärden* från en nominell variabel som antar två värden (ex. AB eller övriga företagsformer). T-testet används för att undersöka om en observerad skillnad mellan två medelvärden är *statistiskt signifikant*, det vill säga att den inte kan förklaras av slumpen. (Aronsson, 1999)

### 6.2 Hypotesprövning

Undersökningsmaterialet utgörs av 118 av totalt 221 ekobrottsdomar i Skåne och Blekinge län under perioden 2003 till 2006, det vill säga 53% av totalt antal domar. Det förekommer dock domar där vissa frågor i formuläret ej har kunnat besvaras, varför det förekommer tabeller där totalsumman är mindre än 118.

**Huvudhypotes - Revisionsplikten begränsar den ekonomiska brottsligheten och därtill skiljer sig frekvens då det gäller ekonomisk brottslighet mellan företagsformer, med och utan revisionsplikt.**

**Tabell 2 – Brottsfrekvens/Företag med respektive utan revisionsplikt**

Företagsform	Alla företag*	Dömda företag**	Procent dömda
<b>AB</b>	2759	116	<b>4,2</b>
<b>Övriga</b>	4793	105	<b>2,2</b>
<b>Totalt</b>	<b>7551</b>	<b>221</b>	<b>2,8</b>

*Chi-två test; signifikans (p=0,000)*

\* Antal registrerade företag i Skåne och Blekinge (Medelvärde mellan år 2003-2006)

\*\* Antal dömda i Skåne och Blekinge (Medelvärde mellan år 2003-2006)

I tabell 2 visas antal bolag vilket är 7751 bolag. Av dessa bolag är 37 procent AB och 63 procent övriga företagsformer. Totalt av alla registrerade AB är 4,2 procent dömda för ekonomisk brottslighet, vilket ska jämföras med 2,2 procent i övriga företagsformer. Sambandet mellan brottsfrekvens och revisionsplikten testas med chi-två test vilket visar (p=0,000). Testet visar på ett starkt signifikant samband mellan variablerna brottsfrekvens och företagsform, vilket innebär att testet visar på att det föreligger skillnader i brottsfrekvensen mellan företagsformerna AB och övriga företagsformer.

Hypotesen att det finns ett samband mellan revisionsplikt och ekonomisk brottslighet visar att det begås mer brott i AB, än i övriga företagsformer. Testet visar att det finns signifikant skillnad mellan brottsfrekvens och företagsform med och utan revisionsplikt vilket innebär att *hypotesen inte kan förkastas*.

### **H<sub>1</sub> Det finns ett samband mellan branscher och ekonomisk brottslighet.**

Av de 118 domar som utgör undersökningsmaterialet kunde branschtillhörigheten spåras i 117 domar, vilket innebär att bortfallet är 1%. Branschgruppernas andelar utgår från antalet företag i varje grupp.



**Tabell 3 - Bransch**

Bransch	Andel av totalt antal företag i Sverige*	Andel av totalt dömda företag
Bygg	10%	34%
Transport och kommunikation	5%	12%
Finans och företagstjänster	36%	23%
Handel, hotell och restaurang	23%	22%
Tillverkningsindustri	9%	7%
Utbildning, hälso- och sjukvård	17%	2%
<b>Totalt</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

\* Nutek (2007c)

I en jämförelse mellan företagens andel av totalt antal företag i Sverige och deras andel av dömda domar, tydliggörs i tabell 3 att bygg- samt transportbranschen är starkt överrepresenterade. *Byggbranschen* utgör 10% av alla företag i Sverige, men 34% av domarna. *Transportbranschen* står för 12% av domarna, men 5% av företagen. En annan markant skillnad finns inom gruppen *utbildning, hälso- och sjukvård* där alla företagen står för 17%, men bara 2% av brotten i undersökningen.

I ett par branscher är fördelningen jämn. *Finans och företagstjänster* står för 36% av den totala andelen av alla företag men 23% av domarna. *Handel, hotell och restaurang* utgör 23% av alla företag i Sverige, men står för 22% av domarna i undersökningen. *Tillverkningsindustrin* står för 9% av företagen i Sverige, men 7% av de dömda.

Hypotesen om att det finns ett samband mellan branscher och ekonomisk brottslighet visar att det finns en relation, vilket medför att *hypotesen inte kan förkastas*.

## **H<sub>2</sub> Det finns ett samband mellan företagsform och typ av ekonomisk brottslighet.**

I undersökningsmaterialet förekommer inget bortfall. Att ta i beaktande här är att det begåtts totalt 155 ekonomiska brott i de 118 domarna då vissa domar har berört åtal av två brottstyper.

**Tabell 4 – Företagsform/Typ av brott**

Antal brott/ Företagsform	Antal bokförings- brott*	Antal skatte- brott**	Antal borgenärs- brott***	Totalt	Procent bokförings- brott	Procent skatte- brott	Procent borgenärs- brott
<b>AB</b>	54	25	3	<b>83</b>	65,1	30,1	6,1
<b>Övriga</b>	47	26	0	<b>73</b>	64,4	35,6	0
<b>Totalt</b>	<b>101</b>	<b>51</b>	<b>3</b>	<b>155</b>	<b>65,2</b>	<b>32,9</b>	<b>1,9</b>

\*Fisher's test: ej signifikant ( $p=0,795$ )

\*\*Fisher's test: ej signifikant ( $p=0,355$ )

\*\*\*Fisher's test: ej signifikant ( $p=0,249$ )

För att testa ett eventuellt samband mellan företagsform och typ av ekonomisk brottslighet utfördes fishers-test. Testet klargör att det inte finns någon signifikant skillnad mellan företagsform och bokföringsbrott då p-värdet visar att signifikansen är över 10% -nivån ( $p = 0,795$ ). Vidare finns ingen signifikant skillnad mellan företagsform och skattebrott då signifikansen även här är över 10% -nivån ( $p = 0,355$ ). Slutligen kan det inte heller påvisas någon signifikant skillnad mellan borgenärsbrott och företagsform då signifikansen är över 10 % -nivån ( $p = 0,249$ ).

I tabell 4 framgår att bokföringsbrott är den klart vanligaste formen av ekonomisk brottslighet. I domarna har 2/3 blivit dömda för bokföringsbrott, såväl i AB som i övriga företagsformer. Skattebrott utgör ungefär 30% av den ekonomiska brottsligheten i de dömda företagen. Borgenärsbrott utgör endast en bråkdel av de ekonomiska brotten i de dömda företagen. Samtliga finns representerade i AB.

Analysen av hypotesen att det finns ett samband mellan företags form och typ av ekonomisk brottslighet visar på att det inte finns någon signifikant skillnad, därmed *förkastas hypotesen*.

### **H<sub>3</sub> Det finns ett samband mellan företagsform och typ av handling.**

Av de 118 domar som utgör undersökningsmaterialet har 115 domar kunnat bedömas utefter kategorierna *uppsåt* och *oaktsamhet*, vilket innebär att bortfallet är 3%.

**Tabell 5 - Företagsform/Handling**

Företagsform	Uppsåt*	Andel	Oaktsamhet**	Andel	Totalt
<b>AB</b>	57	57%	42	43%	100
<b>Övriga</b>	51	67%	25	33%	76

\*Fishers test: ej signifikant ( $p=0,449$ )

\*\*Fishers test: **signifikant** ( $p=0,037$ )

I tabell 5 delas de dömda upp i uppsåt och oaktsamhet. Undersökningen visar att uppsåt är den vanligaste handlingen i de båda företagsformerna, men att 2/3 av de

dömda i övriga företagsformerna döms för uppsåt vilket är att jämföras med den något mer jämna fördelningen i AB. Fishers-test visar ingen signifikant skillnad mellan företagsform och uppsåt då p-värdet är över 10 % -nivån ( $p = 0,449$ ). Testet visar en signifikant skillnad under 5%-nivån ( $p = 0,037$ ) mellan företagsform och oaktsamhet.

I analysen av hypotesen att det finns ett samband mellan företagsform och typ handling framträder en signifikant skillnad, detta då övriga företagsformer i större utsträckning har blivit dömda för uppsåt. Analysen visar på ett samband vilket innebär att *hypotesen inte förkastas*.

#### **H<sub>4</sub> Det finns ett samband mellan storlek på revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet.**

Av de totalt 118 domarna är 64 AB och revisorer har kunnat spåras i 40 domar, vilket innebär att bortfallet är 38%.

**Tabell 6 – Revisionsbyrå/Ekonomisk brottslighet**

Revisionsbyrå	Dömda bolag	Procent	Marknadsandel för revisionsbyråerna
<i>Annan byrå</i>	34	85%	67%
<i>"Big four"</i> **	6	15%	33%
<b>Totalt</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

*T-test: Signifikant ( $p=0,012$ )*

*\*KPMG, Deloitte, ÖhrlingsPriceWaterhouseCoopers och Ernst & Young*

I tabell 6 visas att av de dömda AB i undersökningen har 85% använt sig av en revisor som inte är anställd på en av de fyra största byråerna. Detta resultat bör ställas i relation till hur många som anlitat någon av de fyra största revisionsbyråerna i gruppen små företag i Skåne och Blekinge under perioden 2003 till 2006. Konsultguiden (2003) visar att de fyra största revisionsbyråerna står för 1/3 av revisionsmarknaden. Utifrån det kan man ta för troligt att andra byråer än de fyra stora är överrepresenterade som revisorer åt dömda företag.

T-test visar en stark signifikant skillnad under 5%-nivå ( $p=0,012$ ) mellan revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet.

Hypotesen att det finns ett samband mellan revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet visar på en signifikant skillnad, vilket innebär att *hypotesen inte kan förkastas*.

**H<sub>5</sub> Det finns ett samband mellan storlek på AB och ekonomisk brottslighet.**

Av de totalt 118 domarna är 64 AB och omsättning har kunnat utläsas i 46 av dessa. Bortfallet är 28%. Antal anställda har kunnat utläsas i 47 domar, dock har det inte i tre domar varit möjligt att utläsa både omsättning och antal anställda, vilket medfört ett bortfall på 27%.

**Tabell 7 – Mikroföretag/Ej mikroföretag**

	Antal företag	Andel dömda företag (Observerat värde)	Andel företag i Sverige (Förväntat värde)
<b>Mikroföretag</b>	37	80,4%	80%
<b>AB som inte är mikroföretag</b>	9	19,6%	20%
<b>Antal</b>	46	100%	100%

T- test: *signifikant* ( $p=0,048$ )

T-test visar på en signifikant skillnad mellan storlek på AB och omsättning då p-värdet ligger under 5%-nivån ( $p = 0,048$ ). Tabell 7 visar att det förväntade värdet på andelen dömda bör vara 80% för att matcha det totala antalet mikroföretag i Sverige. Det observerade värdet är 80,4% vilket visar på att observerat värde är i det närmaste identiskt med det förväntade värdet.

**Tabell 8 – Anställda/Företagsstorlek**

Anställda	Mikroföretag	AB som inte är mikroföretag	Totalt
<b>&lt; 10</b>	36	6	<b>42</b>
<b>≥ 10</b>	0	2	<b>2</b>
<b>Totalt</b>	<b>36</b>	<b>8</b>	<b>44</b>

Chi-två test: *signifikant* (0,002)

Chi-två test visar en stark signifikant skillnad under 5%-nivå ( $p=0,002$ ) mellan storlek på AB och antal anställda. Tabell 8 visar en klar bild att mikroföretag med upp till 10 anställda är det mest frekvent förekommande.

Hypotesen om att det finns ett samband mellan storlek på aktiebolag och ekonomisk brottslighet visar en signifikant skillnad mellan mikroföretag och AB som inte är mikroföretag, men då observerat värde jämförs med det förväntade värdet framträder ingen överrepresentation, därmed *förkastas hypotesen*.

**H<sub>6</sub> Det finns ett samband mellan på soliditet och ekonomisk brottslighet.**

Av de 118 domar är 64 stycken AB, ur dessa har soliditeten kunnat fastställas i 45 domar, vilket ger ett bortfall med 30%.

**Tabell 9 - Soliditet**

Soliditet	Antal
< 30 %	27
≥ 30 %	18
<b>Totalt</b>	<b>45</b>

*Fishers test: signifikant (p=0,014)*

För att testa sambandet mellan soliditet och ekonomisk brottslighet i AB används ett Fishers test. Soliditeten delas upp i lägre än 30% och lika med eller högre än 30 %. I testet framkommer att det finns en stark signifikant skillnad mellan soliditet och ekonomisk brottslighet då p-värdet är under 5%-nivån (**p = 0,014**). Detta kan också styrkas i tabell 9, vilken visar att 27 bolag har en soliditet under 30% och 18 har över 30%, värdena skiljer sig från varandra.

Hypotesen att det finns ett samband mellan soliditet och ekonomisk brottslighet visar att det finns stöd i analysen, då det går att utläsa en signifikans. Detta innebär att *hypotesen inte förkastas*.

### **H 7 Det finns ett samband mellan konkurs och ekonomisk brottslighet.**

Av de 118 domarna har det varit möjligt att utläsa konkursstatus i 77 stycken, vilket ger ett bortfall på 35 %.

**Tabell 10 – Konkurs**

	Frekvens	Procent (observerat värde)	Konkurser 2003-2006 (förväntat värde)
<b>Konkurs</b>	68	88 %	4%
<b>Ej konkurs</b>	9	12 %	96%
<b>Totalt</b>	<b>77</b>	<b>100 %</b>	<b>100%</b>

*Frekvenstabell*

I frekvenstabell 10 visas andelen konkurser i undersökningsmaterialet. Tabellen visar tydligt att konkurs är vanligt förekommande bland de undersökta företagen då 68 av de 77 företagen har gått i konkurs. Enligt Nutek (2007a) går mindre än 1 % av Sveriges företag i konkurs per år. Under perioden 2003 till 2006 gick alltså mindre än 4 % av företagen i konkurs, vilket kan jämföras med de dömda företagen där 88 % gick i konkurs.

**Tabell 11 – Konkurs/Företagsform**

	Konkurs	Ej i konkurs	Totalt
<b>AB</b>	54	6	60
<b>Övriga</b>	14	3	17
<b>Totalt</b>	<b>47</b>	<b>9</b>	<b>77</b>

Fishers test: ej signifikant ( $p=0,405$ ).

I tabell 11 tydliggörs fördelningen av konkurser mellan AB och övriga företagsformer. Av det totala antalet AB har 88% gått i konkurs och av de övriga företagen har 82% gått i konkurs. Detta visar inte på någon skillnad mellan företagsform och konkurs. Fishers test bekräftar detta då signifikansen är över 10 % -nivån ( $p = 0,405$  procent).

Det fanns ingen signifikant skillnad mellan företagsform och konkurs. Däremot visar analysen av hypotesen om samband mellan konkurs och ekonomisk brottslighet att det finns ett samband, detta innebär att *hypotesen inte förkastas*.

### **H 8 Män är mer brottsbenägna än kvinnor.**

Av de 118 domar var det möjligt att fastställa kön på samtliga.

**Tabell 12 – Män/Kvinnor**

	Frekvens	Procent
<b>Man</b>	112	95%
<b>Kvinna</b>	6	5%
<b>Totalt</b>	<b>118</b>	<b>100%</b>

T-test: signifikant ( $p=0,014$ )

I ett t-test framträder en stark signifikant skillnad under 5 % -nivån ( $p = 0,014$ ) mellan kön och brottsbenägenhet. Detta visas även tydligt i tabell 12. Av 118 domar har 95% av de tilltalade varit män och 5% kvinnor, vilket ställs i relation till att 25% av Sveriges företag ägs av kvinnor enligt Nutek (2007b).

Hypotesen om att män är mer brottsbenägna än kvinnor stärks av analysen vilket innebär att *hypotesen inte förkastas*.

## H 9 Ekonomisk brottslighet begås i större utsträckning av människor i medelåldern.

Av de 118 domar var det möjligt att fastställa ålder på samtliga.

**Tabell 13**

Ålder	AB	Övriga	Frekvens	Procent
<b>20-30</b>	6	5	11	9%
<b>31-40</b>	8	14	22	19%
<b>41-50</b>	23	11	34	29%
<b>51-60</b>	16	16	32	27%
<b>61-70</b>	11	8	19	16%
<b>Totalt</b>	<b>64</b>	<b>54</b>	<b>118</b>	<b>100%</b>

*T-test: ej signifikant (p=0,510)*

Intervall mellan de dömda är från 24 år upp till 68 år. I tabell 13 visas att minoriteten av antal dömda är under 30 år. För övriga åldersintervall är det en något så när jämn fördelning där 56% är representerade i intervallet 41-60 år. Fördelningen är så pass jämn att det inte är möjligt att framhålla att människor i medelåldern i större utsträckning döms för ekonomisk brottslighet, vissa tendenser går att urskilja tendenser ur materialet men det är inte möjligt att hänföra ekonomisk brottslighet till en viss ålder. Ett t-test visar inte heller på en signifikant skillnad mellan ålder och företagsform då  $p=0,510$ .

Hypotesen om att ekonomisk brottslighet begås i större utsträckning av personer i medelåldern visar ingen signifikans vilket innebär att *hypotesen förkastas*.

## 6.2 Sammanställning av resultatet från hypotesprövningen

<b>Hypoteser</b>	<b>Signifikant; Hypotesen förkastas inte</b>	<b>Ej signifikant; Hypotesen Förkastas</b>
<b>Huvudhypotes</b> - Revisionsplikten begränsar den ekonomiska brottsligheten och därtill skiljer sig frekvens då det gäller ekonomisk brottslighet mellan företagsformer med och utan revisionsplikt.	<b>X</b>	
<i>Det finns ett samband mellan..</i>		
<b>H<sub>1</sub></b> ..branscher och ekonomisk brottslighet	<b>X</b>	
<b>H<sub>2</sub></b> ..företagsform och ekonomisk brottslighet		<b>X</b>
<b>H<sub>3</sub></b> ..företagsform och typ av handling	<b>X</b>	
<b>H<sub>4</sub></b> ..storlek på revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet	<b>X</b>	
<b>H<sub>5</sub></b> ..storlek på AB och ekonomisk brottslighet		<b>X</b>
<b>H<sub>6</sub></b> ..soliditet och ekonomisk brottslighet	<b>X</b>	
<b>H<sub>7</sub></b> ..konkurs och ekonomisk brottslighet.	<b>X</b>	
<b>H<sub>8</sub></b> Män är mer brottsbenägna än kvinnor	<b>X</b>	
<b>H<sub>9</sub></b> Ekonomisk brottslighet begås i större utsträckning av människor i medelåldern.		<b>X</b>



### **6.3 Kapitelsammanfattning**

Analysen har testat hypoteserna i förhållande till den information som erhållits i undersökningen. Huvudhypotes, som säger att det skiljer i frekvens då det gäller ekonomisk brottslighet mellan företagsformer med och utan revisionsplikt, uppvisar en signifikant skillnad. Det som syftades att verifiera var att revisionsplikten hämmar ekonomisk brottslighet, hypotesen är signifikant och kan ej förkastas men resultatet går dock i motsatt riktning.  $H_1$  kan ej förkastas då signifikanta samband går att uppvisa mellan bransch och ekonomisk brottslighet.  $H_2$  förkastas då signifikanta samband ej går att utläsa mellan företagsform och typ av ekonomisk brottslighet.  $H_3$  förkastas inte eftersom man kan utläsa en signifikant skillnad mellan företagsform och typ av handling.  $H_4$  kan ej förkastas då signifikanta samband går att utläsa mellan storlek på revisionsbyrå och ekonomisk brottslighet i AB.  $H_5$  förkastas då det inget signifikant samband går att utläsa mellan små AB och ekonomisk brottslighet.  $H_6$  kan ej förkastas då ett signifikant samband går att utläsa mellan soliditet och ekonomisk brottslighet.  $H_7$  kan inte förkastas då en signifikant skillnad går att uppvisa.  $H_8$  kan ej förkastas då en signifikant skillnad mellan könen går att påvisa.  $H_9$  förkastas då inga signifikanta skillnader kan påvisas i olika åldersgrupper.

## 7. SLUTSATS

### 7.1 Slutsats och reflektioner

Studiens syfte är att undersöka om det finns skillnader i frekvens i ekonomiska brott samt vilka kategorier av brott som är representerade i bolag med och utan revisionsplikt. Revisionsplikten kan ses som ett sätt att försöka kontrollera annars dold verksamhet. Om brott, eller fatala misstag, upptäcks av revisorn har denna skyldighet att anmäla. Ett sätt att hantera maktmissbruk är att balansera den av andra parter som också har makt. Revisorerna styrs av sin skyldighet, och företagen av sin. Så lyder en av de bärande tankarna för undersökningen. Ur detta är det sedan möjligt att filtrera ut olika element som påverkar individer att begå brott.

Studien av domar kan ses som en studie av kontrollsystemet, snarare än det faktiska antalet brott som begås i de olika företagsformerna. Tillfällena att begå brott är av väsentlighet, det är möjligt att förebygga brott genom att enbart minska tillfällena till brott. Det är enklare att påverka tillfällesstrukturerna än att på djupet och långsiktigt påverka människors motiv. De strukturer som styr den ekonomiska brottsligheten är komplex och tycks inte inringas med studier av domar, vissa mönster framträder dock i studien.

Huvudhypotesen antar att revisionsplikten begränsar den ekonomiska brottsligheten. Detta utgår från teorin att ju större kontrollen av lagar och regler är, ju mindre brott mot dessa begås. Analysen av undersökningsmaterialet stödjer dock inte hypotesen. Istället redovisar den att det förekommer procentuellt fler domar mot aktiebolag än mot andra övriga företagsformer. EBM anser att revisionsplikten har en brottsförebyggande verkan, vilket även Svenskt Näringsliv indirekt menar då de har för åsikt att revisionsplikten får individer med avsikt att begå brott att välja andra företagsformer. Hobbes (1651/2004) teori om att kontrollen av lagarna får folket att efterleva dem, framstår fortfarande som ett rimligt antagande men att revisorernas anmälningsplikt bara är en del av de redskap som kan användas för att kontrollera ekonomisk brottslighet. Till skillnad från statliga kontrollorgan verkar revisorerna utifrån andra faktorer än att tillvarata statens ekonomiska intresse vilket därmed kan minska den avskräckande effekten på brottsligheten. Det kan vara så att fler brott

upptäcks i AB på grund av de olika kontrollfunktionerna som finns, till exempel skatteverket, då har mer underlag att gå på vid utredningar vilket kan leda till att fler AB fälls. En faktor som kan bidra till att brottsligheten är överrepresenterad i aktiebolag är att de andra företagsformerna i långt större grad är vilande än aktiebolag. Aktiebolag är kostsammare att driva, medan de andra företagsformerna med relativt liten ansträngning kan upprätthållas utan att det förekommer någon faktisk verksamhet i dem. Detta bidrar till att sänka den relativa brottsligheten i gruppen övriga företagsformer. En annan faktor kan vara att aktiebolag är en juridisk person. En aktiebolagsägare är inte personligt skyldig för bolagets skulder och detta kan medföra att aktiebolagsägaren är mer benägen att ta större risker än en ägare av en annan företagsform. Detta går i linje med det agentteoretiska perspektivet. Vad som ytterligare kan tilläggas är att den obearbetade företagsindelningen och avsaknaden av en noggrannare kategorisering av materialet kan ha påverkat utfallet. En mer precis kategorisering och noggrannare undersökning av företagen hade kunnat utvisa ett annat resultat.

Ett av avstampen tas från institutionell teori och att olika normer styr i olika branscher. Undersökningen bekräftar den institutionella teorin och visar på ett starkt samband mellan bransch och ekonomisk brottslighet. Liksom övriga hypoteser går studien av domar endast att betrakta som ett indicium på samband i den faktiska brottsligheten. Sambandet mellan bransch och ekonomisk brottslighet är stöds även av EBM:s studier, och den starka signifikansen i denna studie påvisar ytterligare att sambandet är en realitet.

Det som dock kan förklara en viss överrepresentation i en del branscher är att kontrollorganen är vaksammare på brott i företag som tillhör branscher som är överrepresenterade i brottsstatistiken. Andelen brott som går till domstol kan vara större i branscher där brott är vanligt, än i branscher där brott sällan upptäcks. Det är även så att det i vissa branscher bjuds fler tillfällen att begå brott än i andra. Byggbranschens överrepresentation av ekonomisk brottslighet kan utifrån resonemanget förklaras genom att både köpare och säljare tjänar på att tjänsterna betalas svart. I företag som handlar med stat, landsting och kommun finns inte det incitamentet, varför exempelvis företag i branschgruppen utbildning, hälso- och sjukvård är underrepresenterade i statistiken över ekonomisk brottslighet.

En bransch där ekonomisk brottslighet är utbredd ger en snedvriden konkurrens och kriminalitet är en möjlig lösning för att konkurrera på lika villkor. Om branschen dessutom styrs av normer som är motstridiga till de lagar som regelverken pådriver företagen, är detta ett incitament för att begå ekonomiska brott. EBM:s undersökning av restaurangbranschen visade just att ekonomisk brottslighet i hög grad var nödvändig för att överleva konkurrensen. Studien bekräftar att restaurangbranschen är överrepresenterad i ekonomisk brottslighet.

Undersökningen utgår också ifrån att aktiebolagen måste blidka revisorerna. Det skulle kunna påverka typen av brottslighet. I studien kan man inte hitta signifikans för att det skulle vara skillnad på brott i olika företagsformer. Det är snarare slående jämnt fördelat mellan de olika företagsformerna. Bokföringsbrott utgör 2/3 av de ekonomiska brotten i studien och är enligt teorin förknippad med konkurs, vilket också var starkt överrepresenterat i studien. Ett antagande som görs är att detta beror på att konkurser är nära förknippat med antalet anmälda bokföringsbrott. De dömda företagen visade sig i en jämförelse med antalet konkurser i Sverige vara starkt överrepresenterade vilket kan förklara att det inte förekom några skillnader i typ av brott mellan företagen.

I teorin testas det även om revisionsplikten får aktiebolag att avsiktligt fabricera bokföringen i högre grad än andra företagsformer, att det skulle vara fler uppsåtliga brott i aktiebolag än i övriga bolag. En signifikant skillnad på uppsåt och oaktsamhet i olika företagsformer gick att påvisa, men skillnaden i undersökningen pekade på att det är det omvända förhållandet, nämligen att aktiebolag i mindre grad dömdes för uppsåtligt handlande. Med utgångspunkt från ett agentteoretisk perspektiv avgörs en individs riskbenägenhet med den vinst individen anser att den kan göra. Revisorerna själva anser att de som har för avsikt att begå ekonomisk brottslighet väljer andra företagsformer än de med revisionsplikt. Det skulle kunna vara en av flera faktorer till granskningens utfall.

I hypotesen antar man att brottsligheten är mindre i bolag som anlitar större revisionsbyråer, än de som anlitar revisionsbyråer med ett mindre klientantal. Antagandet utgår från att stora bolag inte är i beroenderelation till sina klienter och därför har en tendens att vara hårdare mot dem än mindre revisionsbyråer, som står i en starkare beroendesituation, vilket skulle kunna attrahera företag som har ett

medvetet brottsligt beteende. En annan faktor som spelar in är vid vilken grad av misstanke som en revisor skall anmäla. Ser man till begreppet whistleblower (Label & Miethe, 1999) kan detta styrka varför revisorer framförallt från mindre byråer väljer att anmäla vid en högre grad av misstanke eller behåller tvivelaktiga klienter i en större utsträckning. I studien framträder ett tydligt mönster att företag som anlitar revisionsbyråer utanför "big four" är, sett till hela marknadsuppdelningen, tydligt överrepresenterade.

Enligt EBM är mikroföretag överrepresenterade i brottsstatistiken. I mindre företag är ekonomisk oförmåga och inkompetens större än i större bolag som lättare kan finansiera ekonomisk kompetens till företaget. Studien visar på att den genomsnittliga omsättningen i dömda bolag är låg. 80% av de dömda företagen har en omsättning som uppfyller kriterierna för mikroföretag, vilket är samma fördelning som företagen totalt i Sverige. Det föreligger alltså ingen överrepresentation av mikroföretag i studien, vilket inte stödjer EMB:s brottsstatistik.

Watts och Zimmermans teorier om skuldsättningsgrad testades i en jämförelse mellan soliditet och frekvens av ekonomisk brottslighet. Detta samband kunde också påvisas vilket förstärker Watts och Zimmermans teori.

En hypotes antar att konkurser är överrepresenterade i domarna mot företag. I studien har en betydande del av samtliga bolag gått i konkurs. Detta stödjer även EMB:s bild av att företag som hotas av konkurs ofta hamnar i en ond spiral som slutar med ekonomisk brottslighet. EMB menar även att konkurser är vanligare i vissa branscher. Dessa branscher sammanfaller väl med de branscher som är överrepresenterade i studien. Detta samband är intressant då just konkurs och branschtillhörighet visar de starkaste kopplingarna till ekonomisk brottslighet i studien. Samtidigt bör sägas att en konkurs i sig är en genomgång av företaget och att brotten hade kunnat förbli oupptäckta om företaget överlevt.

Teorin talar för att män genom sin sociala roll har ett beteende som i högre grad är förenligt med brottslighet än kvinnor. Analysen av domarna stödjer teorin.

Hypotesen utgår ifrån att det krävs tid för en företagare att skaffa sig kunskap och etablera sig innan man utvecklar ett brottsligt beteende. Analysen av domarna kommer fram till att det inte finns ett signifikant samband för att människor i medelåldern är överrepresenterade. Det kan skönjas tendenser till en viss

överrepresentation runt 40-50 år, men den enda slutsats som egentligen går att dra är att ålderskategorin 20-30 är i minoritet.

*Det som kan sägas är dock att revisionsplikten förefaller vara underordnad andra starkare samband, och att revisionsplikten troligtvis inte har någon avgörande inverkan på ekonomisk brottslighet. Konkurer ger inblick i företagen och avslöjar ekonomisk brottslighet, men det som framstår som gemensam nämnare för ekonomisk brottslighet är tillfälle, motiv och neutralisering.*

## **7.2 Kapitelsammanfattning**

Studien verifierade att det förkom en skillnad i brottfrekvens mellan företag med och utan revisionsplikt. Dessa skillnader förelåg dock i motsatt riktning mot undersökningens huvudhypotes. De faktorer som antogs kan förklara utfallet är att revisorerna har andra engagemang än att tillvarata statens intressen i den utsträckning staten skulle önska. Ytterligare förklaringar kan vara om företagen är aktiva eller vilande, att ett bolag är en juridisk person vilket kan öka en ägares riskbenägenhet eller att studien hade behövt en mer finjusterad och noggrannare inringning av de företag som förekom i studien. Det förekom inte några skillnader i typ av brott mellan de olika företagsformerna. Detta kan bero på att konkurer anses vara nära sammankopplade till bokföringsbrott. De stora sambanden framträdde i branschfördelning och att andelen konkurer var starkt överrepresenterade. Könstillfördelning var också en tydlig faktor som var kopplad till brottsligheten men inga samband gick att påvisa att människor i medelåldern begår ekonomiska brott i större utsträckning.

## **7.3 Förslag till vidare forskning**

Då studien endast har tagit dömda företag i beaktande, hade en undersökning där en jämförelse mellan dömda och där *åtalet ogillas* varit intressant. Då hade det varit möjligt att se andra faktorer och omständigheter som interagerar i ekonomisk brottslighet. Något som också väckte funderingar under arbetets gång var de domar som överklagas till en högre instans. En överklagan kan göras både av den anklagade parten som känner sig feldömd och åklagaren som finner den att domen mot den friade borde omprövas. En sådan undersökning skulle då kunna visa på skillnader i

hur de olika instanserna resonerar kring ekonomisk brottslighet men även på hur de tilltalade resonerar då de känner sig felaktigt behandlade. Det kanske också skulle kunna skrapa lite mer på ytan till ekonomisk brottslighet. Studien har endast gjorts mellan AB och övriga företag, vilket beror på tidsbristen. Något som skulle förfinas resultaten är en uppdelning av de övriga företagen efter HB, KB och enskild firma samt se hur aktivt företagen verkar. En jämförelse mellan liknande AB hade också kunnat tillföra några nya samband. Det hade varit intressant att närmare undersöka branscher och de normer som styr i olika branscher.

## Källhänvisning

Alalehto, Tage (2001) "Why Do Respectable Businessman Commit Economic Crime?" i Lindgren, S-Å.(ed): *White-Collar Crime Research. Old Views and Future Potentials. Lectures and Papers from a Scandinavian Seminar*. With articles by: James W. Coleman, Hazel Croall, Michael Levi, Steve Tombs. Stockholm: Brottsförebyggandet Rådet, BRÅ-Rapport 2001:1, 2001.

Alexander, C. R. & Cohen, M. A. (1999). Why do corporations become criminals? Ownership, hidden actions, and crime as an agency cost. *Journal of Corporate Finance*, Vol. 5, No. 1, 1999, pp 1-34.

Alliansgrupp Tillväxtregion Sverige (2006). *En rivstart för Sverige – för nya företag och jobb*.

Allians för Sverige, 2006, februari.

> [www.maktskifte06.se/fileadmin/Upload/pdf/Ekonomisk\\_politik\\_f\\_r\\_tillv\\_xt.pdf](http://www.maktskifte06.se/fileadmin/Upload/pdf/Ekonomisk_politik_f_r_tillv_xt.pdf)<  
Accessdatum: 11 januari 2007.

Alvesalo, A & Tombs, S. (2001). Can Economic Crime Control be Sustained? The Case of Finland.

*Innovation: The European Journal of Social Sciences*, Vol. 14, No. 1, 2001, pp 35-54.

Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*.

Lund: Studentlitteratur.

Andersen, H. & Kaspersen L-B (1999). *Klassisk och modern samhällsteori*.

Lund: Studentlitteratur.

Aronsson, Å. (1999). *SPSS - En introduktion till basmodulen*.

Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori: policy och praxis*.

Malmö: Liber Ekonomi.

Bazerman, M.H ., Loewenstein, G & Moore D.A (2002). Why Good Accountants Do Bad Audits.

*Harvard Business Review*. Vol 80, pp 96-102.

Bodström T, (2004) *Regeringens skrivelse 2003/04:178 – Handlingsplan mot den ekonomiska brottsligheten*.

Regeringen 2004-07-08.

*Bokföringsnämnden* (2007). Bokföringsnämndens vägledning, Gränsvärden.

[www] Tillgänglig från:

><http://www.bfn.se><

Accessdatum: 11 januari 2007



Bologna, G. J. and Lindquist, R. J. (1995) *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New tools and techniques*.  
John Wiley & Sons, Inc., New York.

Braithwaite, J. (1997), On speaking softly and carrying big sticks: Neglected dimensions of a republication separation of powers. *The University of Toronto Law Journal*, Vol. 47, No. 3, pp. 305-361.

Brink B. & Carlberg P (2005) Fusk på sju av tio granskade krogar. *Svenska Dagbladet* 2005, 6 april 2005.

Bryman, A. (2002) *Samhällsvetenskapliga metoder*.  
Malmö: Liber Ekonomi.

Burén, C.-G & Nyquist, K. (2005). *Begäran om översyn av revisionsplikten*.  
ustitiedepartementet, 22 juni 2006.

Chen, G., Firth, M., Gao, D. N. & Rui, O. M. (2005) Ownership structure, corporate governance, and fraud: Evidence from China.  
*Journal of Corporate Finance*, Vol. 12, No. 3, June 2006, pp 424-448

Collis, J. (2003). Director's views on exemptions from statutory audit.  
*DTI in Association with Kingston University, October 2003*.

Comte, A (1844/1979). *Om positivismen*.  
Korpen.

Dahmström, K, (2000). *Från datainsamling till rapport*.  
Lund: Studentlitteratur.

Deegan, C. & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*.  
The McGraw Hill Australia.

DiMaggio P.J & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2 (Apr., 1983), pp. 147-160.  
American Sociological Association. Yale University.

Durkheim, E. (1895). *Les règles de la méthode sociologique*.  
Paris: Presses Universitaires de France.

*Ekobrottsmyndigheten* (2004). Årsredovisning. [www] Tillgänglig från:  
><http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/arsredovisningar/EBM2004.pdf><  
Accessdatum: 11 januari 2007.

*Ekobrottsmyndigheten*, (2005a). Ekobrottsligheten och ekobrottslingarna i ett framtidsperspektiv.

*Ekobrottsmyndigheten*, (2005b). Ärendeuppföljning. [www]. Tillgänglig från:  
>[http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page\\_\\_\\_17.aspx](http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page___17.aspx)<

Accessdatum: 11 januari 2007.

Ekobrottsmyndigheten. [www]. Tillgänglig från:

<[http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page\\_\\_\\_\\_\\_1924.aspx](http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_____1924.aspx)>

Accessdatum: 5 januari 2007.

Engdahl, O. (2001). *Modern sociologisk teori*.  
Studentlitteratur.

Falkman, P. (2000). *Teori för redovisning*.  
Lund: Studentlitteratur.

FAR förlag AB, (2005). *Revision – En praktisk beskrivning*.  
Stockholm januari 2005.

Gregow, T. (2005) *Sveriges rikets lag : gillad och antagen på riksdagen år 1734, stadfäst av Konungen den 23 januari 1736 : med tillägg innehållande författningar som utkommit från trycket fram till början av januari 2005*.  
Stockholm: Norstedts juridik.

Hobbes, T (1651/2004) *Leviathan eller en kyrklig och civil stats innehåll, form och makt*. Bokförlaget Daidalos AB.

Konsultguiden (2003). [www]. Tillgänglig från: >[www.konsultguiden.se](http://www.konsultguiden.se)<  
Accessdatum: 5 december 2006.

Korsell Emanuellsson, L (2003). *Förebygga ekobrott – behov och metoder*.  
Brottsförebyggande rådet 2001.

Korsell Emanuellsson, L (2002). *Ekobrott – Utveckling av några centrala brottstyper*.  
Brottsförebyggande rådet.

Label W.A & Miethe T.D. (1999). Whistleblowing and external auditors.  
*Journal of Applied Business Research*, vol 15, pp 87-92

Larsson, B (2004). *Revisorernas anmälningsskyldighet*. Brottsförebyggande rådet

Larsson, B. (2005) Patrolling the corporation – the auditors' duty to report crime in Sweden. *International Journal of the Sociology of Law*, 2005, Vol. 33, No. 1, pp 53-70.

Larsson, L.G, (2006). Oegentligheter-företagsledningens ansvar och revisorns granskning. *Balans* nr 12/2006, sid. 43-46

Lindgren, S-Å. (2000). *Ekonomisk brottslighet - ett samhällsproblem med förhinder*.  
Lund: studentlitteratur.

Lindgren S-Å, Theandersson, C (2001) *Från storsvindlar till småfiffel – teman i internationell brottslighet*. Brottsförebyggande rådet.

Lykta – Utvecklar och säljer enkätverktyg. [www]. Tillgänglig från:  
><http://www.lykta.se/finans.htm><.  
Accessdatum: 11 januari 2007.

Makkawi, B. & Schicks, A. (2003). Are auditors sensitive enough to fraud?  
*Managerial Auditing Journal*, 18/6/7 pp 591-598.

Mills, C. Wright (1959/1971). *Den sociologiska visionen*. Arkiv förlag.

Moberg, K (2006). *Bolagsrevisorn*. Norstedts juridik AB.

Norberg, C. & Thorell, P. (2005). *Revisionsplikten i små aktiebolag*.  
Svenskt Näringsliv, mars 2005. [www]. Tillgänglig från:  
><http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/regelkrangel/article20440.ece><  
Accessdatum: 11 januari 2007.

Nutek – Verket för näringslivsutveckling. [www]. Tillgänglig från:  
(a) ><http://www.nutek.se/sb/d/198/a/3207/><  
(b) ><http://www.nutek.se/sb/d/210/a/616/><  
(c) ><http://www.nutek.se/sb/d/210/a/595/><  
Accessdatum: 11 januari 2007

Näslund, A (2006) Carl Bildt: vanligt att svenskar har svartjobbare.  
*Aftonbladet* 2006-10-11. [www]. Tillgänglig från:  
><http://www.aftonbladet.se/vss/nyheter/story/0,2789,905228,00.html><

Persson, S. (2004). Dags att avskaffa revisionsplikten för små företag. *Balans*,  
nr.2/2004 s.16. Regeringens skrivelse 2003/04:178 Handlingsplan mot ekonomisk  
brottslighet.

Rapport 2003:10. *Förebyggande metoder mot ekobrott*. Brottsförebyggande rådet  
Hetzler, A pp157-181.

Rezaee, Z. (2002) Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud.  
*Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 3, 2005, pp 277-298

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2006). *Research Methods for Business  
Students*. FT Prentice-Hall.

Sidorsky, R. (2006) Assessing the Risks of Accounting Fraud. *Commercial Lending  
Review*. Nov/Dec 2006, pp 9-16

Smiciklas, M. (2006). *Associationsrättens grunder: bolag, föreningar och stiftelser*.  
Lund: Studentlitteratur.

Statistiska centralbyrån [www] Tillgänglig från:  
>[http://www.scb.se/Grupp/Foretagsregistret/\\_Dokument/050111lillagula.pdf](http://www.scb.se/Grupp/Foretagsregistret/_Dokument/050111lillagula.pdf)<  
Accessdatum: 11 januari 2007

Tengblad, S. (2006). Aktörer och institutionell teori. Electronic Publishing Center [www]. Tillgänglig från: ><http://www.handels.gu.se/epc/archive/00005092/><  
Accessdatum: 11 januari 2007

Vährborg, P. (2005). *HUR 2050 – Hållbar hälsa och social utveckling*.  
Apellera 2005-11-24.

Walldén, M (1999). *Kvinnors brottslighet*. Brottsförebyggande rådet.

Watts, R.L.& Zimmerman, J.L (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards.  
*The Accounting Review*. Vol. 53, No 1, 1978, pp 112-134.

Watts. R.L. & Zimmerman. J.L., (1979), The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses,  
*The Accounting Review*, Vol. 54, No 2, pp. 273-305.

Watts, R.L.& Zimmerman, J.L (1990). Positive Accounting Theory; A Ten Year perspective.  
*The Accounting Review*. Vol. 65, No 1, 1990, pp 131-156.

Wikipedia – Den fria encyklopedin. [www]. Tillgänglig från:  
(a)><http://sv.wikipedia.org/wiki/Upps%C3%A5t><  
(b)>[http://sv.wikipedia.org/wiki/Big\\_four](http://sv.wikipedia.org/wiki/Big_four)<  
Accessdatum: 11 januari 2007

Wolf, E. (1997). *Auditing today*. Prentice Hall. England

Åström, S (2005). Kan vi lita på restaurangrevisionen? *Balans* nr 3/2005 s.43.