

# Revision av oegentligheter

– en kuliss med juridiska problem

Borde statlig revision bidra till att bekämpa korrupktion och oegentligheter? Många medborgare skulle säkert svara ja på den frågan. Många skulle kanske till och med säga att det borde vara högsta prioritet. Jesper Fagerberg menar att frågan kanske borde ställas om revisionen verkligen är lämpad för och om revisorer kan och vill bekämpa oegentligheter. Bedömningen av vad som utgör oegentligheter innefattar inte sällan en juridisk aspekt och precis som skomakaren borde bli vid sin läst kanske detta även borde gälla ekonomer när de stöter på juridik. Det är i vart fall av vikt att revisionen inte uppfattas vara något som den inte är - i annat fall finns en risk för att intressenter vilseleds.

Text: **Jesper Fagerberg**



et är sannolikt en vanlig uppfattning att en huvuduppgift i revision är att sätta stopp för oegentligheter och korruption. Uppfattningen gäller nog särskilt revision av statlig verksamhet där pengar inte är ett mål utan ett

medel och där förvaltning snarare än finansiell redovisning borde vara fokus. Inom forskning om revision talas det dock ofta om att det finns ett förväntningsgap.<sup>1</sup> Gapet består av en skillnad mellan vad en revisor gör vid revisionen och vad utomstående tror att revisorn gör eller borde göra. Uppfattningen om revisionens roll som bekämpare av oegentligheter utgör troligtvis en betydande del av detta gap. Det är även denna aspekt av förväntningsgapet, det vill säga att revisorerna ger sken av att göra mer på ett visst område i revisionen än vad de kan uppfylla, som är av relevans i denna artikel.

Från revisionell synpunkt förefaller också frågor om *oegentligheter* vara både viktiga och prioriterade. Till exempel nämns ordet oegentlighet nästan 500 gånger i de internationella standarder som finansiella revisorer har att följa. Även i denna tidskrift (tidningen Balans) förekommer återkommande artiklar som berör ämnet. I 2019 års regleringsbrev för Revisorsinspektionen uppställs också krav på att verka för att revisorerna ska motverka *korruptionsbrottslighet* och ekonomisk brottslighet.<sup>2</sup> Som utomstående kan man därför lätt ges intrycket att oegentligheter är en väldigt viktig aspekt att beakta i en revision. Jag menar dock att detta är en illusion, särskilt inom finansiell revision av statlig verksamhet där det revisionella regelverket är mindre väl utvecklat.

Jag kommer i denna artikel belysa de krav och omständigheter som gäller vid revision av oegentligheter. Kraven innefattar enligt min mening tydliga straffrättsliga ställningstaganden vilka svårigen låter sig korrespondera med den faktiska revisionen av oegentligheter. Fokus kommer att ligga på statlig

finansiell revision. Centralt är problemet att revision av oegentligheter ofta blir just en fråga om juridik. Frågan illustrerar en problematisk kollision mellan juridik och ekonomi. Detta kommer framgå inte bara av de regelverk som gäller för revision utan även illustreras av ett tillsynsärende från Revisorsinspektionen. Sammantaget kommer framgå att revision av oegentligheter som den idag utgörs enligt gällande regelverk, i praktiken är närmast en juridisk omöjlighet. Att revisionen ändå ger ett bedrägligt sken av att fokusera på risker för oegentligheter skulle kunna sägas vara en revisionens potemtinkuliss.<sup>3</sup>

### Reglering av revision och begreppet oegentlighet

För att närmare förstå hanteringen av risk för oegentligheter i revisionen måste det först fastställas hur dess krav ser ut. Statlig finansiell revision utförs av Riksrevisionen och precis som privat revision tillämpas den internationella standarden (International Standard on Auditing, ISA). Däremot har statlig revision en egen revisionslag, lag om revision av statlig verksamhet med mera, vilken sedan kompletteras med de underliggande internationella standarder (ISA).<sup>4</sup> Till skillnad mot privat revision gäller för statlig revision inga andra juridiska krav på revision av oegentligheter än vad som framgår av ISA. Vid privat revision måste revisorn som bekant även förhålla sig till brottskatalogen i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslag (2005:551) (ABL).<sup>5</sup>

De krav som ställs på revision av oegentligheter framgår i ISA 240.<sup>6</sup> Definitionen av oegentlighet är enligt standarden:

*En avsiktlig handling av en eller flera personer i företagsledningen, styrelsen, personalen eller av extern part, som innefattar bedrägligt förfarande i syfte att uppnå obehöriga eller olagliga fördelar (P12, ISA 240).*

Begreppet oegentlighet kan utifrån definitionen förefalla omfattande, men de avsiktliga handlingar som faller under begreppet oegentlighet begränsas enligt följande:

*Det finns två olika typer av avsiktliga felaktigheter som är relevanta för revisorn – felaktigheter som*

## ”Det är i ljuset av väsentlighet som revision av oegentligheter ska ses.”

*beror på bedräglig finansiell rapportering och felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar (P3, ISA 240).*

Jag kommer i den fortsatta framställningen begränsa mig till de straffrättsliga aspekterna av denna definition.<sup>7</sup>

Utifrån den mer specifika definitionen av oegentlighet enligt ISA 240 föreligger alltså två kategorier av straffrättsliga brott, bedrägeri och förskingring samt bokföringsbrott. Då bokföringsbrott inte kan begås inom staten kvarstår i praktiken endast bedrägeri och förskingring. Sammantaget kan konstateras att den faktiska innebörden av oegentligheter inom statlig finansiell revision är snäv.

Det kan samtidigt noteras att det inom Riksrevisionen finns en praxis att bedöma indikationer på straffrättsliga oegentligheter samt rapportera dessa till granskade myndigheter i annan form än i revisionsberättelsen.<sup>8</sup> Ett intressant fall där frågan om oegentligheter ställts på sin spets var 2016 års revision av Statens Fastighetsverk. Utfallet i revisionen blev att Riksrevisionen avstod från att uttala sig i revisionsberättelsen på grund av de brottsmisstankar som förelåg mot tidigare myndighetsledningen. Brottsmisstankarna gällde dock varken bedrägeri eller förskingring utan trolöshet mot huvudman. Då brottet trolöshet mot huvudman inte innehåller något vinningsrekvisit kan det diskuteras på vilken grund denna kan sägas vara ISA-mässigt då ISA 240 ställer upp just ett vinningsrekvisit i definitionen av oegentlighet. Att Riksrevisionen ändå valde att uttrycka så hård kritik i revisionsberättelsen får tolkas som att en strikt efterlevnad av ISA i denna del är svår att upprätthålla och även är beroende av intern praxis hos revisionsorganet.<sup>9</sup>

### Väsentligt fel och förväntningsgap i finansiell revision

Finansiell revision genomförs som sagt enligt revisionslag (1999:1079) (privat revision) eller lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. (statlig revision). Båda lagarna ställer krav på att revisionen ska utföras enligt *god revisionsssed*. Som

framgår ovan gäller för både privat och statlig revision att god revisionsssed likställs med att följa en internationell standard för revision (ISA). Det är följaktligen genom att följa ISA som revisionen uppfyller kravet på att utföras enligt god revisionsssed.<sup>10</sup>

En central aspekt i revisionen är att den ska sikta in sig på risker för väsentliga fel i årsredovisningen eller ledningens förvaltning.<sup>11</sup> Vad som utgör väsentliga fel avgörs utifrån vad revisionens intressenter anser vara väsentligt så till vida att felet skulle kunna påverka intressenternas beslutsfattande. Om ett identifierat fel bedöms vara väsentligt ska det resultera i kritik i den av revisorn avlämnade revisionsberättelsen. Vad gäller statlig finansiell revision har lagens krav på omfattningen av revisionen av väsentliga fel tolkats som att felen måste vara direkt kopplade till den av myndigheter avlämnade årsredovisningen.<sup>12</sup>

Att fastställa vad som är väsentligt är dock inte helt självklart då det rör sig om kvalitativa värden utifrån ett intressentperspektiv vilka sedan ska omsättas till kvantitativa tal. I praktiken tillämpar sannolikt de flesta revisorer olika förutbestämda kvantitativa tumregler baserat på X-antal procentenheters felmarginal. De belopp som tumreglerna resulterar i kan därefter justeras utifrån t.ex. storlek på eget kapital, risk att överträda lånevillkor eller andra faktorer som har betydelse för intressenterna till företaget eller myndigheten. Motsvarande arbets sätt tillämpas inom statlig revision om än med större tilltro och nyttjande av fastställda tumregler.<sup>13</sup>

Det är i ljuset av väsentlighet som revision av oegentligheter ska ses. Det är även här som det riskerar att uppstå ett förväntningsgap på revisionen, antingen för att intressenternas uppfattning av väsentlighet skiljer sig från revisionens dito (vilket inte borde kunna förekomma då revision per se är ett uppdrag som utförs åt någon annan) eller för att intressenterna tror att revisorerna inom ramen för revisionen gör något annat än de faktiskt gör. Granskning av risken för oegentligheter utgör sannolikt ett typexempel på detta gap.

En intressant illustration av ett förväntningsgap

inom statlig finansiell revision utgör följande citat av Elisabeth Svantesson, moderat riksdagsledamot:<sup>14</sup>

*”Viktigt att det inte finns något mygel på myndigheterna och att pengarna går till det som de är avsatt till – detta förväntar man sig som beställare i offentlig sektor. Centralt är att medlen använts till det som är bestämt – till exempel om man har pengar kvar i slutet av året och bränner pengarna på annat än de är avsedda till, detta vill man veta. Sverige är ett litet land men korruption förekommer.”*

Citatet är intressant eftersom det illustrerar vad den huvudsakliga intressenten av statlig revision anser vara viktiga och väsentliga frågor i finansiell revision. Att förväntningarna ligger på frågor som kan kopplas till avsiktliga fel och korruption torde vara uppenbart. Svantesson tog i sitt anförande om revisionens roll även upp den nätverkskorruption som hon ansåg är ett problem i Sverige. Just nätverkskorruption har även lyfts fram av Statskontoret som något allmänheten i Sverige tror är ett betydande problem inom offentlig sektor.<sup>15</sup>

Problemet är dock att det som ovanstående belyser inte, eller åtminstone högst marginellt, utgör en del av statlig finansiell revision på så sätt att detta idag aldrig skulle generera kritik i en revisionsberättelse. En delförklaring kan kanske sökas i att denna typ av fel (till exempel nätverkskorruption, riggade anställningar och annan nepotism med mera) inte nödvändigtvis går att kvantifiera i finansiella termer. Vidare går det nog att förklara med att revisorer och deras intressenter har olika syn på vad som är väsentligt och viktigt att fokusera på inom revisionen. Slutligen kan det även förklaras med att ISA som regelverk kanske inte är helt lämpligt utformat för statlig revision.

Hur ska då ovan förväntningsgap förstås? En må hända lite provocerande tolkning skulle vara att riksdagen såsom den centrala huvudmannen och intressenten för statlig revision 1) inte på allvar bryr sig om ovanstående frågor, eller 2) att riksdagen inte förstår att det råder olika syn på väsentlighet mellan revisorer och intressent. Utan att spekulera mer kring dessa båda möjliga förklaringar kan det konstateras att det sannolikt råder en viss grad av förväntningsgap avseende just oegentlighetsrelaterade frågor inom statlig revision.

### **De juridiska problemen – avsiktlighet, misstankegrad och inhämtande av revisionsbevis**

Beskrivningen så långt har syftat till att beskriva bakgrunden samt de krav och förväntningar som föreligger vid revision av risk för oegentligheter inom främst statlig finansiell revision. Som framgår

i inledningen anser jag att det föreligger ett antal juridiska problem kopplade till revision av oegentligheter, problem som i praktiken gör att revisionen i detta avseende kan beskrivas som symbolisk. De aspekter av revisionen som för med sig juridiska problem och som ska belysas i det följande är:

- Avsiktliga fel.
- Inhämtande av (revisions)bevis.
- Misstankegrad.

Gemensamt för de tre problemen är att rättssäkerheten, inom ramen för revisionen, inte kan säkerställas tillräckligt väl för de som är föremål för den. I detta avseende kolliderar företagsekonomin med juridiken när en profession plötsligt befinner sig på en annan spelplan än sin normala. Som kommer framgå är dock lösningen i många fall att revisionen just blir symbolisk vilket ur rättssäkerhetssynpunkt kan förefalla betryggande men vilket istället bidrar till att skapa det förväntningsgap som till exempel citatet av Elisabeth Svantesson illustrerar.

Den första aspekten som jag anser är problematisk vid revision av oegentligheter är att felet ska vara *avsiktligt*. Mitt personliga intryck efter många år i branschen är att begreppet används utan närmare koppling till motsvarande juridiska begrepp. Från straffrättslig synpunkt bör avsiktlighet kopplas till någon form av uppsåt. Vilken uppsåtsform som sedan avses kan diskuteras, men då det rör sig om brotten bedrägeri och förskingring torde avsiktssuppsåt ligga närmast till hands. Det kan även noteras att det i det praktiska revisionsarbetet och de granskningsprogram som ska följas normalt inte heller klargörs vari avsikten ska ligga. Därtill klargörs normalt inte heller vilka objektiva rekvisit som är för handen eller hur avsiktlighet förhåller sig till dessa rekvisit. Den företagsekonomiska kollisionen med juridiken blir här extra tydlig. Utifrån den juridiska professionen kan detta liknas vid en åklagare som saknar såväl en klar bild av relevanta objektiva rekvisit som intresse för de subjektiva rekvisiten.

Målet med finansiell revision är att kunna göra uttalanden i revisionsberättelsen som med rimlig grad av säkerhet bestyrker den underliggande redovisningen (normalt en årsredovisning). I det fall avsiktliga väsentliga fel (oegentligheter) föreligger ska detta uttryckas i revisionsberättelsen. Ett sätt att betrakta detta är att fel som fel egentligen inte behöver spela någon större roll. Det vill säga om ett fel har identifierats och därmed ska påverka revisionsberättelsen spelar det ingen roll om felet har begåtts avsiktligt eller oavsiktligt. Detta hade eventuellt varit ett sätt att hantera problemet med oegentligheter men det är inte så som ISA är uppbyggd. Istället

upprepas begreppet oegentligheter ett mycket stort antal gånger kombinerat med att standarden kräver att revisorn genomför särskilda granskningsåtgärder för att hantera risk för fel som är betingade att vara just *avsiktliga fel*. Detta innebär alltså att en revisor kommer tvingas hantera distinktionen mellan avsiktligt och ej avsiktligt fel, eller med andra ord ta ställning till fastställande av någon form av uppsåt.

Eftersom en revisor alltså behöver ta ställning till avsiktligheten i beteenden hos revisionsobjektet uppkommer frågan hur en revisor ska agera för att åstadkomma just detta. Det blir här fråga om dels inhämtning av revisionsbevis, dels en bedömning av *misstankegrad*.

Ekobrottsmyndigheten har gett ut en skrift som pedagogiskt beskriver den så kallade misstanke-trappan.<sup>16</sup> Skriften är intressant för revision generellt även om den riktar sig till revisorer på privata sidan som stöd i deras skyldighet att enligt ABL anmäla brottsmisstankar. Skyldigheten att anmäla misstankar föreligger redan då brott kan misstänkas, vilket enligt skriften ska förstås som en låg nivå på Ekobrottsmyndighetens misstanketrappa. Den lägsta nivån sägs vara *anledning anta* varefter misstankegraden *kan misstänkas* kommer i misstanketrappan.<sup>17</sup> Någon liknande skrift finns inte för statlig revision då motsvarande legala krav saknas.

Det ovan nämnda fallet med Statens Fastighetsverk från 2016 är här intressant då det inte förelåg en fällande dom mot tidigare myndighetsledning vid avlämnande av revisionsberättelsen utan bara en inledd förundersökning. Då förundersökning inleds från misstankenivån *anledning antas* innebär detta att revisionen förefaller ha förlitat sig på en mycket låg grad av misstanke för att framföra kritik avseende oegentligheter.<sup>18</sup> Det förefaller följaktligen inte krävas någon högre grad av misstanke för att ändå få kritik inom statlig revision. Avseende privat revision är frågan om revisorns skyldighet att agera även reglerad i 9 kap ABL. För den statliga revisionen finns som sagt inget liknande regelverk utan bara ISA 240 samt intern praxis hos Riksrevisionen att förlita sig på. Som framgår i fallet från 2016 (Statens

Fastighetsverk) förefaller praxis inom Riksrevisionen vara att beakta misstankegrad från nivån *anledning anta*. Att Riksrevisionen har skapat en praxis att även låta icke ISA-mässiga oegentligheter få genomslag i revisionsberättelsen kan tolkas som att revisionen härmed tillmötesgår förväntningar på revisionen att agera vid fall som fått stort massmedialt intresse. Samtidigt är det ur rättssäkerhetssynpunkt inte fullt lika tillfredsställande att det inte är tydligare reglerat vad som är relevanta oegentligheter att beakta inom statlig finansiell revision.

Att Riksrevisionen förefaller luta sig på en låg misstankegrad är fördelaktigt på så sätt att revisionen därmed inte behöver vidta revisionella åtgärder för att pressa upp misstankegraden. I det fall misstankegraden till exempel skulle sättas vid *sannolika skäl* skulle revisionen tvingas in i en situation och misstankegrad på vilken normalt förundersökning pågår. Risken vore då stor att revisionen skulle hamna i en sits där bevis inhämtas utan beaktande av grundläggande rättssäkerhetskrav. Då få revisorer har djupare skolning i straffrätt och juridisk metod skulle risken vara stor för att rättssäkerhetsfrågor inte skulle beaktas i tillräcklig utsträckning i dessa situationer. Detta är dock bara en teoretisk sanning då det inte går att säga med säkerhet om revisorer i praktiken går över denna gräns. Som kommer framgå nedan är denna risk i praktiken sannolikt inte så stor.

Nackdelen av att tillämpa en låg misstankegrad är att personer kan komma att beskyllas för att ha begått brott trots mycket låg misstankegrad och utan att personerna haft möjlighet att försvara sig i domstol. I fall med misstanke om bedrägeri eller förskingring kommer en eller flera personer riskera att utpekas som gärningsmän vilket kommer sätta dessa personer i en rättssäkerhetsmässigt prekär situation.

Utöver misstankegraden blir även sättet för *inhämtande av bevis* intressant. De typiska sätt att inhämta revisionsbevis på är enligt ISA 315 observation, inspektion, förfrågningar och analytisk granskning, det vill säga ett mycket brett spektra. Exakt vad detta innebär och vilka gränserna är

## ”En ytterligare aspekt som skapar osäkerhet i revision av risk för oegentligheter är att ISA är ett internationellt regelverk.”

bestäms av vad revisorn utifrån sin så kallade *professionella bedömning* anser vara tillräckligt och ändamålsenligt som bevisning. Även om det stipuleras en hel del skall-krav på vad en revisor enligt ISA också måste göra (till exempel delta vid inventeringar, ställa särskilda frågor till revisionsobjektets ledning etcetera) uppstår även en del juridiska funderingar. Till exempel klargörs det inte vad som skiljer *förfrågningar* från ett *förhör* vilket indikerar att det inte är helt genomtänkt hur en revisor ska agera om det i en revisionsintervju uppkommer misstankar om oegentligheter.

Ur juridisk synpunkt uppkommer här även en fråga om bevisbörda och uttolkning av insamlade revisionsbevis. Ur revisionell synpunkt ska revisorn bevisa att han/hon uppfyllt kraven enligt ISA, det vill säga att granskningen är gjord enligt god revisionssed. Revisionsobjektet ska i sin tur bevisa att det finns tillräckliga underlag till den redovisning som revisionsobjektet avlämnar. I det fall misstankar om oegentligheter uppkommer ligger bevisbördan på revisionsobjektet att påvisa att inte fel föreligger. Det är dock oklart hur detta ska förstås vid läsning av ISA men det riskerar att skapa en bevisbördeproblematik, det vill säga att den granskade ska bevisa sin oskuld, som kan förefalla skev utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Det ligger på den enskilde revisorn att avgöra inte bara hur inhämtandet av bevis ska ske, utan även uttolkningen av dessa bevis. Inom ISA talas det som sagt om *professionell bedömning* hos revisorn. I likhet med begreppet *oegentligheter* är *professionell bedömning* ett ofta upprepat begrepp i ISA. Innebörden av professionell bedömning är dock inte helt klar. Enligt ISA innebär professionell bedömning:

*Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av revisions- och redovisningsstandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för revisionsuppdraget (P 13, ISA 200).*

Vid vidare läsning av ISA 200 föreligger ytterligare omskrivningar av definitionen men utan att riktigt

förtydliga vad denna innebär i praktiken. Lite elakt kan definitionen läsas som att en revisor gör professionella bedömningar om dennes bedömningar är professionella.<sup>19</sup> Eftersom det kan skilja sig avsevärt mellan olika revisorer i termer av erfarenhet, kompetens, engagemang, tid, incitament med mera, utan en revisor nödvändigtvis anklagas för att inte ha gjort professionella bedömningar, förefaller det finnas stora inslag av subjektivitet och frihetsgrader i hur bedömningarna ska göras.<sup>20</sup> Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är detta så klart mindre lämpligt. Till skillnad från inom rättsväsendet föreligger därutöver en tydlig tidsgräns där revisionen förväntas vara klar inom en viss tid efter att granskningsobjektet avlämnat årsredovisningen. Detta gör att i det fall kritik i form av fel på grund av oegentligheter ska uttryckas i revisionsberättelsen kommer bedömningen pressas på av snäva tidsramar.<sup>21</sup>

En ytterligare aspekt som skapar osäkerhet i revision av risk för oegentligheter är att ISA är ett internationellt regelverk. ISA är tydligt med att krav i nationell lagstiftning ska gå före standarden. Samtidigt finns det i Sverige inget annat regelverk för statlig revision av oegentligheter än just ISA. I Sverige gäller som bekant fri bevisprövning. ISA är dock framtagen i en internationell kontext och därmed influerad av olika rättssystem och rättstraditioner inklusive legal bevisteori. Som framgår ovan stipulerar ISA på vilket sätt som inhämtande av bevis ska ske. Samtidigt gäller att tolkningen av vad som anses vara tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis blir en fråga om professionell bedömning. Det framgår inte hur standardsättaren har tänkt, men det förefaller vara en blandning av en form av fri bevisprövning och legal bevisteori. Denna blandning och den oklarhet den ger upphov till torde inte utgöra några problem i fall av ej avsiktliga fel men kan förefalla irriterande ogenomtänkt vid revision av avsiktliga fel när dessa avser brott. Oklarheten gör det därmed än svårare att hantera den enligt ISA viktiga distinktionen mellan avsiktliga och ej avsiktliga fel på ett juridiskt korrekt sätt.

”Poängen med att belysa ärendet är inte att peka på huruvida kritiken mot revisorn avseende dennes dokumentation var riktig eller ej utan snarare att analysera hur Revisorsinspektionen resonerar i ett fall som rör misstankar om oegentligheter.”

### Ett exempel – Revisorsinspektionens tillsynsärende

Slutligen ska ett tillsynsärende belysas utifrån de problem som omgärdar revision av oegentligheter.<sup>22</sup> Ärendet gäller disciplinärende Dnr 2017-624 där en revisor tilldelades en varning av Revisorsinspektionen för bristande revision och dokumentation vid risk för oegentligheter. I det aktuella ärendet får revisorn kritik för bristande dokumentation. Poängen med att belysa ärendet är inte att peka på huruvida kritiken mot revisorn avseende dennes dokumentation var riktig eller ej utan snarare att analysera hur Revisorsinspektionen resonerar i ett fall som rör misstankar om oegentligheter. Tillsynsärendet illustrerar såväl problemen med att hantera misstankegrad och subjektiva rekvisit inom revisionen som risken för att revisorn träder över gränsen för förundersökning.<sup>23</sup>

I det aktuella ärendet hade en revisor valts till huvudansvarig revisor i ett aktiebolag under hösten 2013. Under det granskade räkenskapsåret (2013/2014) fick en anställd lämna företaget på grund av misstankar om oegentligheter. Polisanmälan gjordes av företaget och den anställde dömdes under våren 2017 för trolöshet mot huvudman.

En första anmärkning som kan göras angående fallet rör frågan om misstankegrad och avsiktlighet. Som framgår ovan dömdes den anställde först år 2017 för trolöshet mot huvudman. Även om den anställde fick lämna sin tjänst under det granskade räkenskapsåret (2013/2014) förelåg följaktligen ingen dom vid det tillfället utan bara en misstanke om avsiktliga fel. Revisorsinspektionen skriver följande:

*”I dokumentationen finns inga noteringar om att A-son vid sin revision blev medveten om att bolaget under det granskade räkenskapsåret hade utsatts för brott.”<sup>24</sup>*

Detta är en intressant skrivning då Revisorsinspektionen här tycks resonera som om det förelåg ett brott vid det aktuella revisionsåret. Ur juridisk synpunkt är detta lite märkligt då det på sin höjd bara borde förelegat en *misstanke* om brott.<sup>25</sup> Det kan vidare noteras att de senare bekräftade oegentligheterna

upptäcktes av företaget och utreddes samt polisanmäldes av företaget. Här uppstår en något tveksam logik i Revisorsinspektionens resonemang. Om misstanken var noterad, åtgärd mot den anställde (det vill säga mot riskfaktorn) vidtagen samt polisanmälan gjord är det svårt att se att det förelåg behov av ytterligare granskning. Företagets verksamhet var nämligen mycket begränsad och oegentlighetsmisstanken direkt kopplad till en enskild person. Det framstår därför som mycket tveksamt att det skulle finnas en förhöjd risk för liknande situationer i de områden den misstänkte varit inblandad i. Tvärt om förefaller det mer logiskt att risken för oegentligheter borde vara *lägre* tack vare att åtgärder vidtagits mot den anställde (avskiljande från tjänsten) och att en ökad medvetenhet uppstått i företaget, varför dess interna kontroll förstärkts. Dessutom är det förundersökningsledarens ansvar att bedriva förundersökning och en inblandning från revisorns sida hade kunnat störa denna.

Tillsynsärendet har även en likhet med Riksrevisionens 2016 års granskning av Fastighetsverket (se ovan). I båda fallen rör det sig nämligen om en misstänkt oegentlighet vars brottsrubricering är trolöshet mot huvudman. Som nämnts ovan har brottet trolöshet mot huvudman inget vinningsrekvisit utan bara ett skaderekvisit. Då kritiken i tillsynsärendet förefaller avse efterlevnad av ISA och ISA:s definition av oegentlighet just innefattar ett vinningsrekvisit blir det lite märkligt att misstanke om trolöshet mot huvudman anses vara en relevant oegentlighet. Revisorsinspektionen förefaller med andra ord, precis som Riksrevisionen i Fastighetsverksfallet, göra en extensiv tolkning av kravet enligt ISA 240. Sett till Revisorsinspektionens uppgift som tillsynsmyndighet mot enskilda revisorer är detta särskilt intressant. Samtidigt skulle det kunna uppfattas som mindre lämpligt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

### Diskussion och slutsatser

Som framgått ovan finns det ett antal juridiska betänkligheter som kan riktas mot hur risk för

oegentligheter hanteras inom revision. Problembilden kan sammanfattas som att två aspekter står mot varandra. På den ena sidan finns juridiska problem som gör det svårt att ens tala om existensen av oegentligheter inom ramen för revision. På den andra sidan finns ett regelverk som hundratals gånger nämner begreppet oegentligheter och därmed bidrar till att skapa ett förväntningsgap om att oegentligheter är högt prioriterat inom revisionen.

Den mest centrala frågan är om det verkligen går att tala om oegentligheter inom revision. Naturligtvis går det att tala om risk för oegentligheter. Däremot är det svårt att se att det går att göra så mycket mer utan att hamna i juridiska problem. Som framgått ovan är revisionen tidsmässigt trängd till att granska en årsredovisning och sedan avlämna en revisionsberättelse kort tid efter årsredovisningens avlämnande. Att under denna granskning avgöra vad *avsiktligt* innebär och om avsiktlighet kopplat till ett fel föreligger torde vara närmast omöjligt så länge revisorn håller sig till revisionella metoder, det vill säga inte går in och agerar förundersökningsledare. Att vidare som ekonom bedöma uppfyllandet av rekvisit i enskilda brott är något som de flesta revisorer inte torde vara tränade att göra med tanke på den begränsade juridiska utbildning många kan antas ha. Slutligen behöver en revisor kunna avgöra i vilken grad man kan misstänka att rekvisiten täcks av uppsåt, utan att revisionsregelverket ISA klargör vilken som är den relevanta misstankenivån. Kontentan pekar på en situation där det är svårt att faktiskt tala om att oegentligheter skulle kunna förekomma i en revision uttryckt som anmärkning i en revisionsberättelse.

Inom privat revision kan möjligtvis brottskatalogen i 9 kap ABL ses som ett försök att hantera problemen genom att den tydliggör dels vilka brott som är relevanta, dels graden av misstanke, dels vad revisorn måste göra då indikationer på fel med tillräckligt hög misstankegrad föreligger. Detta kan ses som ett parallellspår till kraven på granskning av oegentligheter enligt ISA även om kraven begränsas till personer i ett företags ledning. För statlig revision föreligger ingen sådan specialreglering utan risk för oegentligheter blir hängande i luften som något det gärna talas om men utan att man riktigt lyckas ta tag i företeelsen.

Min personliga bild efter många år som auktoriserad revisor inom både privat och statlig revision är dock att risken för juridiska överträdelse i revisionen är begränsad. Anledningen är att insatsen mot oegentligheter ofta är begränsad och stannar vid planeringsdokument där risken för väsentliga fel på grund av oegentligheter bedöms som låg. Inom

statlig revision kompletteras inte sällan granskningen av pliktskyldiga frågor till myndighetsledning om huruvida det förekommit några väsentliga oegentligheter under året (svaret blir normalt inte helt oväntat nekande). Detta ska dock inte nödvändigtvis förstås som kritik mot (statliga) revisorer utan snarare som ett förväntat utfall givet de juridiska problem som omgärdar risk för oegentligheter. Utifrån min erfarenhet utförs revision av människor vars incitament att verkligen hitta oegentligheter ofta är begränsade då misstankar leder till mer arbete, risk för otydlig revisionsdokumentation, störda relationer till granskningsobjektet med mera. Det är betydligt enklare att i revisionen istället fokusera på efterlevnad av formalia och återrapportera fel av mer administrativ karaktär.<sup>26</sup>

Utifrån de juridiska problemen vore det enligt min mening rimligt att, särskilt i statlig finansiell revision, undvika att bidra till höga förväntningar om att revisionen verkligen fokuserar på risk för oegentligheter och korruption. Detta skulle kunna ske genom att tona ner att det är en viktig fråga genom att inte använda begreppet *oegentlighet* så ofta och slentrianmässigt som i dagsläget. Som det ser ut nu verkar så inte vara fallet utan begreppet *oegentligheter* fortsätter att trumpetats ut trots att praktiken inte korresponderar med antydd förväntan från till exempel företrädare för riksdagen. Det är lätt att få intrycket att den riktiga oegentligheten i termer av "avsiktligt fel" är revisionen i sig och den fasad den ger utåt. En lösning som nog skulle rimma mer med de flesta medborgares förväntningar på statlig revision är annars att riksdagen ser över nuvarande regelverk så att revisionen ligger mer i linje med de sannolika förväntningar som riksdagen och de flesta i samhället förväntar sig att den ska vara. Ett sneglande på 9 kap 42–44 §§ ABL skulle kunna vara ett första steg på vägen. Likaså skulle en översyn av nuvarande revisionsberättelse med en tydligare koppling till statlig verksamhet och då särskilt med fokus på regelefterlevnad, avsiktlig såväl som ej avsiktlig, sannolikt också välkomnas av alla oss intressenter.



#### JESPER FAGERBERG

*Ekon.lic, auktoriserad revisor, jurist och verksam vid Riksrevisionen.*



## Fotnoter

- 1) Det finns en rik forskningsflora kring begreppet förväntningsgap inom revision. Till klassikerna hör Liggio, C.D. (1974), *The expectation gap: the accountants Waterloo*, Journal of Contemporary Business; Porter, B. (1993) *An empirical study of the audit expectation-performance gap*. Accounting & business research; Porter, B., Ó. Hogartaigh, C., och Baskerville, R. (2012) *Audit Expectation Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom*, International Journal Of Auditing. I den senare betonas att det är viktigt att revisorn inte uppmuntrar revisionskunden till högre förväntningar på revisionen än vad revisorn har möjlighet att klara av.
- 2) Regleringsbrev för Revisorsinspektionen 2019, Regeringen 2019-12-19. Se [www.esv.se/statsliggaren/regleringsbrev/?RBID=19610](http://www.esv.se/statsliggaren/regleringsbrev/?RBID=19610).
- 3) Även om problemet med hantering av oegentligheter sannolikt gäller för både privat och statlig finansiell revision kommer jag i denna artikel främst utgå från statlig finansiell revision då jag sedan ett antal år är verksam som revisor på Riksrevisionen.
- 4) Statlig finansiell revision utförs i Sverige helt av Riksrevisionen. Riksrevisionen har valt att följa ISSAI (The International Standards of Supreme Audit Institutions) vilket utgörs av ISA med tillägg (Practice Note). Eftersom Practice Note inte har någon direkt praktisk betydelse i Riksrevisionens tillämpning är det dock rimligt att endast tala om ISA även för statlig revision.
- 5) Det kan noteras att även om uppräkningslagen i 42-44 §§ i aktiebolagslag (2005:551), ABL, går betydligt längre än den relativt snäva definition som ges i ISA 240 inkluderar inte uppräkningslagen de specialstraffrättsliga bestämmelser som finns i 30 kap ABL. Den revisionella hanteringen av dessa bestämmelser i ABL förefaller därför behöva hanteras inom ramen för den förvaltningsrevision som privata sidan utför utöver den rena finansiella revisionen.
- 6) ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.
- 7) Det är naturligtvis teoretiskt möjligt att även tala om avsiktliga fel i förhållande till andra regelverk. Inom statlig finansiell revision skulle till exempel avsiktliga överträdelse av lag (2016:1145) om offentlig upphandling vara ett möjligt typexempel. I och med ISA och den snäva definition denna gör av oegentlighet faller dessa situationer utanför begreppet oegentlighet. Den snäva definitionen, i kombination med att statlig revision är begränsad till årsredovisningen, gör att även mutbrott – vilka de flesta torde förknippa med korruption – faller utanför statlig finansiell revision. Effekten av avsaknad av kompletterande regelverk (såsom brottskatalogen i ABL) inom statlig revision blir här extra tydlig.
- 8) Inom Riksrevisionen finns en särskild funktion, Stödfunktionen för hantering av indikationer på oegentligheter, som ska stödja den ordinarie verksamheten att bedöma uppkomna indikationer på oegentligheter. Stödfunktionen har vidare till uppgift att stödja revisionen att kanalisera misstankar om oegentligheter till rätt mottagare (revisionsobjektet i första hand).
- 9) Det kan noteras att rättegången mot de åtalade i fallet Statens Fastighetsverk inleddes 28 september 2020.
- 10) Inom privat finansiell revision utförs även förvaltningsrevision, vilken inte regleras i ISA utan i en separat svensk standard, RevR 209. God revisionsssed inom privat revision utgörs följaktligen av ISA och RevR 209. En viktig skillnad mot statlig revision är att motsvarande tilläggsregelverk inte finns inom statlig revision. Det lagkrav om förvaltningsrevision i lag om statlig revision genomförs därför utan stöd i underliggande standard.
- 11) Se ISA 320.
- 12) 3 § lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.
- 13) Inom Riksrevisionen tillämpas ofta måttet sex procent av verksamhetens kostnader i den granskade myndigheten som mått på vad som utgör väsentligt fel.
- 14) Citatet utgör en del av Elisabeth Svantessons anförande 26 april 2018 vid ett seminarium i riksdagen om framtidens finansiella revision. Vid seminariet deltog representanter från såväl den privata sidan, Revisorsinspektionen och från Riksrevisionen.
- 15) Statskontoret (2020), *Jäv i offentlig tjänst*, sid. 6; GRECO (2019), *Fifth evaluation round – Preventing corruption and promoting integrity in central governments (top executive functions) and law enforcement agencies*, Evaluation Report Sweden (GrecoEval5Rep(2018)4), sid. 10.
- 16) Ekobrottsmyndigheten, Rapport 2007:1, *Revisors åtgärder vid misstanke om brott*. Se [www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/Rev-%C3%A5tg-vid-misstanke-om-brott-2016.pdf](http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/Rev-%C3%A5tg-vid-misstanke-om-brott-2016.pdf). Misstanketrappan är ett pedagogiskt sätt att beskriva de olika grader av sannolikhet som föreligger för att ett brott ska anses föreligga. Trappan börjar på nivån *anledning anta* och slutar på nivån *ställt utom rimligt tvivel*. På nivån *anledning anta* ska t.ex. förundersökning inledas medan på nivån *ställt utom rimligt tvivel* kan en fällande dom meddelas.
- 17) Se sid 7 i Ekobrottsmyndigheten, Rapport 2007:1, *Revisors åtgärder vid misstanke om brott*.
- 18) Se vidare [www.riksrevisionen.se/download/18.78ae827d1605526e94b-304d0/1518435489309/R%C3%85R1%20SFV.pdf](http://www.riksrevisionen.se/download/18.78ae827d1605526e94b-304d0/1518435489309/R%C3%85R1%20SFV.pdf) för rapport där grunden för anmärkningen i revisionsberättelsen utvecklas.
- 19) Det bör även påpekas att det finns en diskussion inom revisionsforskning där två läger står mot varandra vad gäller värdet av bedömningar i förhållande till användande av beslutsmodeller, checklistor mm. Forskningsläget brukar benämnas som *structure vs judgement* och gör gällande att värdet av allt för stor förlitan på *professionell bedömning* i revisionen kan ifrågasättas. Se till exempel Smith, M., Fiedler, B., Brown, B., och Kestel, J. (2001). *Structure versus judgement in the audit process: a test of Kinney's classification*, *Managerial Auditing Journal*.
- 20) Att olika revisorer gör väldigt olika professionella bedömningar framkom även i min licentiatavhandling. Studien visar på att skillnader avseende ålder, erfarenhet m.m. hade en stor betydelse för vad verksamma revisorer ansåg vara viktiga indikationer på oegentligheter samt vilka brister i ett företags interna kontroll som ansågs höja risken för oegentligheter. Se vidare Fagerberg, (2008). *Occupational Fraud – Auditors' Perceptions of Red Flags and Internal Control*.
- 21) Det kan till exempel noteras att i fallet Statens Fastighetsverk från 2016 avlämnades revisionsberättelsen inom tidsramen om lagenliga 30 dagar efter avlämnad årsredovisning, dvs. utgången av den inledda förundersökningen mot myndighetsledningen inväntades ej. För Riksrevisionen är det även intressant att notera att revisionsberättelser, mig veterligen, i princip alltid avlämnats inom enligt lag föreskriven tid vilket antyder tidsbegränsningens praktiska innebörd i förhållande till eventuellt faktiskt behov att fortsätta granska uppkomna indikationer på oegentligheter.
- 22) Detta ärende rör följaktligen revision på den privata sidan men kan ändå tjäna som exempel på hur tillsynsmyndigheten resonerar i dessa frågor. Det kan även noteras att Revisorsinspektionens kritik tar sikte på att revisorn inte skulle ha gjort tillräckligt enligt god revisionsssed, dvs. i termer för lite granskningsåtgärder av bolagets lönerutiner och brister i revisionsdokumentationen, inte att revisorn hanterat anmälningskyldigheten och brottskatalogen enligt 42-44 §§ ABL felaktigt. Då det rör god revisionsssed är det alltså ISA som är den norm som Revisorsinspektionen lutar sig mot vilken även är den samma som för statlig revision.
- 23) Ärendet kan läsas i sin helhet på [www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxisok/2017/2017-624-anonym.pdf](http://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxisok/2017/2017-624-anonym.pdf).
- 24) Dnr 2017-624, sid. 2.
- 25) Det kan som parentes även noteras att det brott som den anställda fälldes för var trolöshet mot huvudman vilket, då det saknar vinningsrekvisit, är svårt att få in i definitionen av ISA 240.
- 26) Revisionsforskning har även pekat på att det finns ett glapp mellan vad revisorer anser vara viktigt att fokusera på och vad de faktiskt väljer att fokusera på. Se vidare Öhman, P. (2006). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*.