

TILL RIKSDAGEN

BESLUTAD: 2017-12-12

DNR: 3.1.1-2016-0866

RIR 2017:35

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport:

Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag

– en reform som kostar mer än den smakar

Riksrevisionen har granskat reformen om att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport. Den innehåller slutsatser som avser regeringen, Skatteverket, Bolagsverket och Ekobrottsmyndigheten samt rekommendationer till regeringen.

Riksrevisor Helena Lindberg har beslutat i detta ärende. Revisor Nedim Colo har varit föredragande. Ställföreträdande enhetschef Maria Ljunggren, ämnessakkunnig Joakim Hveem och enhetschef Robin Travis har medverkat i den slutliga handläggningen.

Helena Lindberg

Nedim Colo

För kännedom:

Regeringskansliet; Justitiedepartementet
Bolagsverket, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket

AVSKAFFANDET AV REVISIONSPLIK TEN FÖR SMÅ AKTIEBOLAG

RIKSREVISIONEN

Innehåll

Sammanfattning och rekommendationer	5
1 Inledning	10
1.1 Avskaffandet av revisionsplikten	11
1.2 Motiv till granskning	13
1.3 Syfte och frågeställningar	14
1.4 Bedömningsgrunder	15
1.5 Kvantitativ metod	18
1.6 Processanalys av myndigheternas arbetssätt i relation till reformen	21
2 Reformen och bolagen	24
2.1 Aktiebolagsformen allt vanligare	24
2.2 Många aktiebolag har valt bort revision	25
2.3 Kostnadsbesparing för bolag som valde bort revision	29
2.4 Lägre tillväxttakt för bolag som valde bort revision	30
2.5 Formaliafel i årsredovisningarna har ökat	34
2.6 Relativpriset på revisionstjänster och antalet revisorer har minskat	36
2.7 En liten andel aktiebolag bryter mot revisionsplikten	38
2.8 Sammanfattande iakttagelser	40
3 Reformen och myndigheterna	42
3.1 Bolagsverket har noterat fler fel i årsredovisningarna	42
3.2 Bolagsverkets rutiner omfattar inte felsummeringar	44
3.3 Skatteverkets kontrollprocess har utökats	45
3.4 Skatteverkets nya kontrollmöjlighet har inte motsvarat förväntningarna	47
3.5 Avsaknad av revision försvårar Ekobrottsmyndighetens arbete	50
3.6 Ekonomisk brottslighet förebyggs med information	53
3.7 Regeringen har inte följt upp reformen	53
3.8 Sammanfattande iakttagelser	55
Referenslista	57
Bilaga 1. Intervjuöversikt	59
Bilaga 2. Data	60
Bilaga 3. Kompletterande diagram och tabeller	64
Elektroniska bilagor	
Till rapporten finns bilagor att ladda ned från Riksrevisionens webbplats.	
Bilagorna kan begäras ut från ärendets akt genom registraturen.	
Bilaga 4. Deskription av aktiebolag	
Bilaga 5. Beräkningar av revisorsarvodet	
Bilaga 6. Underlag till effektstudie	

AVSKAFFANDET AV REVISIONSPLIK TEN FÖR SMÅ AKTIEBOLAG

RIKSREVISIONEN

Sammanfattning och rekommendationer

Granskningens bakgrund och syfte

Riksrevisionen har granskat konsekvenserna av reformen om att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag, som trädde i kraft den 1 november 2010. Reformen omfattade närmare tre fjärdedelar av aktiebolagen, som därefter fick välja om de ville ha revisor eller inte.

Lagstadgade krav på revision för bolag har diskuterats i olika omgångar sedan de infördes 1895. I diskussionerna har bolagens kostnader och regeladministration vägts mot revisionen som en åtgärd mot ekonomisk brottslighet och skattefusk. Under perioden 2006–2010 fokuserade regeringen på regelförenkling för företag, och ett antal reformer genomfördes. Som en del av det arbetet föreslog regeringen att revisionsplikten skulle avskaffas för små bolag, vilket beslutades 2010 av riksdagen.

Reformen syftade till att minska bolagens administrativa börda och kostnader för revision. Ett annat skäl för att avskaffa revisionsplikten var intentionen att reformen, tillsammans med andra reformer i regeringens regelförenklingsarbete, skulle stärka bolagens konkurrenskraft och bidra till fler företag som växer och anställer fler. Farhågorna med reformen var minskade skatteintäkter, ökad ekonomisk brottslighet och sämre redovisningskvalitet.

Syftet med denna granskning har varit att undersöka om intentionerna med reformen har infriats för berörda aktiebolag, vilka konsekvenser reformen har medfört och hur icke önskvärda konsekvenser hanterats.

Granskningen har utgått från följande frågor:

1. Har intentionerna med reformen uppnåtts?
2. Har reformen haft icke önskvärda konsekvenser?
3. Har berörda myndigheter hanterat icke önskvärda konsekvenser av reformen?

Granskningens resultat och slutsatser

Riksrevisionens övergripande slutsats är att nackdelarna med reformen avskaffad revisionsplikt är större än fördelarna. Reformen har visserligen inneburit att aktiebolagen fått ökad valfrihet, men de som valde bort revision har inte haft högre tillväxt, snarare tvärtom. Den kostnadsbesparing som bolagen gjorde på att inte ha revision var liten, lönsamheten blev inte bättre och samtidigt minskade avsaknaden av revision möjligheterna till kontroll och insyn i bolagen.

Reformen, tillsammans med andra regelförenklingar, har gynnat aktiebolagsformen, och ett stort antal nya aktiebolag har bildats efter reformen. Många bolag valde bort revision efter reformen och benägenheten att välja bort revision är större i branscher med hög risk för ekonomisk brottslighet och skatteundandragande. Det finns också indikationer på att reformen, tillsammans med andra regelförenklingar, kan ha underlättat ekonomisk brottslighet och gjort att möjligheterna för myndigheterna att upptäcka sådan brottslighet har försämrats. Vidare kan den avtagande tillväxttakten tyda på att bolag som valt bort revision undanhåller staten mer skatt än tidigare. En annan konsekvens av reformen är fler fel i årsredovisningarna. Det är bekymmersamt eftersom det i dagsläget inte finns rutiner för att komma tillrätta med sådana felaktigheter. Det är problematiskt eftersom olika intressenter har berättigade behov av kvalitetssäkrad finansiell information för de bedömningar som de gör i sina verksamheter.

De berörda myndigheterna har inte kunnat kompensera för reformens icke önskvärda konsekvenser. Myndigheterna har till viss del anpassat sitt arbete, men insatserna har inte vägt upp nackdelarna med den uteblivna revisionen i bolagen. I samband med reformen gavs Skatteverket medel och en ny kontrollmöjlighet för att förhindra ökat skattefel genom att säkerställa att företagens redovisning håller en grundläggande kvalitet, men det har inte resulterat i att företagen gör färre fel i inlämnade deklarationer.

Denna granskning ger kunskap om reformens intentioner och dess konsekvenser. Det finns indikationer på att reformen kan ha ökat skatteundandragandet. Däremot saknas det fortfarande kunskap om huruvida reformen har lett till en ökad ekonomisk brottslighet. Regeringen har inte utvärderat reformen som avsett, och samtidigt har riksdagen bett regeringen att överväga om fler företag kan undantas från revisionsplikten.

Det gick inte bättre för de bolag som valde bort revision

Aktiebolag som valde bort revision växte därefter svagare i både nettoomsättning och personalstyrka jämfört med bolag som behöll revision. Lönsamheten har inte heller blivit bättre i bolag utan revision. Det betyder att reformen inte har bidragit till högre tillväxt och stärkt konkurrenskraft för bolag som valde bort revision.

Det finns flera förklaringar till varför tillväxttakten minskade bland bolag som valde bort revision. Mycket talar för förklaringen om att bolag som saknar insyn från en revisor i högre utsträckning medvetet redovisar lägre ekonomisk aktivitet i verksamheten som helhet och därmed krymper bolagets vinst för att undkomma skatt. Detta blir lättare att göra utan revision eftersom bolagen löper mindre risk för att skatteundandragandet, dvs. skattefusk, ska upptäckas. Reformen kan därmed ha underlättat för bolag som vill undandra skatt att göra så.

Men det går dock inte helt att utesluta förklaringen till resultatet att bolagen som valt bort revision har sänkt sina tillväxtambitioner i högre utsträckning än de som behöll revision.

Bolag som valde bort revision gjorde en liten besparing

60 procent av de bolag som efter reformen kunde välja bort revision hade gjort det vid utgången av räkenskapsåret 2015. Benägenheten att välja bort revision var större bland mindre och nystartade bolag. Bolag som valde bort revision gjorde i genomsnitt en direkt besparing på ungefär 10 000 kronor eftersom de inte behövde betala revisorsarvodet. Totalt motsvarar det knappt 1 procent av bolagens nettoomsättning och borde rimligen ha liten betydelse för bolagens lönsamhet och tillväxtpotentialer. Inför reformen bedömde regeringen, med en annan beräkningsmetod, att det genomsnittliga revisorsarvodet för alla de bolag som kunde välja bort revision skulle vara ungefär 14 000 kronor.

Utöver revisionsarvodet har bolagen också sparat in på vissa arbetsmoment och kostnader relaterade till arbete som bolagets företrädare måste lägga ned på att biträda revisorn i hans eller hennes arbete. Det finns dock ingenting som tyder på att det har haft en positiv inverkan på bolagens tillväxt eller lönsamhet.

Sedan reformen har prisutvecklingen på revisionstjänster stagnerat vilket har gynnat bolag som betalar revisorsarvoden.

Bolag i riskbranscher valde bort revision i högre utsträckning

Benägenheten att välja bort revision varierar relativt mycket mellan olika branscher. Bolag som valde bort revision fanns i hög utsträckning inom kontantintensiva branscher som exempelvis hårvård, skönhetsvård, restaurang och taxiverksamhet. I dessa branscher bedöms också risken för skatteundandragande och ekonomisk brottslighet vara hög, och det är därför problematiskt att den insyn i bolagen som revisionen möjliggjorde, har försvunnit.

Formaliafel i årsredovisningar har ökat

Antalet formaliafel i bolagens årsredovisningar ökade efter reformen. Exempel på formaliafel är att det saknas fastställelseintyg, noter eller resultaträkning i årsredovisningen. Det har lett till att Bolagsverket behöver förelägga fler bolag att inkomma med kompletteringar. Förelägganden innebär att bolagen behöver korrigera felen och skicka in årsredovisningen på nytt, vilket kan vara tidskrävande för både Bolagsverket och bolagen. Ökningen av formaliafel förekommer främst i nystartade bolag utan revision.

Bolagsverkets kontroll omfattar inte felsummeringar i årsredovisningar

I granskningen har det framkommit indikationer på att felsummeringar och annan felaktig information i årsredovisningarna har ökat sedan reformen, men Bolagsverket har inte några rutiner för att förelägga bolag att korrigera dessa felaktigheter. I stället registrerar myndigheten årsredovisningen. En konsekvens är att de registrerade årsredovisningarna riskerar innehålla felsummeringar, vilket strider mot kravet på att årsredovisningar ska ge en rättvisande bild av bolagens ekonomi. De bristfälliga årsredovisningarna förmedlas oförändrade till olika intressenter, exempelvis andra myndigheter i brottsutredningar och kreditvärderingsföretag, som riskerar att göra bedömningar på felaktiga grunder. Exempelvis kan ett bolag redovisa fel ekonomisk information i balansräkningen eller resultaträkningen för att framställa bolagets ekonomi som bättre eller sämre.

Skatteverket har inte kunskap om reformens konsekvenser och den nya kontrollen har inte lett till färre fel

Skatteverket vet inte om skattefelet har påverkats av reformen. Myndigheten har inte heller följt upp kvaliteten i redovisningsunderlagen och beskattningsunderlagen i bolag efter reformen. Sammantaget hanterar inte heller Skatteverket bolag utan revision på något särskilt sätt i sina kontrollprocesser.

Som en del av reformen fick Skatteverket en ny kontrollmöjlighet, s.k. kontroll av dokumentationsskyldighet, och 40 miljoner kronor årligen för utökade kostnader för att säkerställa att bolagen uppfyllde sin dokumentationsskyldighet. Kontrollmöjligheten skulle förebygga fel i bolagens redovisning och därmed motverka skattebortfall. Den är, så som den har använts, en framtidsytande insats där Skatteverket vägleder och stödjer nya företagare så att de får ordning på sin redovisning inför kommande deklarationer. Skatteverket har använt den nya kontrollmöjligheten, men den har inte resulterat i att företagen gör färre fel i inlämnade deklarationer. Kontrollmöjligheten saknar preventiv effekt på företagaren och tillämpas endast på en liten andel nystartade aktiebolag. Men den har inte inriktats specifikt mot bolag som inte har revision. Den nya kontrollmöjligheten har därmed inte varit effektiv för att motverka fel i bolagens redovisning och därmed skattebortfall.

Arbetet mot ekonomisk brottslighet har försvårats

Sedan reformen har antalet mängdärenden till Ekobrottsmyndigheten ökat. Det handlar i många fall om slarvfel som exempelvis försenade årsredovisningar eller brister i bokföring. En konsekvens blir att myndigheten får mindre resurser att lägga på ärenden som gäller grov ekonomisk brottslighet.

Vidare har revisorernas anmälningar till Ekobrottsmyndigheten minskat kraftigt. Därmed har processen för att ekonomiska brott ska kunna upptäckas försvårats och de upptäcks i ett senare skede, ofta i samband med konkurs. Skatteverket har också fått in betydligt färre s.k. orena revisionsberättelser från revisorer. Det innebär att Skatteverket går miste om tidiga indikationer på att något i ett bolag inte fungerar.

Regeringen har inte följt upp reformen

Inför avskaffandet av revisionsplikten aviserade regeringen att den skulle följa upp genomförandet av reformen och utvärdera dess effekter. Men regeringen har varken utvärderat reformen eller gett i uppdrag till berörda myndigheter att göra det.

Rekommendationer

Regeringen bör verka för att revisionsplikten för små aktiebolag återinförs.

1 Inledning

Syftet med revision i bolag är att tillgodose att det finns en ändamålsenlig kontroll av att bolagsverksamhet sköts på ett korrekt sätt och enligt gällande regelverk samt att bolagets ställning och resultat redovisas på ett riktigt sätt. Revisorns uppgift är att granska företagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision) samt ledningens förvaltning (förvaltningsrevision). Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Revisorn ska i revisionsberättelsen granska om företagen har följt sina skyldigheter att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration samt att i rätt tid betala skatter och avgifter. Revisorn ska också anmärka i revisionsberättelsen om företagen inte i rätt tid har betalat skatter och avgifter och skicka en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, s.k. ören revisionsberättelse. Därutöver har revisorn en skyldighet att rapportera misstankar om brott i bolag, exempelvis bokföringsbrott och skattebrott, till berörda myndigheter.¹

Revisionsplikten för aktiebolag infördes för att bekämpa ekonomisk brottslighet

Kravet om revision i aktiebolag har motiverats med att det ses som en åtgärd mot den ekonomiska brottsligheten och skattefusk. Regler om revision infördes för första gången i svensk rätt genom 1895 års lag om aktiebolag.²

Under 1970-talet fördes en kriminalpolitisk debatt om ekonomisk brottslighet³ i företag. För att motverka ekonomisk brottslighet i aktiebolag rekommenderade Brottsförebyggande rådet att samtliga aktiebolag skulle vara skyldiga att ha minst en kvalificerad revisor. Därför beslutade riksdagen att alla nybildade aktiebolag från och med 1983 skulle ha auktoriserad revisor som också gavs en mer aktiv roll i arbetet mot skattebrott och skatteflykt.⁴

Under 1990-talet inleddes en diskussion om att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag. Regeringen uttalade emellertid att det skulle öka risken för ekonomisk brottslighet i bolagen. Regeringen framhöll vidare att små aktiebolags kostnader för revision inte var ett tillräckligt skäl för att undanta bolagen från reglerna om

¹ Se 9 kap., om revision och åtgärder vid misstanke om brott, i aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

² Prop. 1981/82:171, s. 8, och prop. 1994/95:152, s. 44, i SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*, s. 71–74.

³ Ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp för många typer av brott. De vanligaste ekobrotten är skattebrott och bokföringsbrott.

⁴ I samband med riksdagens behandling av lagförslaget (LU 1981/82:38 och LU 1981/82:42).

revision.⁵ Under perioden 2006–2010 bedömde regeringen däremot att revision var en betydande kostnad för små företag. EU har också betonat vikten av att minska företagens administrativa kostnader.⁶

1.1 Avskaffandet av revisionsplikten

Riksdagen beslutade den 1 november 2010 att avskaffa revisionsplikten,⁷ dvs. skyldigheten att ha en kvalificerad revisor, för små aktiebolag och vissa handelsbolag. Beslutet var en del av regeringens regelförenklingsarbete för företag. Året innan, 2009, blev det lättare att få F-skattsedel med syftet att fler skulle få möjligheten att starta företag. Därefter sänktes även aktiekapitalkravet i april 2010 från 100 000 kronor till 50 000 kronor.

Riksdagen har i ett tillkännagivande i januari 2017 bett regeringen att överväga om fler företag kan undantas från revisionsplikten.⁸

1.1.1 Bolag som inte överskrider gränsvärden kan välja bort revision

Avskaffandet av revisionsplikten innebar att revision blev frivillig för de aktiebolag som under två räkenskapsår⁹ inte överstiger mer än ett av följande tre delvärden (fortsättningsvis kallat *gränsvärdet* för revisionsplikt)¹⁰:

- 3 miljoner kronor i nettoomsättning
- 1,5 miljoner kronor i balansomslutning
- Medelantal tre anställda

Drygt 250 000 aktiebolag eller ca 70 procent av det totala antalet aktiebolag omfattades av reformen 2010.

Grundregeln är att alla aktiebolag ska ha en revisor,¹¹ oavsett om bolaget uppfyller det ovan nämnda gränsvärdet eller inte.¹² I och med reformen är det emellertid möjligt för många bolag att i bolagsordningen ange att bolaget inte ska ha någon revisor. Om ett bolag inte uppfyller mer än ett av tre delvärden och vill välja bort revision, ska bolagsstämman fatta beslutet genom att införa en bestämmelse i bolagsordningen om att bolaget inte ska ha revisor och avanmäla revisorn till

⁵ Prop. 1997/98:99.

⁶ Prop. 2009/10:204.

⁷ Prop. 2009/10:204, bet. 2009/10:CU28, rskr. 2009/10:368. Se även 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

⁸ Motion 2016/17:3380, bet. 2016/17:CU6, rskr. 2016/17:133.

⁹ Ett räkenskapsår är den period för vilken ett företag ska göra sitt bokslut eller upprätta sin årsredovisning. Räkenskapsåret behöver inte sammanfalla med ett kalenderår.

¹⁰ Prop. 2009/10:204, s. 68.

¹¹ 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

¹² Skog och Rhodes, 2011, *Aktiebolagsrätt*.

Bolagsverket innan räkenskapsårets utgång.¹³ Om ett aktiebolag vid utgången av ett räkenskapsår har en revisor registrerad i aktiebolagsregistret, ska bolaget alltid ha en revisor som lämnar en revisionsberättelse för det räkenskapsåret. Nybildade bolag behöver föra in en bestämmelse i bolagsordningen om att bolaget inte ska ha någon revisor. Om bolaget senare uppfyller gränsvärdet måste bolaget ändra bolagsordningen och utse en revisor. Ett nybildat aktiebolag behöver däremot inte ha någon revisor under de första två åren även om bolaget redan från början uppfyller minst två av delvärdena.¹⁴

1.1.2 Avsikten med reformen var att minska kostnader och öka tillväxt

Syftet med reformen var att minska bolagens administrativa börda och kostnader för revision genom att de aktiebolag som omfattas av reformen frivilligt fick välja att köpa de revisions- och redovisningstjänster som de själva ansåg sig behöva.¹⁵ Ett annat skäl för att avskaffa revisionsplikten var intentionen att reformen, tillsammans med andra reformer i regeringens regelförenklingsarbete,¹⁶ skulle stärka bolagens konkurrenskraft och bidra till fler företag som växer och anställer fler.¹⁷ Genom minskad administrativ börda och kostnader skulle resurser frigöras för att utveckla kärnverksamheten och på sikt bidra till tillväxt och ökad sysselsättning.¹⁸ Den minskade efterfrågan på revisionstjänster förväntades också leda till lägre priser på tjänsterna. Riksdagen ansåg det angeläget med reformen för att minska de administrativa bördorna för företagen.¹⁹

1.1.3 Det fanns flera farhågor med reformen

Innan reformen trädde i kraft tillsatte regeringen en utredning med uppdrag att föreslå de lagändringar som krävdes för att ta bort revisionsplikten för små aktiebolag.²⁰ Utredningen undersökte vilka konsekvenser reformen skulle ha på aktiebolagen och deras intressenter, och den konstaterade att de negativa effekterna på det s.k. skattefelet²¹ och den ekonomiska brottsligheten var svåra att kvantifiera. När det gällde revisionens betydelse för skattekontrollen och påverkan på skatteintäkterna konstaterade utredningen att nyttan av revisionens preventiva

¹³ Om ett nytt räkenskapsår hinner påbörjas innan detta är gjort så kan bolaget som tidigast välja bort revision för det nya räkenskapsåret.

¹⁴ Prop. 2009/10:204, s. 71.

¹⁵ Prop. 2009/10:204, bet. 2009/10:CU28, rskr. 2009/10:368 och prop. 2009/10:100, utg.omr. 3, avsnitt 7.3.2.

¹⁶ Skr. 2007/08:131, s. 4.

¹⁷ Prop. 2009/10:204, s. 67, och prop. 2009/10:100, utg.omr. 3, avsnitt 7.3.2.

¹⁸ Skr. 2007/08:131, s. 4, prop. 2009/10:100 utg.omr. 3, avsnitt 7.3.2, och prop. 2009/10:204, s. 56.

¹⁹ Prop. 2009/10:204, bet. 2009/10:CU28, rskr. 2009/10:368.

²⁰ Kommittédirektiv. 2006:96 och tilläggsdirektiv 2006:128.

²¹ Skattefelet definieras som skillnaden mellan den skatt som Skatteverket skulle ha fastställt om alla redovisat korrekt och den skatt som Skatteverket faktiskt fastställde. I skattefelet inkluderas alla slags fel som påverkar skatteuppbörden, dvs. allt från uppsåtliga skattebedrägerier till oavsiktliga misstag.

effekter var svåra att mäta och bedömde att effekterna på skatteintäkterna skulle bli små.²² Skatteverket däremot ansåg att avskaffad revisionsplikt skulle öka antalet medvetna såväl som omedvetna fel i aktiebolagens räkenskaper och i förlängningen även i deras deklarationer till myndigheten. Som ett resultat av detta skulle också skattefelet öka.²³ Regeringen bedömde att skatteintäkterna från aktiebolag och vissa handelsbolag skulle minska med 1,3 miljarder kronor per år och därmed öka storleken på skattefelet.²⁴

Såväl utredningen som regeringen ansåg att revisorernas medverkan i kampen mot ekonomisk brottslighet inte hade någon väsentlig betydelse.²⁵ Ekobrottsmyndigheten däremot framhöll att revision i bolag är en viktig förutsättning för en effektiv brottsbekämpning av ekonomisk brottslighet och att avskaffad revisionsplikt skulle leda till ökad ekonomisk brottslighet.²⁶

Regeringen bedömde att revision ger vissa garantier för att företagets redovisning avspeglar företagets ställning och resultat på ett korrekt sätt.²⁷ Bolagsverket bedömde i sitt yttrande att kvaliteten på redovisningen i aktiebolag som väljer bort revision skulle bli lägre.²⁸

1.2 Motiv till granskning

Avskaffandet av revisionsplikten för små företag är en av de större reformerna som ägt rum inom svensk associationsrätt.²⁹ Som ett resultat har många aktiebolag valt bort revision, och många fler än tidigare driver företag i form av aktiebolag.

Reformen påverkar aktiebolag, revisorer och bolagens intressenter samt berörda myndigheter. Kunskapen om reformens effekter har emellertid varit begränsad. Det var oklart om mål och intentioner med reformen hade infriats. Vidare var det oklart om reformen hade ökat skattefelet och om den ekonomiska brottsligheten hade ökat. Det var även otydligt om årsredovisningarnas kvalitet hade påverkats negativt eller om andra oönskade effekter hade uppkommit. Det var också osäkert om avskaffandet av revisionsplikten endast hade lett till minskade administrativa

²² SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*, s. 14 och 228.

²³ Skatteverkets yttrande till betänkande SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*.

²⁴ Prop. 2009/10:204, s. 102–103.

²⁵ SOU 2008:32, s. 21–24, och s. 229 samt prop. 2009/10:204, s. 103.

²⁶ Ekobrottsmyndighetens yttrande till betänkande SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*.

²⁷ Prop. 2009/10:204, s. 66.

²⁸ Bolagsverkets yttrande till betänkande SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*.

²⁹ En association är en sammanslutning mellan fysiska och/eller juridiska personer. Under associationsrätt faller bl.a. reglerna kring olika bolagsformer såsom aktiebolag.

kostnader för bolagen eller om motsvarande kostnader hade flyttats från bolagen till staten.

Mot ovanstående bakgrund har Riksrevisionen valt att granska i vilken utsträckning avskaffandet av revisionsplikten har motsvarat de förväntningar som knöts till reformen samt om reformen har haft andra konsekvenser.

1.3 Syfte och frågeställningar

Granskningens syfte är att undersöka om intentionerna med reformen har infriats för berörda aktiebolag samt vilka konsekvenser i övrigt som reformen har medfört. Vidare ingår att undersöka vilka åtgärder Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och Bolagsverket har vidtagit för att hantera icke önskvärda konsekvenser av reformen.

Granskningen har utgått från följande frågor:

1. Har intentionerna med reformen uppnåtts?
2. Har reformen haft icke önskvärda konsekvenser?
3. Har berörda myndigheter hanterat icke önskvärda konsekvenser av reformen?

I granskningens undersökning ingår de aktiva aktiebolag som berörs av reformen. Andra bolagsformer, till exempel handelsbolag, ingår inte i granskningen.

1.3.1 Myndigheter som berörs av reformen

De myndigheter som främst berörs av reformen är Bolagsverket, Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten.

Bolagsverket tar emot, kontrollerar och förmedlar årsredovisningar

Bolagsverket är den förvaltningsmyndighet som ansvarar för registrering av aktiebolag och handelsbolag. I myndighetens uppgifter ingår att registrera företag och ändringar i företag samt att ta emot, kontrollera och registrera årsredovisningar och fatta beslut om likvidationer. När myndigheten har granskat och registrerat årsredovisningen blir den offentlig, och Bolagsverket säljer informationen vidare till kreditupplysningsföretag. Bolagsverket förmedlar också informationen till andra myndigheter, som Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Bolagsverket är till ca 95 procent avgiftsfinansierat, men har också ett årligt anslag för vissa uppgifter.³⁰

Skatteverket kontrollerar att företag betalar rätt skatt

En uppgift för Skatteverket är att säkerställa att privatpersoner och företag betalar rätt skatter och avgifter. En annan uppgift är att minska skattefelet. Beskattning är myndighetens största verksamhetsområde och står för över 80 procent av

³⁰ Förordningen (2007:1110) med instruktion för Bolagsverket.

myndighetens kostnader. Skatteverket arbetar på flera sätt för att minska skattefelet och uppbördsförlusterna: Myndigheten identifierar problem och risker, och koncentrerar sina resurser inom beskattningen till områden med hög risk.³¹

Ekobrottsmyndigheten utreder ekonomisk brottslighet

Ekobrottsmyndigheten utreder ekonomisk brottslighet i hela landet. Myndigheten får in anmälningar om och utreder skattebrott, bokföringsbrott, konkursrelaterade brott, finansmarknadsbrott och EU-bedrägerier. Utöver ansvaret för ekobrottsbekämpning svarar myndigheten för samordning och andra åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten.³² Myndigheten ska även arbeta brottsförebyggande.³³

Skatteverkets skattebrottsenhet bildades 1998, samma år som Ekobrottsmyndigheten, och samarbetar kontinuerligt med Ekobrottsmyndigheten.

1.4 Bedömningsgrunder

Revisionsfrågorna värderas huvudsakligen mot mål och intentioner med reformen.

1.4.1 Mål och intentioner med reformen bör ha uppnåtts

En allmän bedömningsgrund för granskningen är att mål och intentioner med reformen ska ha uppnåtts. Målet var att öka valfriheten när det gäller revisions- och redovisningstjänster och minska aktiebolagens administrativa bördor och kostnader för revision. Företagarna skulle kunna välja att köpa de externa revisions- och redovisningstjänster som de själva ansåg sig behöva. Priserna på revisionstjänster skulle också minska.³⁴

Regeringens intention med reformen var också att den, tillsammans med andra reformer i regeringens regelförenklingsarbete,³⁵ skulle stärka bolagens konkurrenskraft och bidra till fler företag som växer och anställer fler. Det skulle kunna ske genom att den administrativa bördan och kostnaderna för revisorsarvodet minskade; resurser skulle då frigöras för att utveckla kärnverksamheten vilket på sikt kan bidra till tillväxt och ökad sysselsättning.³⁶ Utöver själva revisorsarvodet ville regeringen därför bespara bolagen andra kostnader för revision såsom tidsåtgång och kostnader för att ta fram underlag till

³¹ Skatteverket, *Årsredovisning 2016*, s. 7.

³² Förordningen (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

³³ Ekobrottsmyndigheten, 2016, *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*, s. 9.

³⁴ Prop. 2009/10:204, s. 96–98.

³⁵ Skr. 2007/08:131, s. 4.

³⁶ Prop. 2009/10:100, utg.omr. 3, avsnitt 7.3.2, och prop. 2009/10:204, s. 67.

revisor och möten.³⁷ Det innebär att det var relevant för Riksrevisionen att bedöma om de bolag som valde bort revisor uppvisade en ökad tillväxt och ökad sysselsättning.

Det fanns en risk för att reformen skulle leda till ett antal icke önskvärda konsekvenser. Därför kommer reformens utfall och måluppfyllelse också att vägas mot följande principer:

Det bör finnas en kontroll av att gränsvärdet efterlevs

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor om bolaget överstiger mer än ett av de tre delvärdena för revisionsplikt under två år i rad.³⁸ Ett bolag som inte har revisor trots att det uppfyller mer än ett av tre delvärden bryter i så fall mot kraven i ABL:s regler om revision. Regeringen ansåg att gränsvärdesmodellen är ändamålsenlig och att Bolagsverkets övervakning av bolagens regelefterlevnad är möjlig. Årsredovisningen ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att bedöma om bolaget överskrider gränsvärdet eller inte.³⁹

Enligt Riksrevisionen innebär det att det bör finnas någon form av kontroll i de berörda myndigheterna av om bolag som överskrider gränsvärdet för revisionsplikt också har revision.

Registrerade årsredovisningar bör ge en rättvisande bild

Syftet med en extern redovisning är att informera företagets ägare och andra intressenter om företagets resultat, ställning och utveckling. Redovisningen är underlag för beslut, kontroll och uppföljning för företagaren själv eller externa intressenter och för beskattning. Redovisningen har också en central roll vid utredning av misstankar om olika slag av ekonomiska oegentligheter, t.ex. skattebrott, svindleri- och borgenärsbrott. Redovisningen ska omfatta årsbokslut, års- och koncernredovisning samt delårsrapporter.⁴⁰ Efter varje räkenskapsår måste ett aktiebolag upprätta en årsredovisning och skicka in den till Bolagsverket.

I årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, redovisas de krav som små aktiebolag måste uppfylla i sin årsredovisning. En årsredovisning ska vara på svenska och bestå av förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter. Balansräkning, resultaträkning och noter ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Förvaltningsberättelse, posterna i balansräkning och resultaträkning ska upprättas enligt något av kraven på uppställningsformerna i ÅRL.⁴¹ Det är aktiebolagets styrelse och verkställande

³⁷ Prop. 2009/10:204, s. 98–99.

³⁸ 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

³⁹ Prop. 2009/10:204, s. 71 f.

⁴⁰ Artikel på Skatteverkets hemsida, hämtad 2017-11-14, *Redovisningens syfte och uppgifter*.

⁴¹ Uppställningsformerna beskrivs mer utförligt i Bokföringsnämndens *Allmänna råd om årsredovisning i mindre företag* (BFNAR 2016:10).

direktör som skriver under årsredovisningen, d.v.s. ansvarar för att den ekonomiska informationen är korrekt. Bolagsverkets uppdrag är att formellt granska, registrera och tillkännage en offentliggjord årsredovisning.

Bolagens intressenter har behov av användbar information om företagets ekonomiska ställning samt deras redovisning. Redovisningen har därför en central roll i intressentsammanhang.⁴² Enligt Riksrevisionens mening ställer detta krav på att årsredovisningarna ska ge en rättvisande bild av bolagets verksamhet.

Bolagsverkets rutiner bör förhindra felsummeringar i årsredovisningarna

Bolagsverket granskar, registrerar och informerar företag, för att företagandet ska vara enkelt och näringslivet rättssäkert.⁴³ Bolagsverket har registrerings- och kontrollfunktion samt en servicefunktion, med information för näringslivet.⁴⁴ Bolagsverkets kontroll kan i detta sammanhang definieras som granskning av bolagens inlämnade årsredovisningar för att främja ett rättssäkert näringsliv. Kontrollen bör fokusera på att årsredovisningarna uppfyller kraven i årsredovisningslagen och att företagen föreläggs att korrigera upptäckta felsummeringar, så att årsredovisningen är användbar för motparten. Det är därför viktigt att Bolagsverkets rutiner vid kontroll och registrering av årsredovisningar är ändamålsenlig.

Skattefelet bör inte öka och den nya kontrollmöjligheten bör ha gett effekt

Skattefelet är störst på de områden där Skatteverket får förlita sig på uppgiftslämnande från skattebetalarna och minst där det finns utvecklat systemstöd och omfattande tredjemansinformation.⁴⁵ Med tredjemansinformation menas att en person har insyn i bolaget utan att vara del av bolaget. Den funktionen har bolagets revisor haft. Utan revision saknas tredjemansinformation. För att säkerställa en grundläggande kvalitet i redovisningen och därmed motverka skattefel från aktiebolag utan revision fick Skatteverket i samband med reformen en ny kontrollmöjlighet. Den innebär att Skatteverket under löpande beskattningsår kan förelägga företag att lämna uppgift eller visa upp en handling för kontroll av att dokumentationsskyldigheten enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt skattebetalningslagen fullgörs.⁴⁶ Det handlar om att Skatteverket har möjlighet att kontrollera räkenskaper, anteckningar och annan dokumentation så att företagaren har möjlighet att fullgöra sin uppgiftsskyldighet i ett senare skede. Skatteverket fick ett ökat anslag med 40 miljoner kronor per år

⁴² Grönlund m.fl., 2013, *Principbaserad redovisning*.

⁴³ Artikel på Bolagsverkets hemsida, hämtad 2017-11-08, Om oss.

⁴⁴ Statskontoret, 2016, *Myndighetsanalys Bolagsverket*, s. 16.

⁴⁵ Skatteverket, 2008, *Skattefelskarta för Sverige*, s. 56, och Riksrevisionen, 2012, *Skattekontroll av företag*, s. 28.

⁴⁶ Reglerna om föreläggande av dokumentationsskyldigheten för företag återfinns i 37 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Se även prop. 2009/10:204, s. 92, 93 och 103.

med anledning av detta.⁴⁷ Denna kontroll av dokumentationsskyldigheten benämns i rapporten som den nya kontrollmöjligheten.

De extra resurser som Skatteverket har tilldelats bör användas så effektivt som möjligt, och den nya kontrollmöjligheten bör ge önskad effekt. Resurserna tilldelades för att motverka reformens negativa konsekvenser, och därför bör Skatteverket enligt Riksrevisionen prioritera åtgärder som riktar sig mot bolag som saknar revision.

Reformen bör inte ha försvårat arbetet mot ekonomisk brottslighet

Skatteverket ska förebygga och motverka ekonomisk brottslighet.⁴⁸ Skatteverkets kontrollinsatser är viktiga för det fortsatta arbetet att upptäcka ekonomisk brottslighet. Skatteverket är en av aktörerna som anmäler brottsmisstankar till Ekobrottsmyndigheten.

Ekobrottsmyndigheten ska följa och analysera utvecklingen och rättstillämpningen när det gäller ekonomisk brottslighet och utarbeta förslag till åtgärder.⁴⁹ Myndigheten ska också samordna åtgärder mot ekonomisk brottslighet.

Som ansvarig registreringsmyndighet för aktiebolag ska Bolagsverket i så stor utsträckning som möjligt minimera riskerna för att verkets rutiner utnyttjas för ekonomisk brottslighet.⁵⁰ En del i det arbetet är att ha ändamålsenliga rutiner för att uppmärksamma felaktigheter i kontrollen av årsredovisningar och registreringen av företagsinformation.

Eftersom ekonomisk brottslighet spänner över dessa tre myndigheters verksamhetsområde behöver tjänstemännen på myndigheterna kunna lita på att uppgifter som förs från en myndighet till en annan är korrekta. Det bör också finnas en fungerande kontakt mellan myndigheternas tjänstemän som arbetar med gemensamma problemområden.

1.5 Kvantitativ metod

Granskningen bygger både på kvalitativa och kvantitativa metoder. Den första och andra revisionsfrågan har besvarats genom dels beskrivande statistik, dels en utvärdering av reformens effekter på berörda aktiebolag. Metoderna har valts för att de ska komplettera varandra. Data som används i granskningen kommer från SCB (FEK, FRIDA och TPI), Bolagsverket, Bisnode AB och Revisorsinspektionen

⁴⁷ Prop. 2009/10:100, utg.omr. 3, avsnitt 7.3.2, och prop. 2009/10:204, s. 103.

⁴⁸ Förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket.

⁴⁹ Förordningen (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

⁵⁰ 5 a § förordningen (2007:1011) med instruktion för Bolagsverket.

(för mer beskrivning av data, se bilaga 2). För en mer utförlig metodbeskrivning, se elektronisk bilaga 6.

För att bedöma om reformens mål och intentioner har uppnåtts operationaliseras de enligt följande: Kostnadsbesparingen för bolag som valde bort revision bedöms utifrån kostnadsuppgifter för revisorsarvodet som är fördelade på bolagsstorlek. Vidare undersöks rörelsemarginalen vilken borde öka när en kostnad uteblir.⁵¹ Tillväxten i bolagen mäts i nettoomsättning, balansomslutning och antal anställda.

1.5.1 Beskrivande statistik och bolagens utveckling

Riksrevisionen har tagit fram beskrivande statistik över den ekonomiska utvecklingen för aktiva aktiebolag med och utan revision under åren 2007–2015. Syftet var att undersöka om bolagens ekonomiska utveckling är i linje med reformens intentioner. Urvalet bestod endast av bolag som fick välja bort revision, dvs. underskred minst två av tre delvärden för de två föregående åren. Ekonomiska nyckeltal som belyser utvecklingen för aktiva aktiebolag som startades innan reformen och som väljer bort revision jämförs med bolag som frivilligt behöll revision. För en mer utförlig metodbeskrivning, se elektronisk bilaga 6.

1.5.2 Effekttutvärdering

Riksrevisionen har undersökt effekterna av reformen främst på rörelsemarginal, räntabilitet, nettoomsättning, antal anställda och skatteinbetalningar. Syftet har varit att undersöka om intentionerna med reformen har infriats och om reformen har haft oavsedda konsekvenser (se avsnitt 2.4). Undersökningen är avgränsad till aktiva aktiebolag som startade innan reformen, fortsättningsvis i rapporten kallade etablerade bolag. Nystartade bolag omfattas alltså inte av effekttutvärderingen eftersom det inte finns några tidigare utfall att matcha på. Däremot redovisas en deskriptiv analys av de nystartade bolagen som startade med respektive utan revision i elektronisk bilaga 4.

För att kunna utvärdera effekten av att välja bort revision krävs en jämförelsegrupp, vars ekonomiska utfall kan antas representera utfallet som hade blivit för bolagen som valt bort revision om de inte hade valt bort revision. Svårigheterna ligger i att skapa en jämförelsegrupp som är så lik bolagen som valt bort revision och att därmed eventuella skillnader i ekonomiska utfall mellan grupperna enbart kan förklaras av bortvalet av revision.

Den metod som används för att skapa relevanta jämförelsegrupper är *exakt egenskapsmatchning*.⁵² Förenklat innebär det att ett eller flera "tvillingbolag" som

⁵¹ Se bilaga 2 för mer information om vilka utfall som kan mätas.

⁵² Så kallad *coarsened exact matching* (CEM), se Iacus m.fl., 2012, och Blackwell m.fl., 2009. Mer om den tillämpade metoden går även att läsa i elektronisk bilaga 6.

inte valde bort revision identifieras för varje bolag som valde bort revision. Endast bolag som har en "tvilling" i jämförelsegruppen används i den fortsatta analysen. Grupperna är därmed lika med avseende på faktorer som finns dokumenterade i data.⁵³

När jämförelsegrupperna har identifierats tillämpas metoden *skillnad i skillnad*.⁵⁴ Syftet är att även ta hänsyn till faktorer som inte finns dokumenterade i data, och som är konstanta över tid. Men det finns även faktorer som inte är dokumenterade i data och som varierar över tid (exempelvis tillväxtförmåga och -ambition hos företagaren). För att den här typen av faktorer ska påverka resultaten krävs dessutom att de varierar på systematiskt olika sätt för bolag som valt bort respektive behållit revision, samt att denna variation sammanfaller med tidpunkten för bortvalet (men sker på grund av orsaker som inte har med själva bortvalet att göra). Om exempelvis en sänkt tillväxtambition oftast leder till att revision väljs bort kan resultaten påverkas av detta. Men eftersom tillväxten och lönsamheten fram till bortvalet mellan grupperna var mycket lika i granskningen bedöms det som osannolikt att tillväxtambitionen sänks för större delen av bolagen som valde bort revision jämfört med de som behöll den.⁵⁵

1.5.3 Reformens konsekvenser

Tillgången till generaliserbara resultat från Skatteverkets kontroller i bolag med och utan revision är begränsade⁵⁶, och det finns inget direkt sätt att mäta vilka bolag som otillbörligt undandrar sig skatt. Därför mäter Riksrevisionen skatteundandragande indirekt på registerdata genom att undersöka utvecklingen av bolagens nettoomsättning, som kan förväntas påverkas vid ökat skatteundandragande.⁵⁷ Lägre redovisad ekonomisk aktivitet med oförändrade marginaler (s.k. *krympning*⁵⁸), mätt som förändring i nettoomsättning, minskar alla typer av inbetald skatt som bolagen betalar in (moms, arbetsgivaravgifter, bolagsskatt etc.). I ett nästa steg undersöks om inbetald kumulativ bolagsskatt sedan reformen har utvecklats olika för bolag som valde bort respektive behöll revision. Undersökningens resultat ger indikation på om det observerade mönstret är uttryck för *krympning*. Det går dock inte att utesluta att bolaget

⁵³ Tolkningen av skattningarna är alltså urvalets behandlingseffekt på de behandlade (s.k. *sample average treatment effect on the treated*).

⁵⁴ När *matchning* kombineras med *skillnad i skillnad* kallas detta i den engelska utvärderingslitteraturen för *conditional difference-in-difference*, se exempelvis Heckman m.fl., 1998.

⁵⁵ För mer detaljer kring data och metod, se elektronisk bilaga 6.

⁵⁶ Det framgår av Riksrevisionens intervjuer med företrädare för Skatteverket.

⁵⁷ Skatteverket har använt denna metod i en intern utvärdering av reformens konsekvenser. Se Skatteverket, 2015, *Frivillig revision*.

⁵⁸ *Krympning* innebär att bolag redovisar lägre ekonomisk aktivitet än vad som egentligen är fallet, för att undkomma skatt. Lägre redovisad ekonomisk aktivitet syns som bl.a. lägre redovisad nettoomsättning.

undandrar skatt på andra sätt samtidigt, som exempelvis att bolagets konto används för privata utgifter.

I granskningen undersöks även konsekvenser av reformen såsom kvaliteten i årsredovisningar, om gränsvärdena efterlevs, prisutvecklingen för revisionstjänster och antalet verksamma revisorer.

1.6 Processanalys av myndigheternas arbetssätt i relation till reformen

För att besvara den tredje revisionsfrågan har Riksrevisionen analyserat arbetsprocesserna vid Bolagsverket, Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Syftet har varit att analysera om myndigheternas arbetssätt har påverkats och om myndigheterna har motverkat reformens icke önskvärda konsekvenser. Det har gjorts med semistrukturerade intervjuer och dokumentanalyser.

Nedan beskrivs fokus för intervjuerna och med vilka de har genomförts. Totalt har 19 intervjuer genomförts och deltagarna har getts möjlighet att faktagranska minnesanteckningarna. Mer detaljerad information om intervjuerna framgår av tabell 4 i bilaga 1.

1.6.1 Bolagsverket

Vid Bolagsverket har intervjuer genomförts med ledande tjänstemän på årsredovisningsavdelningen och enhetschefen vid företagsregistreringssavdelningen. Fokus för intervjuerna har varit att undersöka om reformen har påverkat myndighetens arbetssätt i relation till registrering och kontroll av bolagens årsredovisningar och deras kvalitet, regelefterlevnad av gränsvärdet för revisionsplikt, genomförandet av informationsarbetet med anledning av reformen och hur samverkan med berörda aktörer inom ramen för detta har gått till.

1.6.2 Skatteverket

Vid Skatteverket har intervjuer genomförts med företrädare för flera olika kontrollinsatser av små företag och för den nya kontrollmöjligheten. Vidare har intervjuer gjorts med företrädare för myndighetens skattebrottsenhet och det brottsförebyggande arbetet samt analysenheten som centralt arbetar med myndighetens riskanalyser mot företag och samordningen. De intervjuade personerna har i de flesta fall en av ledande eller samordnande funktion inom myndighetens arbete med riskbedömningar, urval och kontroller, såsom uppdragsgivare och rikssamordnare. De har störst kunskap om myndighetens riskanalyser och kontrollverksamhet och hur detta genomförs.

Fokus för intervjuerna har varit att undersöka om och hur myndigheten har förebyggt icke önskvärda konsekvenser av reformen. Ett annat fokus har varit på

myndighetens skattekontroller och insatsers resultat och den nya kontrollmöjligheten som tillkom i samband med reformen. Vidare har myndighetens arbete med att utreda ekonomisk brottslighet undersökts. Därutöver har myndighetens samverkan med berörda aktörer undersökts.

1.6.3 Ekobrottsmyndigheten

Vid Ekobrottsmyndigheten har intervjuer genomförts med företrädare för det nationella brottsförebyggande arbetet samt företrädare för det brottsförebyggande arbetet i regionerna Stockholm, Malmö och Linköping. Vidare har intervjuer gjorts med företrädare för myndighetens underrättelseverksamhet och ekobrottsbekämpning i region Stockholm samt företrädare för inkommande anmälningar och ärenden som berör små företag.

Fokus för intervjuerna har varit att undersöka om myndighetens arbetssätt har påverkats med anledning av reformen och utvecklingen av ekonomisk brottslighet i aktiebolag. Det som skulle kunna påverkas är myndighetens kunskap om ekonomisk brottslighet i små aktiebolag, myndighetens brottsförebyggande arbete, och samverkan med Skatteverket och Bolagsverket för ekobrottsbekämpning i berörda aktiebolag.

Intervjuer har varit den främsta informationskällan. För att komplettera den information som framkommit har följande uppgifter och dokument också analyserats (se tabell 1).

Tabell 1 Granskade dokument och nyckeltal för respektive myndighet

Myndighet	Dokument och nyckeltal
Skatteverket	Uppföljningsstatistik av den nya kontrollmöjligheten. Interna analyser av den nya kontrollmöjligheten och av reformens konsekvenser.
Bolagsverket	Uppföljningsstatistik över förseningsavgifter, likvidationer, formaliafel och föreläggande av årsredovisningar.
Ekobrottsmyndigheten	Uppföljningsstatistik över revisorernas anmälningar. Interna nyckeltal över inkomna ärende såsom antalet mängdärenden. Strategidokument för det förebyggande arbetet.

1.6.4 Intervjuer med övriga aktörer

Intervjuer har också genomförts med representanter för Revisorsinspektionen och Bokföringsnämnden. Avsikten har varit att undersöka om dessa myndigheter har påverkats av reformen och samverkat med berörda myndigheter.

Vid Finansdepartementet och Justitiedepartementet har Riksrevisionen intervjuat tjänstemän för att få kunskap om hur Justitiedepartementet och Finansdepartementet har arbetat i samband med reformen.

Myndighetshandläggarna för berörda myndigheter har intervjuats skriftligt via e-post. Myndighetshandläggarna är regeringens kontaktperson för myndigheten. Avsikten har varit att få kunskap om Regeringskansliets informationsinsamling, samordning och styrning av myndigheterna med anledning av reformen.

Företrädare för Justitiedepartementet, Skatteverket, Bolagsverket och Ekobrottsmyndigheten har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på ett utkast till rapporten.

Under granskningsprocessen har Riksrevisionen anlitat två referenspersoner som läst och kommenterat rapportutkastet:

- *Kristina Nyström*, universitetslektor vid institutionen för industriell ekonomi och organisation, KTH, och forskare på Ratio.
- *Thomas Carrington*, universitetslektor vid företagsekonomiska institutionen Stockholms universitet.

Riksrevisionen har också anlitat en forskare som har lämnat synpunkter på granskningens kvantitativa metoder:

- *Håkan Selin*, docent och verksam på Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering, IFAU.

Granskningen har genomförts av en projektgrupp bestående av Nedim Colo, Joakim Hveem och Maria Ljunggren.

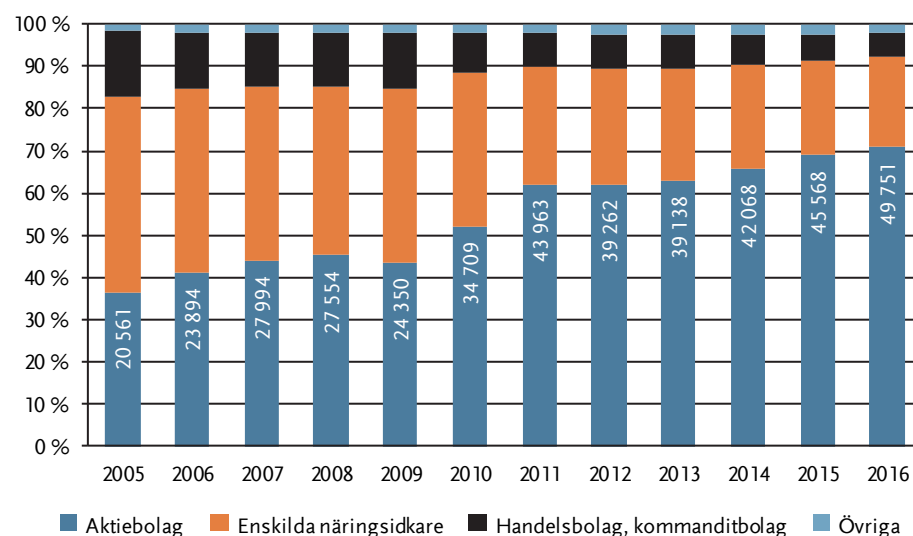
2 Reformen och bolagen

I kapitlet besvaras den första revisionsfrågan om huruvida mål och intentioner med reformen har uppnåtts när det gäller hur reformen har påverkat bolagen. I sammanhanget diskuteras också den andra revisionsfrågan om reformens icke önskvärda konsekvenser inom bolagssektorn. Utgångspunkten är de intentioner och befarade bieffekter som fanns för reformen.

2.1 Aktiebolagsformen allt vanligare

År 2005 var det vanligast att starta företag som enskild näringsidkare, men samtidigt började aktiebolagsformen öka. I april 2010 minskade aktiekapitalkravet från 100 000 kronor till 50 000 kronor med intentionen att fler skulle starta aktiebolag.⁵⁹ Samma år i november avskaffades revisionsplikten. Jämfört med 2009 hade betydligt fler valt att starta aktiebolag i stället för enskild firma eller handelsbolag under 2010 (se diagram 1). År 2010 bildades knappt 35 000 aktiebolag⁶⁰ jämfört med drygt 24 400 året innan. Motsvarande siffra för 2016 var knappt 50 000 aktiebolag.

Diagram 1 Nystartade företag, fördelat på företagsform



Anm. Övriga utgörs främst av ekonomiska föreningar, filialer, ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet och stiftelser.

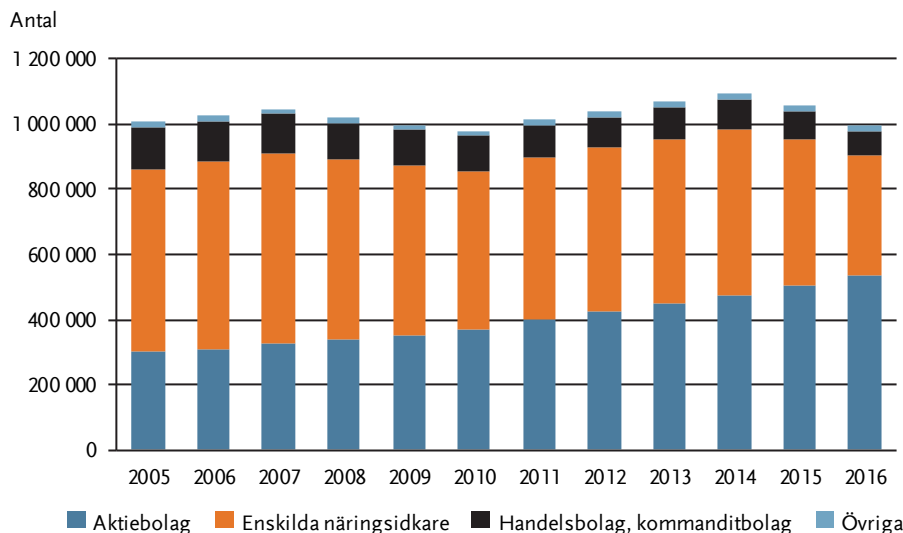
Källa: Bolagsverket

⁵⁹ Prop. 2009/10:61, bet. 2009/10:CU12, rskr. 2009/10:188.

⁶⁰ För mer utförlig information om utvecklingen av företagsutvecklingen, se elektronisk bilaga 4.

Samtidigt som antalet aktiebolag har ökat har det totala antalet företag växt långsamt. Mellan 2010 och 2016 ökade antalet aktiebolag med drygt 160 000 medan det totala antalet företag ökade endast med knappt 17 000. Vid årsskiftet 2016 fanns det drygt 997 000 företag jämfört med drygt 980 000 år 2010 (se diagram 2).

Diagram 2 Utvecklingen av antal företag, fördelat på bolagsform



Anm. Övriga utgörs främst av ekonomiska föreningar, filialer, ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet och stiftelser.
Källa: Bolagsverket.

2.2 Många aktiebolag har valt bort revision

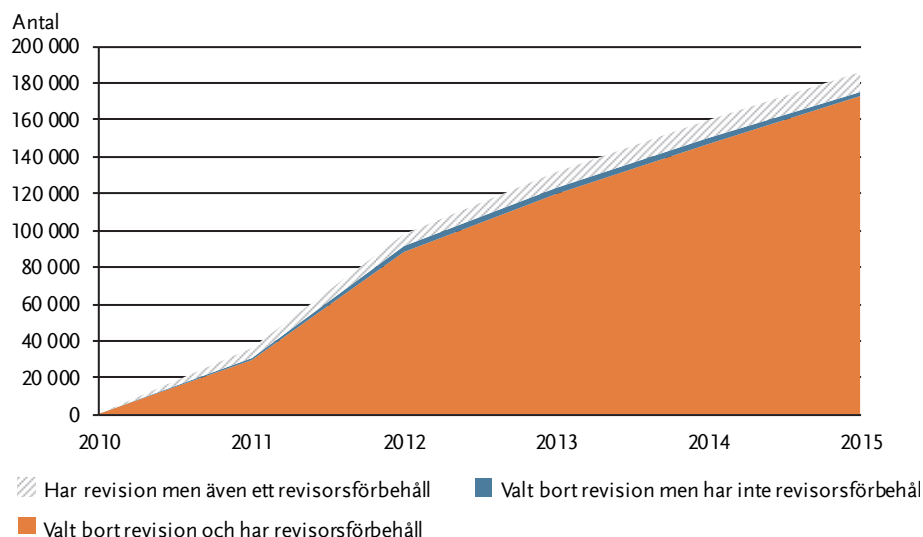
Regeringen bedömde att 40 procent av de aktiva berörda bolagen på sikt skulle välja bort revision. Benägenheten att välja bort revision ansågs vara högre i nystartade bolag än äldre bolag.⁶¹

Granskningen visar att vid utgången av räkenskapsåret 2015 hade ca 60 procent av de aktiva bolagen som berördes av reformen valt bort revision. Det motsvarar nästan 175 000 aktiebolag (se diagram 3).⁶² Av dessa valde nästan 2 000 bolag bort revision utan ett aktivt revisorsförbehåll, dvs. de hade inte gjort någon ändring i bolagsordningen om bortval av revision till Bolagsverket innan räkenskapsårets utgång. Utöver de bolag som valt bort revision hade även drygt 11 000 bolag kvar revision trots att de hade ett aktivt revisorsförbehåll och kunde välja bort revision om de ville (diagram 3).

⁶¹ Prop. 2009/10:204, s. 99.

⁶² Dessa bolag saknade en revisionsberättelse till årsredovisningen för räkenskapsåret 2015.

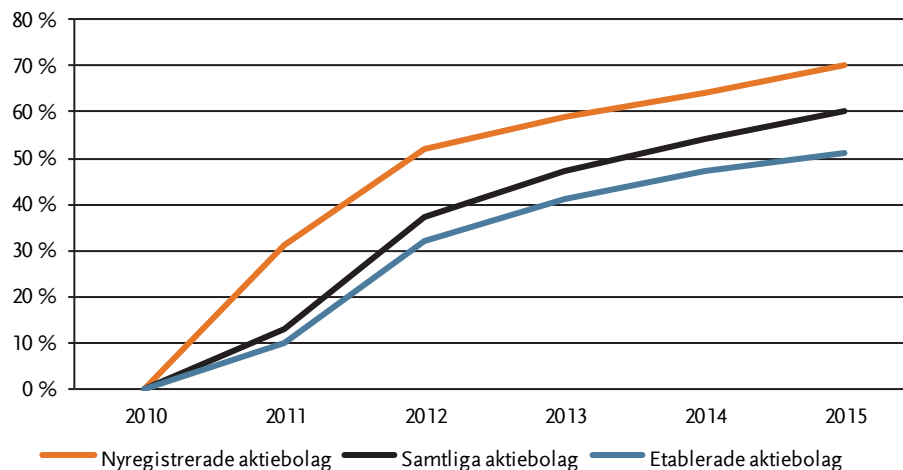
Diagram 3 Antal aktiebolag som valt bort och har kvar revision, fördelat på revisorsförbehåll



Källor: SCB (FEK) och Bisnode.

Av diagram 4 framgår att benägenheten att välja bort revision skiljer sig betydligt mellan bolag som bildades innan och efter reformen. Av de aktiebolag som var registrerade före reformen hade drygt 50 procent valt bort revision 2015. Bland de nyregistrerade aktiebolagen hade ca 70 procent valt att inte ha revision. Enligt uppgifter från Bolagsverket har denna andel fortsatt att öka mellan 2015 och 2017.⁶³

⁶³ E-post från Bolagsverket, 2017-12-08.

Diagram 4 Andelen berörda aktiebolag som valde bort revision

Anm. Nyregistrerade aktiebolag avser de bolag som registrerades från den 1 november 2010 och framåt. Etablerade aktiebolag avser de bolag som registrerades före den 1 november 2010.

Källor: SCB (FEK) och Bisnode.

Det fanns även ett starkt samband mellan aktiebolagens nettoomsättning, balansomslutning och medelantal anställda med valet av revision. Bolag med lägre nettoomsättning och balansomslutning samt inga eller få anställda tenderar att välja bort revisor i högre utsträckning (diagram 12 i bilaga 3).

2.2.1 Bolag i kontantbranscher valde bort revision i högre utsträckning

Benägenheten att välja bort revision varierade relativt mycket mellan branscher. Andelen som valde bort revision i olika branscher varierar mellan 23 och 77 procent. Bolag inom kontantintensiva branscher⁶⁴ väljer bort revision i hög utsträckning. Branscherna karaktäriseras främst av att de levererar konsumtions-tjänster⁶⁵ såsom hårvård, skönhetsvård, konsumenttvätt och kroppsvård. I den typen av branscher har 77 procent av alla bolag valt bort revision. I detaljhandeln gäller det främst torg- och marknadshandel och detaljhandel som inte bedrivs i butik; där har knappt 66 respektive 72 procent valt bort revision. Andra kontantintensiva branscher där bolag i hög utsträckning valde bort revision var bl.a. restaurang-, catering- och barverksamhet, specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet, spel- och vadhållningsverksamhet samt taxiverksamhet (se tabell 2).

⁶⁴ För branscher som definieras som kontantbranscher se Ekobrottsmyndigheten, 2010, *Rapport om den ekonomiska brottsligheten*, s. 9, och SOU 2005:35, *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*, s. 69.

⁶⁵ SOU 1997:111, *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott*.

Tabell 2 De 20 branscher som har högst andel utan revision, 2015. Avser bolag utan revisionsplikt.

SNI 2007 ⁶⁶ (Huvudgrupp)		Totalt antal bolag	Andel som valt bort revision	Andel ogiltiga bortval
96	Andra konsumenttjänster (ex. hårvård, skönhetsvård, konsumenttvätt och kroppsvård)	5 386	76,7	1,3
95	Reparation av datorer, hushållsartiklar och personliga artiklar (ex. hemelektronik, hushållsartiklar, skor, möbler och ur)	587	71,7	2,8
14	Tillverkning av kläder	257	71,6	1,1
90	Konstnärlig och kulturell verksamhet samt underhållningsverksamhet	4 353	70,6	0,4
13	Textilvarutillverkning	362	70,2	3,8
86	Hälso- och sjukvård	10 441	69,4	1,3
53	Post- och kurirverksamhet	104	69,2	0,0
92	Spel- och vadhållningsverksamhet	195	68,7	2,9
74	Annan verksamhet inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik	7 798	68,7	0,6
85	Utbildning	5 597	67,0	1,0
62	Dataprogrammering, datakonsultverksamhet o.d.	15 629	66,6	0,6
81	Fastighetsservice samt skötsel och underhåll av grönytor	3 755	66,4	1,7
43	Specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet	22 396	65,9	3,0
3	Fiske och vattenbruk	231	65,8	1,3
75	Veterinärverksamhet	394	65,7	1,9
59	Film-, video- och tv-programverksamhet, ljudinspelningar och fonogramutgivning	3 546	65,5	0,6
1	Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	3 373	65,3	3,8
73	Reklam och marknadsundersökning	5 500	65,3	0,9
63	Informationstjänster	1 448	64,9	0,1
49	Landtransport; transport i rörsystem (fr.a. flytt- och taxiverksamhet)	7 398	64,3	3,8
	Totalt (samtliga SNI-koder)	292 921	59,7	1,8

Källor: SCB (FEK) och Bisnode.

⁶⁶ När man studerar olika branscher kan man använda sig av den indelning av branscher som görs i standarden för svensk näringsgrensindelning, SNI. Detta är främst en statistisk standard som används för att klassificera enheter som företag och arbetsställen efter deras ekonomiska aktiviteter.

Kontantbranscherna är de företag som säljer varor eller tjänster till enskilda konsumenter enligt Branschsaneringsutredningens betänkande *Branschsanering och andra metoder mot ekobrott* (SOU 1997:111). Det sker många små transaktioner, ofta med kontanter, och konsumenterna efterfrågar oftast inte något kvitto. Företagen är oftast små och har inget behov av intern kontroll eftersom företagaren kontrollerar kassaflödet. Strukturen kan enligt Branschsaneringsutredningen utgöra en grund för skatteundandraganden. Om konkurrensen är stor i branschen ökar intresset av att inte redovisa alla intäkter. I regeringens skattekontrollutredning 2004 framgår att det finns omfattande och allvarliga problem med skatteundandragande i kontantbranscherna. Kontanthandeln är svårkontrollerad och kontrollerna är resurskrävande. Ett stort antal aktiva företag är verksamma i kontantbranscherna, och risken att bli föremål för kontroll är därför liten och det är relativt enkelt att kringgå skattelagstiftningen.⁶⁷

I flera branscher där bolag i hög utsträckning valde bort revision bedöms risken för skattefusk och ekonomisk brottslighet vara stor. Enligt Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten är risken för skattefusk störst i personalintensiva branscher såsom uthyrnings- och företagsservice, bygg-, städ- och transportbranscher och där det förekommer mycket kontanthandel såsom t.ex. i restaurang-, frisör-, hudvård- och städbranschen, dvs. samma branscher som valde bort revision i högre utsträckning.⁶⁸

2.3 Kostnadsbesparing för bolag som valde bort revision

Den administrativa börda som uppstår på grund av regler om revision, består av revisorsarvodet och de övriga kostnader som bolagets företrädare har i samband med revisionens genomförande såsom underlag till revisorer, kopiering, och möten. De övriga kostnaderna uppskattades inför reformen till 1 814 kronor för företag med mindre än nio anställda.⁶⁹ Bolag som väljer bort revision sparar direkt pengar på uteblivet revisorsarvode och indirekt på tidsåtgång och de övriga kostnaderna i samband med att revisionen genomförs.

Vid utgången av räkenskapsåret 2015 hade ca 175 000 aktiva aktiebolag valt bort revision. Riksrevisionen uppskattar att den direkta sammanlagda kostnadsbesparingen på revisorsarvodet för bolag som valde bort revision var ca 1,75 miljarder kronor för 2015. Den genomsnittliga besparingen på revisorsarvodet för aktiebolag som faktiskt valde bort revision uppskattar

⁶⁷ SOU 2005:35, *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*, s. 15.

⁶⁸ Artikel på Skatteverkets hemsida, hämtad 2017-06-26, *Ekonomisk brottslighet*, och intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1).

⁶⁹ Prop. 2009/10:204, s. 98.

Riksrevisionen till ungefär 10 000 kronor i genomsnitt, baserat på kostnadsuppgifter om revisorsarvode från FAR⁷⁰ som avser revisorsarvoden per storlek (efter nettoomsättning).⁷¹ Riksrevisionen bedömer att revisionskostnaden skiljer sig väsentligt mellan aktiebolag beroende på bolagens storlek. Regeringens beräkning är en typfallsberäkning som avser ett aktivt aktiebolag med en omsättning som understiger tre miljoner kronor och med högst tre anställda. Med detta sätt att räkna bedömdes den genomsnittliga kostnadsbesparingen vara ca 14 000 kronor.⁷² När Riksrevisionen har gjort motsvarande beräkning men med uppgifter från FAR framgick att den genomsnittliga kostnaden för revisorsarvodet vid den tidpunkten var ca 10 000 kronor. Den uppskattning regeringen redovisar i propositionen jämfört med den beräkning Riksrevisionen har gjort visar på något lägre kostnadsbesparingar av ungefär samma storlek för de individuella bolagen.

Samtidigt ska det påpekas att den direkta besparingen på ca 10 000 kronor sammanlagt motsvarar knappt 1 procent av nettoomsättningen (eller totala kostnader) för det genomsnittliga bolaget som valde bort revision. Det innebär att kostnadens effekt på bolagens lönsamhet kan antas vara liten.

Utöver besparingen på revisorsarvodet spar bolagen även på den interna kostnaden för revision motsvarande 1 814 kronor.⁷³ Riksrevisionen bedömer dock att denna kostnadsberäkning är osäker.⁷⁴

Granskningen visar att bolagen som valde bort revision är mindre (nettoomsättning) än de som omfattas av reformen i genomsnitt. Det genomsnittliga bolaget som omfattas av reformen har också blivit mindre, 1,7 miljoner kronor till 1,3 miljoner kronor i nettoomsättning från 2009 till 2015.⁷⁵ Regeringens bedömning av det genomsnittliga revisorsarvodet baserades på bolag som i genomsnitt hade större nettoomsättning.

2.4 Lägre tillväxttakt för bolag som valde bort revision

I detta avsnitt undersöker Riksrevisionen huruvida reformens intention om ökad tillväxt i bolag som väljer bort revision har infriats. Vidare undersöks om reformen

⁷⁰ FAR är branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister.

⁷¹ Avser den bedömda genomsnittliga kostnaden för aktiebolag som omfattades av revisionsplikten runt 2009. Denna kostnad har sedan räknats upp med TPI för revisionstjänster fram till 2010 och sedan med TPI för juridiska tjänster för resterande år. Se elektronisk bilaga 5 för en mer detaljerad genomgång.

⁷² Prop. 2009/10:204, s. 98.

⁷³ Ibid.

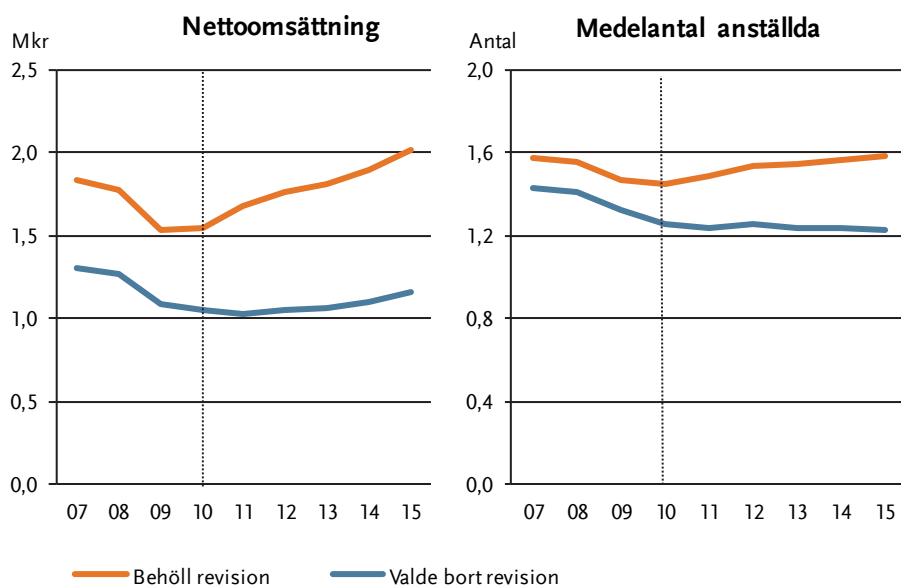
⁷⁴ Dåvarande Nutek har beräknat dessa kostnader för bolag med upp till nio anställda.

⁷⁵ Beräknat på aktiebolag som omfattas av frivillig revision med högst 50 anställda och 50 mnkr i nettoomsättning.

har påverkat bolagens lönsamhet och om det finns indikationer på eventuellt ökat skatteundandragande. Riksrevisionen har undersökt bolagens utveckling i olika ekonomiska utfall och nyckeltal som speglar tillväxt och lönsamhet under åren 2007–2015. Undersökningen omfattade drygt 60 000 bolag som var verksamma åtminstone mellan 2007 till 2011 och omfattades av revisionsplikten 2011 varav drygt 12 procent valde bort revision samma år.

Granskningen visar att bolag som valde bort revision 2011 i genomsnitt hade växt i lägre takt i termer av nettoomsättning och antal anställda än de bolag som hade revision samma år.⁷⁶ Men det fanns olika tillväxttrender i bolag som valde bort, respektive behöll, revision redan åren innan reformen. Utvecklingen var dock snarlik mellan bolagsgrupperna fram till 2009. Därefter började de båda bolagsgruppernas tillväxtutveckling att utvecklas olika, alltså redan året innan reformen. Bolag som valde bort revision växte svagare i alla tre indikatorer. Dessa bolag växte i genomsnitt med ca 2,1 procent per år medan bolag som behöll revision 2011 växte med ungefär 5,4 procent per år (se diagram 5).

Diagram 5 Medelvärden för etablerade bolag som valde bort revision 2011 och de som behöll revision



Källor: SCB (FEK) och Bisnode.

⁷⁶ Samma mönster har observerats för balansomslutningen. För mer om deskription se bilaga 3.

En möjlig förklaring till att bolag som väljer bort revision hade svagare tillväxt, är att de också hade lägre tillväxtambitioner⁷⁷ eller tillväxtmöjligheter. Att tillväxttrenderna började glida isär redan året efter reformen indikerar att det möjligen var den sämre tillväxttakten som bidrog till att bolaget valde bort revisorrevision. Bolagen som frivilligt behöll revision 2011 var redan innan reformen i genomsnitt betydligt större än de som valde bort revision. Det skulle kunna förklaras av att bolag som ligger mycket nära gränsen för revisionsplikten ser liten nytta i att välja bort revision eftersom de troligen nästa år kommer att ligga över gränsvärdet. Samtidigt är den relativa kostnaden för revision lägre för större bolag.

En annan förklaring är att en revisor kan bidra med råd och synpunkter som är till nytta för bolagets ekonomi, något som gynnar tillväxten i företaget på sikt. Det kan t.ex. röra sig om att en revisor granskar bolagets bokföring eller medelsförvaltning och kan ge stöd till bolaget genom att påtala missförhållanden och föreslå förbättringar. Frånvaron av sådana råd skulle därmed i motsvarande grad kunna vara negativt för tillväxten på sikt.

En tredje förklaring till den lägre tillväxttakten är att bolag utan revision medvetet redovisar lägre ekonomisk aktivitet för att krympa bolagets vinst i syfte att undkomma skatt.

Granskningen visar att bolag som valde bort revision 2011 hade sämre lönsamhet. Bolagen betalade också mindre i bolagsskatt. Eftersom bolag som valde bort revision växte i långsammare takt jämfört med de som inte valde bort revision blev även den inbetalda skatten för denna grupp i genomsnitt lägre.

Riksrevisionen behövde hantera det faktum att tillväxttakterna skiljde sig åt redan innan reformen för att kunna undersöka om bolagens tillväxt, lönsamhet och skatteinbetalningar påverkades av val om revision eller inte. Därför har en effektutvärdering gjorts av jämförbara bolag som har utvecklats lika fram till möjligheten att välja bort revision. Bolagen som har valts ut för undersökning har samma branschsammanställning och utvecklades lika i ekonomiska utfall som nettoomsättning, balansomslutning, antal anställda, lönsamhet (rörelsemarginal och räntabilitet) och bolagsskatteinbetalningar fram till 2010, dvs. året innan reformen. Av det undersökta urvalet på drygt 11 000 aktiebolag valde ca 26 procent av bolagen bort revision 2011. Nystartade bolag ingick inte i effektutvärderingen eftersom det inte går att följa bolagens utveckling innan 2011.⁷⁸

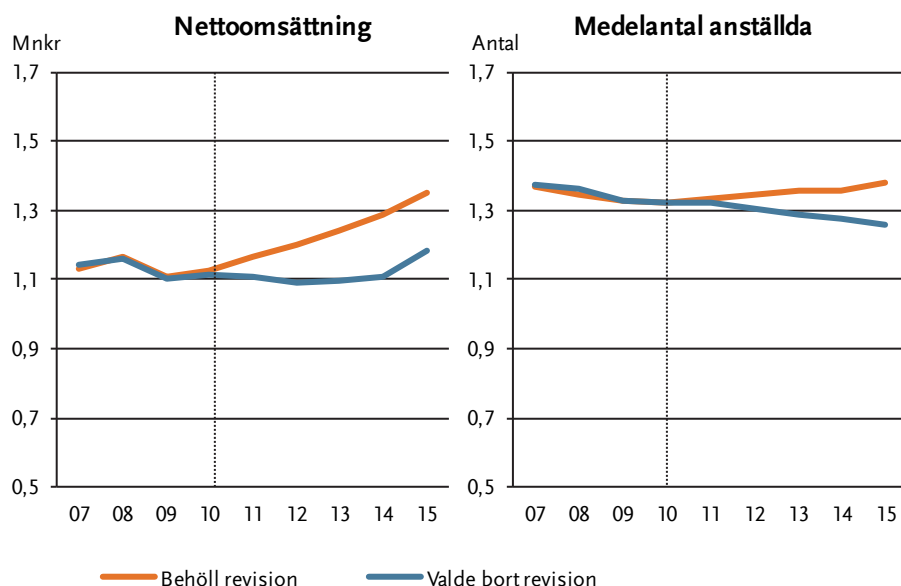
⁷⁷ Avser ambitionen hos företagsledaren (som oftast är den enda anställda i företaget).

⁷⁸ För mer detaljer kring data, metod och känslighetsanalyser, se avsnitt 1.5 och elektronisk bilaga 6.

2.4.1 Negativ tillväxteffekt av att välja bort revision

Effektutvärderingen visar att de bolag som valde bort revision växte betydligt långsammare jämfört med bolagen som behöll revision, trots att de hade växt enligt samma mönster fram till 2010 (se diagram 6). Redan första året efter reformen uppvisade bolagen utan revision svagare tillväxt, motsvarande ca 5 procent lägre nettoomsättning. Fyra år senare hade bolag utan revision nästan 10 procent lägre nettoomsättning jämfört med bolag som behöll revision 2011, och medelantalet anställda per år blev 0,12 lägre (vilket motsvarar ca 9 procent färre anställda).

Diagram 6 Skillnaden i tillväxt mellan jämförbara aktiebolag som valde bort respektive behöll revision 2011



Anm. Modellskattningsarna som har gjorts på dessa data finns i elektronisk bilaga 6.

Källor: SCB (FEK), Bisnode och Riksrevisionens beräkningar.

Rörelsemarginalen eller räntabiliteten påverkas inte av att bolaget väljer bort revision, visar Riksrevisionens effektutvärdering. Det finns dock en viss tendens till sämre marginaler hos aktiebolagen som valde bort revision 2011, men skillnaden är bara statistiskt säkerställd för 2014.⁷⁹ Det finns inte heller någon effekt på överlevnaden⁸⁰ bland bolagen. Bland de som valde bort revision 2011

⁷⁹ Se elektronisk bilaga 6.

⁸⁰ Om aktiebolaget är aktivt och inkommer med ekonomiska uppgifter för året har bolaget klassats som levande.

överlevde ca 84 procent till 2015 medan bolag med revision hade en överlevnad på 85 procent.

2.4.2 Bolag som valde bort revision betalade mindre i skatt

Bolag som valde bort revision betalade något mindre i bolagsskatt de efterföljande åren än bolag som inte valde bort revision. De bolagen betalade mellan 2011 och 2015 sammanlagt nästan 7 procent mindre i bolagsskatt.⁸¹ Det beror på att bolag utan revision i genomsnitt växte i långsammare takt jämfört med bolag med revision.

En förklaring till den lägre tillväxten är att bolagen saknar insyn från en revisor och medvetet redovisar lägre ekonomisk aktivitet i verksamheten som helhet och därmed krymper bolagets vinst för att undkomma skatt. Det blir lättare eftersom de löper mindre risk för att skatteundandragandet ska upptäckas. Det som talar för den förklaringen är att minskningen i tillväxttakten sker redan året efter bolaget valt bort revision (se diagram 6). Den utvecklingen har sedan fortsatt under uppföljningsperioden. Den avtagande tillväxttakten kan vara ett tecken på att bolag som valt bort revision undanhåller staten mer skatt än tidigare. Lägre nettoomsättning leder inte bara till lägre inbetald bolagsskatt. Även andra skatter såsom arbetsgivaravgifter och momsinsbetalningar kan påverkas på motsvarande vis.

2.5 Formaliafel i årsredovisningarna har ökat

Innan Bolagsverket registrerar en årsredovisning görs en formell kontroll av att den innehåller de delar den ska enligt myndighetens formaliakrav. Exempel på formaliakrav är att det ska finnas fastställelseintyg eller resultaträkning.⁸²

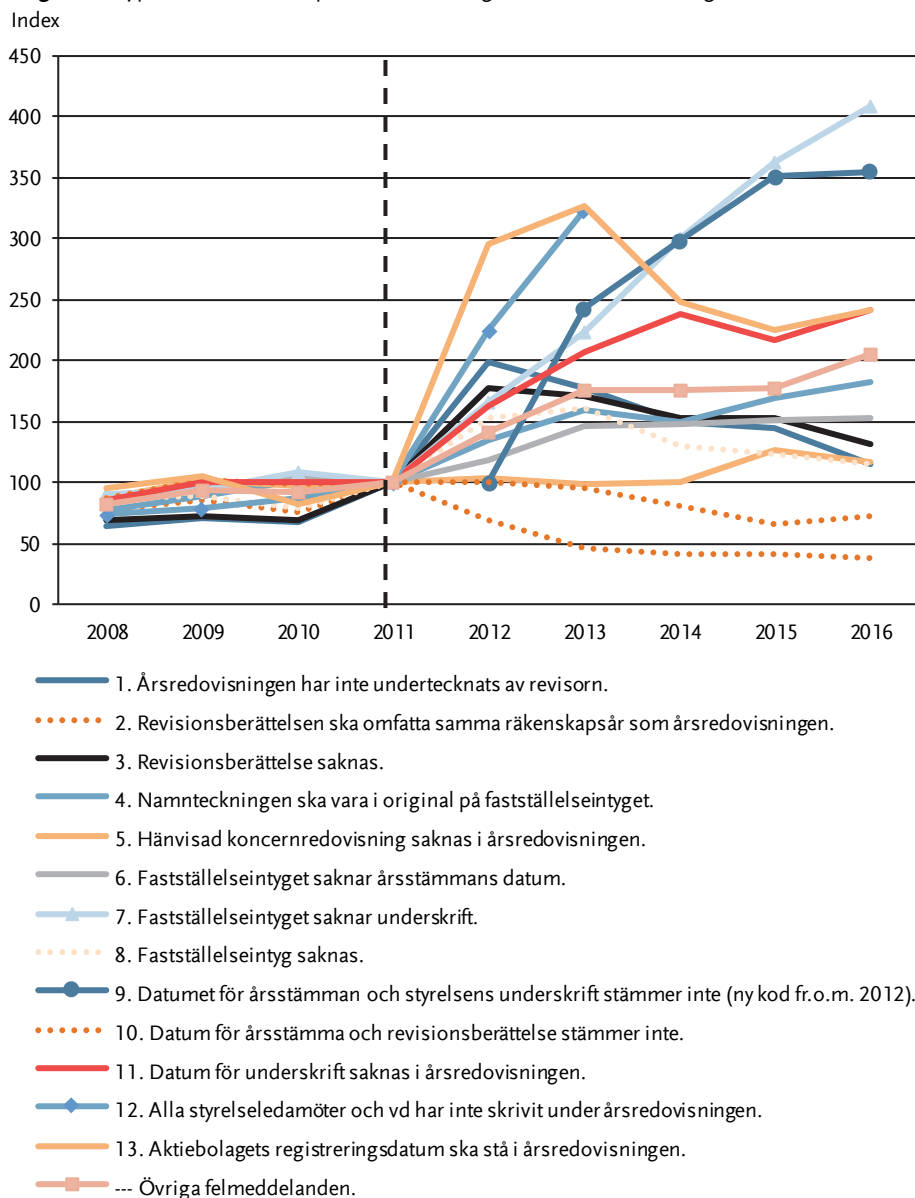
Granskningen visar att formaliafelen har ökat betydligt sedan reformen.

Diagram 7 visar de vanligaste formaliafelen som leder till ett föreläggande i både bolag med och utan revision. Det innebär att ett meddelande skickas till bolaget om vad felet eller felen avser och att det måste rättas till.

Av diagrammet framgår att endast tre av de vanliga felen har minskat jämfört med 2012 (prickade linjer) medan de andra felen har ökat. Vissa fel har ökat avsevärt som exempelvis övriga felmeddelanden. I den ingår många fel såsom att noter, förvaltningsberättelse, balansräkning och resultaträkning saknas i bolagens årsredovisningar.

⁸¹ I elektronisk bilaga 6 finns en fördjupad analys av bolagsskatteinbetalningarna.

⁸² Myndighetens formaliakrav omfattar flera lagstadgade krav i årsredovisningslagen (1995:1554).

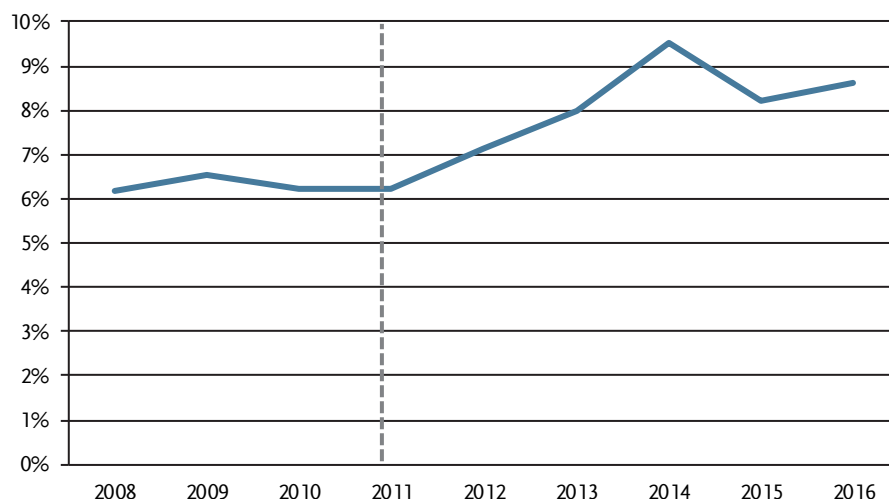
Diagram 7 Typer av formaliafel på årsredovisningar inskickade till Bolagsverket

Anm. Felmeddelande 9 är indexerat från 2012 eftersom det redovisades i övriga meddelanden innan dess. Felmeddelande 12 var fram till 2013 endast stickprovsundersökt och redovisas därför bara fram till 2013. Sedan dess granskar myndigheten underskrifter av årsredovisningen i samtliga årsredovisningar. Antalet fel ökade från 6 218 år 2014 till 6 973 år 2016. Detta fel är ett av de vanligast förekommande felen. Övriga felmeddelanden har rensats för förtydliganden som görs i samband med förelägganden och föreläggandekod 165 som endast undersöktes 2014.

Källa: Bolagsverket (beställda interndata) och e-post, 2017-09-29 och 2017-11-15.

Som en konsekvens av det ökade antalet formaliafel har Bolagsverket begärt fler kompletteringar från bolag. Sedan revisionsplikten avskaffades har andelen förelagda årsredovisningar med formaliafel ökat från ca 6 till knappt 9 procent (se diagram 8).⁸³

Diagram 8 Antal förelägganden som andel av inlämnade årsredovisningar (tidpunkten avser när årsredovisningen inkom till Bolagsverket)



Anm. Årsredovisningarna för 2011 (första året med frivillig revision) inkom i regel till Bolagsverket under 2012 vilket innebär att ökat antal fel till följd av den frivilliga revisionen oftast registrerades först under 2012. Felmeddelande 12 var fram till 2013 inte totalundersökt.

Källa: Bolagsverket.

2.6 Relativpriset på revisionstjänster och antalet revisorer har minskat

En förväntad konsekvens av reformen var att den skulle leda till lägre priser på revisionstjänster.⁸⁴ Av diagram 9 nedan framgår att prisutvecklingen på revisionstjänster har minskat sedan 2011. Om utvecklingen i stället hade fortsatt i samma riktning som juridiska tjänster och redovisnings- och bokföringstjänster hade priset för 2016 varit ca 10 procent högre.⁸⁵

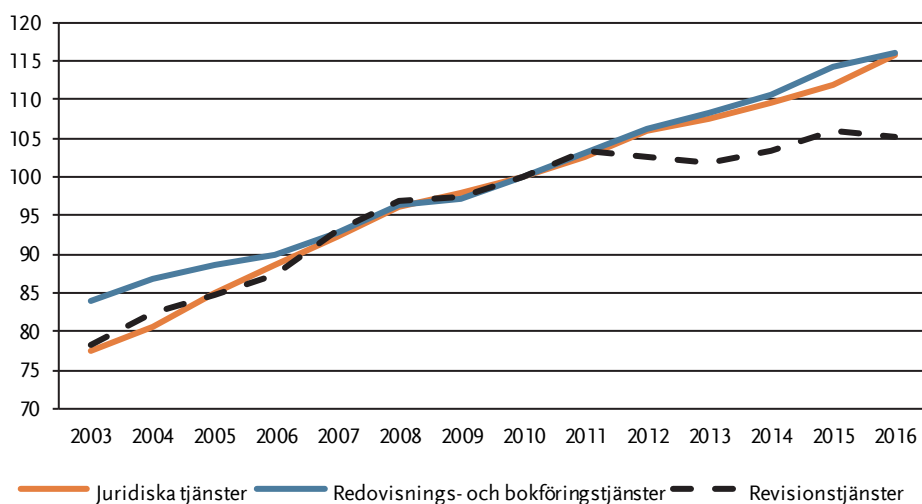
⁸³ Utvecklingen av andelen förelagda årsredovisningar förändras inte i någon betydande utsträckning när hänsyn tas till att felmeddelande 12 gick från stickprovsundersökt till totalundersökt från 2013 och framåt.

⁸⁴ Se SOU 2008:32, s. 14, och prop. 2009/10:204, s. 99.

⁸⁵ Redovisnings- och bokföringstjänster och juridiska tjänster har använts som jämförelsegrupp.

Diagram 9 SCB:s Tjänsteprisindex (TPI) för redovisnings- och bokföringstjänster, revisionstjänster samt juridiska tjänster

Index 100=2010



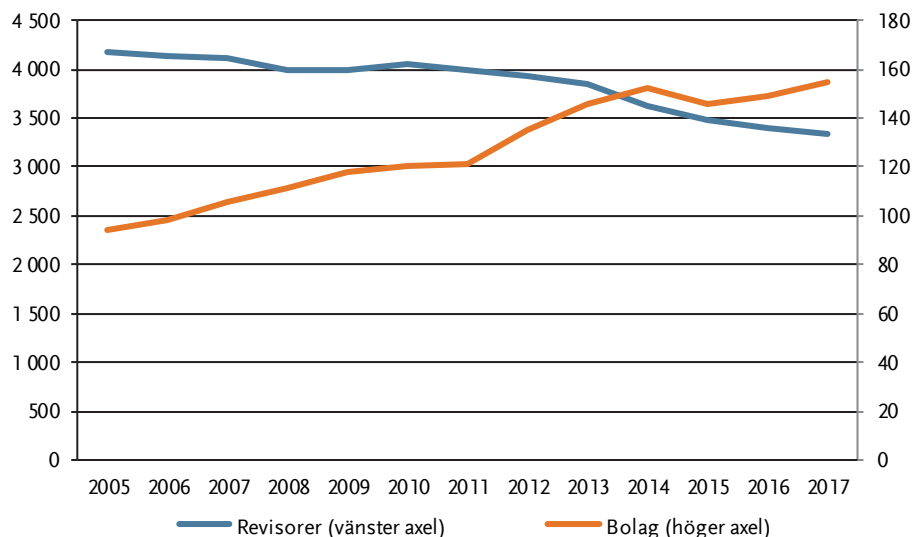
Anm. Standarden för svensk näringsgrensindelning, SNI-koder⁸⁶: (6910) Juridiska tjänster, (69201) Redovisnings- och bokföringstjänster och (69202) Revisionstjänster.

Källa: SCB (TPI).

Regeringen bedömde också att reformen skulle leda till att antalet kvalificerade och godkända revisorer skulle minska något.⁸⁷ Granskningen visar att antalet auktoriserade och godkända revisorer minskade redan innan reformen men har sedan 2010 minskat i snabbare takt. Antalet registrerade revisionsbolag har växt i ungefär samma takt som tidigare år (se diagram 10).

⁸⁶ SNI är främst en statistisk standard som används för att klassificera enheter som företag och arbetsställen efter deras ekonomiska aktiviteter.

⁸⁷ Prop. 2009/10:204, s. 105.

Diagram 10 Antal auktoriserade och godkända revisorer och revisionsbolag

Anm. Antalet auktoriserade och godkända revisorer samt revisionsbolag avser månaden augusti.
Källa: Revisorsinspektionen.

Utvecklingen är i linje med vad företrädare för Revisorsinspektionen har framhållit. Enligt myndigheten har flera revisorer sedan reformen slutat eller bytt karriärbana. En anledning till det är att revisorsarvodet inte anses vara tillräckligt i förhållande till arbetsinsatsen.⁸⁸

2.7 En liten andel aktiebolag bryter mot revisionsplikten

Granskningen visar att en liten andel bolag som omfattas av revisionsplikten har valt bort revision i strid med ABL:s regler⁸⁹, ca 2,4 procent, varav 1,7 procentenheter gjorde det endast en gång. Sammanlagt har drygt 5 400 bolag brutit mot regelverket mellan 2011 och 2015. En majoritet av dessa rättar sig och väljer revision följande år. Det stämmer också uppdelat på branschnivå även om upprepade förseelser är vanligare i vissa branscher än i andra (se tabell 6 i bilaga 3).

Det är vanligare att bolag väljer bort revision när de har relativt långt till gränsvärdet för revisionsplikt. Sannolikheten att välja bort revision sjunker ju mer bolagen närmar sig gränsvärdet, och bortval av revision i strid med regler sker främst i närhet av delvärdena (se diagram 12 i bilaga 2).

⁸⁸ Intervju vid Revisorsinspektionen, 2017-04-10.

⁸⁹ Se 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

Flest bolag som har brutit mot revisionsplikten återfinns inom byggbranschen, detalj- och partihandeln samt restaurangbranschen. Men det är inom restaurangbranschen som det är vanligast att bryta mot revisionsplikten i förhållande till storleken på branschen. Tabell 3 sammanfattar inom vilka branscher detta var särskilt vanligt under 2015.

Tabell 3 Bolag som valde bort revision trots att de omfattas av revisionsplikten, 2015

SNI 2007 (Huvudgrupp)		Ogiltiga bortval		Samtliga bortval
		Andel	Antal	Antal
56	Restaurang-, catering- och barverksamhet	5,0	279	5 556
13	Textilvarutillverkning	3,8	10	264
88	Öppna sociala insatser	3,8	26	687
1	Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	3,8	86	2 290
49	Landtransport: transport i rörsystem	3,8	186	4 945
25	Tillverkning av metallvaror utom maskiner och apparater	3,4	56	1 655
45	Handel samt reparation av motorfordon och motorcyklar	3,3	132	3 953
47	Detaljhandel utom med motorfordon och motorcyklar	3,3	383	11 486
55	Hotell- och logiverksamhet	3,3	36	1 090
16	Tillverkning av trä och varor av trä, kork, rotting o.d. utom möbler	3,1	21	684
2	Skogsbruk	3,0	40	1 316
43	Specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet	3,0	453	15 200
41	Byggande av hus	3,0	156	5 280
95	Reparation av datorer, hushållsartiklar och personliga artiklar	2,8	12	433
42	Anläggningsarbeten	2,8	13	473
	Totalt (samtlige SNI-koder)	1,8	3 110	177 986

Anm. Tabellen visar de 15 branscherna där ogiltigt bortval är vanligast, begränsat till branscher med minst 10 bolag som bryter mot revisionsplikten, 2015.

Källor: SCB (FEK) och Bisnode.

2.7.1 Ingen kontrollerar att gränsvärdet efterlevs

Riksrevisionen konstaterar att ingen aktör kontrollerar om bolagen följer aktiebolagens regler om revisionsplikt.

Bolagsverket kontrollerar visserligen att bolag som i bolagsordningen anger att de har revision lämnar in en revisionsberättelse i samband med att årsredovisningen skickas in. Men myndigheten kontrollerar inte om aktiebolag efterlever gränsvärdet för revisionsplikt. Detta trots att handläggare vid myndigheten ibland får information från företagare om aktiebolag som överstiger gränsvärdet men som saknar revision. Enligt företrädare för Bolagsverket agerar de inte utifrån uppgifterna eftersom myndigheten inte har ett tillsynsansvar, och regeringen inte har gett myndigheten ett uppdrag att kontrollera regelefterlevnaden. Myndigheten har vid några få tillfällen påtalat för bolag att de har överskridit gränsvärdena och de har inkommit med en anmälan om revisor.⁹⁰ De framhåller att det dessutom skulle vara svårt att övervaka att gränsvärdet för revisionsplikt efterlevs. För att göra det skulle myndigheten behöva mer resurser för att täcka utökade kostnader. Vidare framhåller de att myndigheten inte har sanktioner att ta till mot aktiebolag som bryter mot reglerna om revisionsplikt.⁹¹

Det gör att bolag som överskrider gränsvärdet för frivillig revision inte kan föreläggas att ha revision. Bolagsverkets registerinformation saknar dessutom information om de aktiebolag som väljer bort revision trots att de omfattas av revisionsplikten.

2.8 Sammanfattande iakttagelser

Många aktiebolag har valt bort revision

- Cirka 60 procent av de aktiva bolagen som omfattas av reformen har valt bort revision vid utgången av räkenskapsåret 2015. Det är en högre andel än regeringen förväntat. Benägenheten att välja bort revision är betydligt högre bland mindre och nystartade aktiebolag.
- Majoriteten av de bolag som har valt bort revision finns inom kontantbranscher såsom restaurang, skönhetsvård, torghandel och taxiverksamhet. Många av branscher är förknippade med hög risk för ekonomisk brottslighet.

⁹⁰ E-post från Bolagsverket, 2017-11-13.

⁹¹ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

Kostnadsbesparingen var liten

- Bolag som har valt bort revision har haft en direkt kostnadsbesparing på revisorsarvodet men inte lika mycket som förväntat. Den genomsnittliga besparingen på revisorsarvodet per bolag är ungefär 10 000 kronor. Regeringen bedömde inför reformen att den genomsnittliga besparingen skulle bli ungefär 14 000 kronor.
- Bolag som har valt bort revision har haft indirekt kostnadsbesparing på övrigt arbete i samband med revision. Denna kostnad är dock svår att uppskatta.

Lägre tillväxttakt för bolag som valde bort revision

- Bolag som valde bort revision växte därefter betydligt långsammare jämfört med bolagen som behöll revision. Fyra år efter reformen var dessa bolags nettoomsättning och antalet anställda nästan 10 procent lägre. Det resulterade i att de bolagen också betalade mindre i bolagsskatt.
- Det finns inga skillnader i lönsamhet eller överlevnad mellan bolag med respektive utan revision.

Formaliafel i årsredovisningarna har ökat

- Formaliafelen i årsredovisningarna har ökat betydligt sedan revisionsplikten avskaffades.
- Andelen förelagda årsredovisningar med formaliafel har sedan reformen ökat från ca 6 till nästan 9 procent.

Relativpriset på revisionstjänster och antalet revisorer har minskat

- Reformen har följts av en stagnerad prisutveckling på redovisnings- och revisionstjänster. Den stagnerade prisutvecklingen på revisionstjänster kan antas ha gynnat bolag med revision. Samtidigt har antalet revisorer minskat.

En liten andel aktiebolag bryter mot revisionsplikten

- Sedan reformen har ca 2,4 procent bolag valt bort revision i strid med aktiebolagens regler. Men en klar majoritet av bolagen har rättat sig och valt revision följande år. Bolagen finns främst inom byggbranschen, detalj- och partihandeln samt restaurangbranschen.
- Ingen myndighet eller annan aktör kontrollerar att bolag som omfattas av revisionsplikten har revision.

3 Reformen och myndigheterna

I följande kapitel redogörs om reformen har haft icke önskvärda konsekvenser för de berörda myndigheterna.

Kapitlet omfattar Bolagsverkets arbetsprocess med årsredovisningar, Skatteverkets kontrollprocess och Ekobrottsmyndighetens arbete med bekämpning av den ekonomiska brottsligheten. Därefter redogörs för om myndigheterna har behövt och anpassat sin verksamhet för att motverka icke önskvärda konsekvenser. Slutligen beskrivs hur regeringen har agerat med anledning av reformen. I kapitlet presenterar Riksrevisionen varje myndighets arbetsprocess i första stycket för att därefter beskriva om arbetsprocessen har påverkats av reformen.

3.1 Bolagsverket har noterat fler fel i årsredovisningarna

Bolagsverket tar emot och registrerar samtliga bolags årsredovisningar. Bolagsverket har ingen uttalad uppgift att granska eller kontrollera att inlämnad information är korrekt. Det är upp till myndigheten att tolka vilken kontroll som ska göras av en inkommen årsredovisning. Innan en årsredovisning registreras och förmedlas vidare, kontrollerar myndigheten att årsredovisningen innehåller de delar som ska finnas enligt myndighetens formaliakrav. Exempel på formaliakrav är att samtliga styrelseledamöter och verkställande direktören i aktiebolaget har skrivit under årsredovisningen, att det finns ett fastställelseintyg, att de inskickade årsredovisningarna innehåller resultaträkning, balansräkning och revisionsberättelse. Om aktiebolaget har revision kontrollerar myndigheten också att det finns en revisionsberättelse och att en behörig revisor har undertecknat den. Om myndigheten upptäcker att inte alla formaliakrav är uppfyllda föreläggs bolaget att komplettera årsredovisningen. När formaliakraven är uppfyllda registrerar Bolagsverket årsredovisningen och förmedlar den vidare till andra företag och myndigheter.⁹²

3.1.1 Bolagsverket har initialt haft ökad belastning sedan reformen

Formaliafelen (som framgår i avsnitt 2.5) i bolagens årsredovisningar har ökat efter reformen, och Bolagsverket har fått begära in fler kompletteringar från bolagen än tidigare. Enligt företrädare för Bolagsverket förekommer formaliafelen oftare i årsredovisningar från nystartade aktiebolag utan revision.⁹³ Vidare framhäver de att företagen i högre utsträckning vill ha hjälp från Bolagsverket med att åtgärda felen. Tidigare skickade Bolagsverket meddelande om

⁹² Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

⁹³ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1) och Bolagsverket, 2016, *Årsredovisning 2016*, s. 16.

komplettering även till bolagets revisor vilket ofta ledde till att bolaget tillsammans med revisor löste brister i årsredovisningen.⁹⁴

Efter att revisionsplikten avskaffades var det något fler som ringde till Bolagsverket främst med frågor om revisionspliktens regler.⁹⁵ Företrädare för Bolagsverket framhäver att många aktiebolag inte förstår hur de på ett korrekt sätt ska avanmäla revision till Bolagsverket. Myndigheten får också allt fler samtal om praktisk hjälp med att utforma årsredovisningen, allt från grundläggande råd till hur en specifik not ska skrivas.⁹⁶

Reformen har inte resulterat i en ökad andel förseningsavgifter, pga. för sent inlämnad årsredovisning, eller likvidationer av aktiebolag på lång sikt. Andelen beslutade förseningsavgifter till aktiebolagen ökade precis efter att revisionsplikten avskaffades. Men på senare år har utvecklingen både avtagit och minskat något samtidigt som antalet aktiebolag har ökat. Utvecklingen för frivilliga likvidationer och tvångslikvidationer av aktiebolagen är densamma.⁹⁷

Bolagsverket har inte branschcoder i sina register och kan därför inte se om förseningar med årsredovisningarna är vanligare för vissa typer av branscher. Det innebär att myndigheten inte heller kan rikta insatser mot specifika branscher i syfte att minska antalet förseningar eller komma till rätta med brister. Exempelvis har myndigheten ingen statistik på vilka branscher som får upprepade förseningsavgifter.⁹⁸

3.1.2 Felaktig information i årsredovisningarna har ökat

Bolagsverket har inte gjort någon genomgripande analys av reformens konsekvenser. Men intervjuer som Riksrevisionen har gjort tyder på att även andra fel utöver formalia har ökat och att dessa samvarierar med reformen. Exempelvis uppges att antalet felaktiga sifferuppgifter i aktiekapitalet och felsummeringar i balansräkningarna blivit vanligare.⁹⁹ Myndigheten har bedömt att den avskaffade revisionsplikten är huvudorsaken till denna förändring.¹⁰⁰ Företrädare för Bolagsverket framhäver att felen främst förekommer bland nystartade bolag som ofta inte förstår hur de ska rätta till felen när de får ett

⁹⁴ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1) och e-post från Bolagsverket, 2016-04-22.

⁹⁵ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

⁹⁶ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

⁹⁷ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (2). Riksrevisionen har tagit del av Bolagsverkets statistik över förseningsavgifter och likvidationer. Uppgifterna har hämtats från Bolagsverkets årsredovisningar 2010–2016, och e-post, 2017-04-28.

⁹⁸ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (2).

⁹⁹ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

¹⁰⁰ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1) och Bolagsverket, 2016, *Årsredovisning 2016*, s. 16.

föreläggande från Bolagsverket.¹⁰¹ Kreditupplysningsföretaget UC har också noterat fler uppenbara fel i siffermaterialet i sina analyser sedan reformen. År 2016 noterade UC ca 4 000 årsredovisningar med summeringsfel, jämfört med ca 2 500 år 2015.¹⁰²

3.2 Bolagsverkets rutiner omfattar inte felsummeringar

Bolagsverkets företrädare berättar att myndighetens kontroll av årsredovisningarna tidigare har omfattat att balansräkningen är korrekt summerad (summa tillgångar jämfört med summa eget kapital och skulder), men att den rutinen nu har tagits bort. Handläggarna registrerar de årsredovisningar som uppfyller formaliakraven även om de upptäcker uppenbara felsummerade uppgifter i balans- och resultaträkning. Men årsredovisningarna med upptäckta felsummerade uppgifter leder inte till att bolagen föreläggs att korrigera dem. Företrädare för Bolagsverket menar att det inte ligger i myndighetens uppdrag att utöva tillsyn, vilket tolkas som att det inte heller behöver finnas någon rutin för att hantera upptäckta felsummeringar i årsredovisningarna.¹⁰³

3.2.1 Seminarier och information för att motverka fel

För att stävja fel i årsredovisningar började Bolagsverket efter reformen att årligen erbjuda seminarier för aktiebolag med information om reformen och hur ett aktiebolag väljer bort revision. Myndigheten har fortsatt att bedriva seminarier kontinuerligt för aktiebolag som saknar revision.

Skatteverket och Bokföringsnämnden har också varit involverade för att målgruppen ska kunna få information om skatterelaterade frågor och mer specifika frågor om årsredovisningar. Bokföringsnämnden anser dock att de har för lite resurser för att fortsätta delta.¹⁰⁴

Bolagsverket informerar också genom sin webbplats.¹⁰⁵ Representanter för Bolagsverket anser emellertid att det finns behov av att göra informationen mer tillgänglig och enklare att förstå. Bolagsverket har under 2016 lagt ut goda exempel på årsredovisningar i syfte att minska formaliafel i inkomna årsredovisningar. Det gjorde myndigheten på uppdrag av regeringen.¹⁰⁶ Bolagsverket har också fått i uppdrag av regeringen att möjliggöra för företag att lämna in årsredovisningarna

¹⁰¹ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1) och e-post, 2016-04-22.

¹⁰² Balans, *Allt färre företag har revisor*, nummer 9, november 2017. Hämtat 2017-11-10.

¹⁰³ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

¹⁰⁴ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (2) och intervju vid Bokföringsnämnden, 2017-04-06.

¹⁰⁵ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (2).

¹⁰⁶ Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Bolagsverket.

digitalt.¹⁰⁷ Av intervjuer med företrädare för Bolagsverket framgår att myndighetens pågående arbete med digitaliseringen av årsredovisningar inte kommer att omfatta en eventuell framtida kontroll av bolagens regelefterlevnad av gränsvärden för revisionsplikt eller någonting som har med reformen avskaffad revisionsplikt att göra. Däremot är ambitionen att kunna lösa de slarvfel som förekommer i inlämnade årsredovisningar. Det handlar bl.a. om datum, ordval och summeringsfel.¹⁰⁸

3.3 Skatteverkets kontrollprocess har utökats

För att minska skattefelet arbetar Skatteverket förebyggande och utför ett flertal kontroller och insatser. Myndigheten identifierar risker och problem, och koncentrerar resurser till områden med hög risk för skattefel. Skatteverkets riskhantering utgår från en bedömning av externa risker för skattefel och myndighetens kontrollinsatser. Analysarbetet för riskhanteringen görs centralt vid myndigheten.

Resultatet av analysen används för att prioritera och planera verksamheten för Skatteverket som helhet och inom olika insatser. Utifrån riskbilden väljs lämpliga insatser, och inom de enskilda insatserna görs sedan egna urval och parametrar. Urvalen för kontroll skiljer sig därför mellan de olika insatserna och är även beroende av vilket områdesmål insatsen går mot. Till varje insats är en s.k. insatsanalytiker kopplad som genomför analyser och återkopplar till det centrala analysarbetet. Revisionsindikator är en av flera riskindikatorer som vägs samman då myndigheten bestämmer vilken riskbedömning den ska inrikta sina kontroller mot.¹⁰⁹

Skatteverket genomför insatser i alla regioner, och varje region som deltar i insatsen har en utsedd regionsamordnare. Inom ramen för varje insats väljs lämpliga kontroller, antingen skrivbordskontroll, kontrollbesök eller skatterevision. Den vanligaste formen är skrivbordskontroll. Kontrollbesök görs i de branscher där det finns krav på kassaregister och personalliggare. Skatterevision är en mer ingående kontroll av företagets bokföring och underlag som oftast görs på plats i företagets lokaler. Skatteverket gör också riktade informationsinsatser.¹¹⁰

¹⁰⁷ Regeringen, *Uppdrag att införa en tjänst för ingivning av finansiell information avseende årsredovisningar m.m.*, N2016/04957/SUN.

¹⁰⁸ Intervju vid Bolagsverket, 2017-04-19 (1).

¹⁰⁹ Intervju vid Skatteverket, 2017-05-16 (2), intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (2) och intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3).

¹¹⁰ Intervju vid Skatteverket, 2017-05-16 (2), intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (2) och intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3).

3.3.1 Bolag utan revision är inte en indikator vid urval för kontroller

Skatteverket har under 2015 genomfört en utvärdering av reformen och konstaterat svårigheten med att påvisa reformens effekter på skattefelet med de tillämpade kvantitativa metoderna och registerdata. Men där lyfts ändå fram att man skulle behöva göra ett slumpmässigt urval av bolag som omfattas av reformen för revisioner för att närmare undersöka effekter på skattefelet. En annan rekommendation är att bolag utan revision bör vara en riskindikator när myndigheten väljer ut bolag för olika typer av skattekontroller.¹¹¹

Denna granskning visar dock att Skatteverket inte använder revision i bolag som en indikator vid urval i myndighetens olika kontrollinsatser. Indikatorn finns med som en potentiell riskindikator i myndighetens bedömningsbank men Skatteverket har hittills inte funnit den av värde. Företrädare för Skatteverket menar att Skatteverkets kontroller måste utgå ifrån de riskbaserade urvalen och att myndigheten inte kan anta att det skulle förekomma färre fel och skatteundandragande i bolag med revision. Detta skulle bero på att det stora skattefelet inte ligger i det som syns i bokföringen, som t.ex. svartarbetskraft.¹¹² I Skatteverkets kontrollverksamhet finns ingen kännedom om ifall reformen har haft några konsekvenser, exempelvis i form av ökad tidsåtgång och högre kostnader för skattekontroller i bolag utan revision. Skatteverket har inte heller undersökt hur kvaliteten i redovisningsunderlagen och beskattningsunderlaget har utvecklats i bolag sedan revisionsplikten avskaffades.¹¹³

För att upptäcka skattefusk som exempelvis oredovisade inkomster räcker det inte att kontrollera deklaraionsuppgifter eftersom det inte syns i deklaraionerna. För detta ändamål har Skatteverket i stället bl.a. skrivbordsutredningar och skatterevisioner¹¹⁴. Men sedan reformen har Skatteverket minskat antalet skatterevisioner. I stället görs fler skrivbordskontroller och besök hos företag som omfattas av kassaregister och personalliggare.¹¹⁵

Aktiebolag ska sedan reformen lämna en uppgift i inkomstdeklaraionen till Skatteverket om årsredovisningen har varit föremål för revision eller om någon uppdragstagare (t.ex. redovisningskonsult) har biträtt vid upprättandet av årsredovisningen. Regeringen ansåg att dessa uppgifter skulle vara till nytta för Skatteverket när myndigheten riktar informaion och kontroller mot rätt

¹¹¹ Intervju vid Skatteverket, 2017-05-16 (2) och Skatteverket, 2015, *Frivillig revision 2015*, internt arbetsmaterial.

¹¹² Intervju vid Skatteverket, 2017-06-20.

¹¹³ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (1).

¹¹⁴ Skatterevision är myndighetens mest ingripande kontrollform och innebär en genomgång av ett företags räkenskapsmaterial och deklaraioner för flera år.

¹¹⁵ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3).

kategorier av företag.¹¹⁶ Granskningen visar dock att många aktiebolag visserligen lämnar uppgifter i inkomstdeklarationen men att Skatteverket inte använder informationen i sin kontrollverksamhet eller annat arbete. Företrädare för Skatteverket anser att uppgifterna inte har något värde eftersom de lämnas på frivillig basis och inte går att validera. Dessutom framgår inte av uppgifterna vilken eventuell kontroll som har gjorts av årsredovisningen.¹¹⁷

3.4 Skatteverkets nya kontrollmöjlighet har inte motsvarat förväntningarna

I samband med reformen fick Skatteverket en ny kontrollmöjlighet och ett ökat anslag med 40 miljoner kronor per år. Förväntan på den nya kontrollmöjligheten var att den skulle förebygga fel i bolagens redovisning och motverka skattebortfall.¹¹⁸

Enligt företrädare för Skatteverket visade kontroller under åren 2011–2013 att många företagare i nystartade företag saknade kunskap om bokföring. Det fanns brister i hur räkenskaperna bokfördes; exempelvis hade vissa företagare inte förstått reglerna för hantering av eget kapital, uttag och vinst, eller moms. Inte sällan saknades bokföringen helt och hållet.¹¹⁹

3.4.1 Kontrollmöjligheten ska hjälpa nyföretagare att göra rätt

Det främsta syftet med den nya kontrollmöjligheten är att säkerställa att företagens redovisning håller en grundläggande kvalitet och att hjälpa företagarna att göra rätt innan de lämnar in deklarationen.¹²⁰ Inom ramen för den nya kontrollmöjligheten går handläggare i ett tidigt skede igenom ett begränsat urval av företagens underlag till den kommande deklarationen, påtalar vikten av korrekt bokföring och uppmanar företagaren att rätta eventuella felaktigheter innan deklarationen ska lämnas in. Underlagen kan exempelvis vara räkenskaper, anteckningar och annan dokumentation som gör att företagaren har möjlighet att fullgöra sin uppgiftsskyldighet i ett senare skede.¹²¹ Enligt företrädare för Skatteverket är den nya kontrollmöjligheten inte en granskning av kvaliteten i företagens bokföring, och de varken korrigerar eller bötfäller företaget om den

¹¹⁶ Prop. 2009/10:204, s. 94.

¹¹⁷ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (1), 2017-06-01 (3) och 2017-06-20.

¹¹⁸ Prop. 2009/10:204, s. 92 och 37 kap. 5–7 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

¹¹⁹ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (1) och intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3).

¹²⁰ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3) och e-post 2017-06-14.

¹²¹ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (1), 2017-06-01 (2) och 2017-06-01 (3).

visar felaktigheter. Den kan inte heller resultera i en skatteändring och syftar inte till att upptäcka eventuellt skatteundandragande.¹²²

För att kunna bedöma företagens redovisningskvalitet tog Skatteverket under 2011 och 2012 hjälp av revisorer internt eftersom myndighetens handläggare inte hade den nödvändiga kompetensen i bokföringsfrågor. Därefter har Skatteverket kompetensutvecklat handläggare vad gäller grundläggande kunskaper i bokföring. Även myndighetens interna bokföringsutbildning har omarbetats för att bättre möta behovet av såväl grundläggande som djupare bokföringskompetens.¹²³

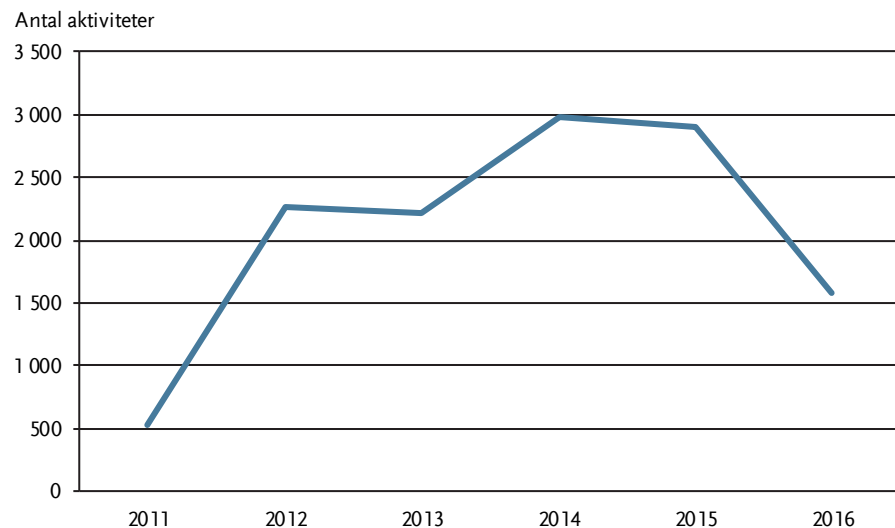
Skatteverket tillämpar den nya kontrollmöjligheten främst i nybildade företag.¹²⁴ Kontroller görs utifrån ett slumpmässigt urval av nyregistrerade företag med en fördelning på 50 procent aktiebolag och 50 procent enskilda näringsidkare. Avsaknad av revision är inte en parameter i urvalet.

Diagram 11 nedan visar antal kontroller av nystartade aktiebolag och enskilda näringsidkare sedan den nya kontrollmöjligheten infördes. I genomsnitt har Skatteverket genomfört ca 2 100 kontroller i företag per år mellan 2011 och 2016. Hälften av kontrollerna omfattar aktiebolag vilket motsvarar ca 1 050 aktiebolag. Under samma period har ca 43 000 aktiebolag startats i genomsnitt varje år. Det innebär att knappt 2,5 procent av samtliga nystartade aktiebolag omfattas av den nya kontrollmöjligheten. Eftersom den inte har någon individualpreventiv effekt kan den inte påverka fler företag än de som faktiskt får stödet. Med individualpreventiv effekt menas kontrollmöjlighetens effekt på de företag som kontrolleras. Utan någon individualpreventiv effekt kan rimligen inte heller någon allmänpreventiv effekt finnas, dvs. en preventiv effekt på de bolag som inte utsattes för någon kontroll men som kan komma att bli det.

¹²² Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3) och e-post 2017-06-14.

¹²³ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (1).

¹²⁴ Intervju vid Skatteverket, 2017-05-16 (2).

Diagram 11 Användningen av den nya kontrollmöjligheten under åren 2011–2016

Källa: Skatteverket.

3.4.2 Nya kontrollmöjligheten har inte minskat antalet fel i företagens deklarationer

Skatteverket har utvärderat den nya kontrollmöjlighetens effekter på företagen avseende beskattningsåret 2014. Förhoppningen var att företagen som var föremål för den nya kontrollmöjligheten skulle göra färre fel i sina deklarationer än företag i jämförelsegruppen. Resultaten visar dock att andelen som har gjort fel i princip är identisk för företag som har fått stöd och de som inte har fått något stöd. Det gäller såväl felfrekvensen som ändrade belopp i inkomstdeklarationen. I utvärderingen togs ingen hänsyn till om bolag hade revision eller inte. Skatteverket har i sin utvärdering betonat att den nya kontrollmöjligheten inte har bidragit till att företagaren gör färre fel i sin deklaration. I utvärderingen rekommenderas en översyn av den nya kontrollmöjligheten.¹²⁵

Av intervjuer med företrädare framgår att Skatteverket inte har förändrat den nya kontrollmöjligheten utan fortsätter tillämpa den på samma sätt som förut. Antalet kontroller har dock minskat betydligt sedan 2015. Det pågår en diskussion på Skatteverket om den nya kontrollmöjligheten. Diskussionen grundar sig dels på olika tolkningar av lagstiftarens intention med att införa den nya kontrollmöjligheten, samt dess tillämpning, och dels på slutsatserna i myndighetens utvärdering av den nya kontrollmöjlighetens effekter.¹²⁶

¹²⁵ Skatteverket, 2016, *Kontrollens effekter på små företag*, s. 4.

¹²⁶ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3).

3.5 Avsaknad av revision försvårar Ekobrottsmyndighetens arbete

Ekobrottsmyndighetens arbete omfattar hela kedjan från underrättelseverksamhet, utredning och lagföring till process i domstol. Huvudsakligen är det andra myndigheter och aktörer som upptäcker och anmäler brotten till Ekobrottsmyndigheten. Arbetet med ekobrottsbekämpning involverar bl.a. Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och Bolagsverket. Skatteverket har dessutom en egen skattebrottsenhet som fungerar som en självständig verksamhetsgren.

När en anmälan kommer in till Ekobrottsmyndigheten avseende misstänkt ekonomisk brottslighet beslutar en åklagare om det ska inledas en förundersökning. Skatteverket och konkursförvaltare står för majoriteten av anmälningar om misstänkt ekonomisk brottslighet. Utredningsarbetet innebär att det ska klargöras om en brottslig gärning har skett samt vem som är gärningsman. Den juridiska personen (som oftast är ett aktiebolag) är en del av denna utredning men det är alltid företrädaren som är föremål för straffprocessen. Åklagaren beslutar om ärendet ska utföras av utredare på Ekobrottsmyndigheten och om Skatteverkets skattebrottsutredare ska bistå i ärendet eller självständigt utföra egna utredningar under ledning av åklagare på Ekobrottsmyndigheten. Utredarna genomför därefter utredningen enligt åklagarens direktiv. Utredarna styr inte över vilken typ av ärenden som kommer in eller hur urvalet sker utan arbetar utifrån de ärenden som åklagaren beslutar att inleda förundersökning om. I utredningssyfte hämtar utredarna information från Bolagsverkets register. Vid särskilda frågor, exempelvis om styrelsemedlemmar, kan utredarna också ha direktkontakt med handläggarna på Bolagsverket.¹²⁷

3.5.1 Indikatorer på fler ekobrott i aktiebolag

Som ett led i det brottsförebyggande arbetet har Ekobrottsmyndigheten genomfört en undersökning om huruvida reformen har ökat den ekonomiska brottsligheten i aktiebolag. I undersökningen har myndigheten konstaterat att aktiebolag som saknar revision i högre utsträckning används som brottsverktyg i samband med ekonomisk brottslighet. Exempelvis kan ett bolag erbjuda en legitim fasad för att dölja den brottsliga verksamheten och ge möjlighet att tvätta brottsvinster. Ett bolag innebär även en möjlighet för huvudmännen att distansera sig från brotten genom målvakter, bulvaner och alias. Undersökningen bygger på ett urval om 325 anmälningar om ekonomisk brottslighet i aktiebolag under två månader 2015. Enligt myndighetens bedömning har de granskade aktiebolagen använts som brottsverktyg i 45 procent av fallen. Av rapporten framgår också att andelen bolag

¹²⁷ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-12.

som bildats för att begå brott är betydligt större för bolag utan revisor än för de bolag som har revisor.¹²⁸

Bilden från utvärderingen bekräftas av tjänstemän på Ekobrottsmyndigheten som menar att aktiebolag i allt större utsträckning används som brottsverktyg.¹²⁹ Aktiebolag förekommer i 87 procent av brottsanmälningarna.¹³⁰ Men Ekobrottsmyndigheten har inte statistik över ekonomisk brottslighet i aktiebolag. Enligt företrädare för Ekobrottsmyndigheten beror ökningen av ekonomisk brottslighet i bolag snarare på regeringens genomförda regelförenklingar för bolag och andra omvärldsfaktorer än bara på avskaffad revisionsplikt. Halverat aktiekapital för att starta aktiebolag, enklare för företagare att få F-skattsedel och rätten att skjuta upp bokföringen sänker sammantaget trösklarna och innebär risker för att ekonomisk brottslighet kan ske i aktiebolag. En svårighet med aktiebolagsformen i brottsutredningar är att visa vem eller vilka personer som är faktiska företrädare för aktiebolaget till skillnad från enskild firma där det är den fysiska personen som är ansvarig för firmans åtaganden.¹³¹

Enligt Ekobrottsmyndigheten blir det problem när ett bolag saknar revisor eftersom det underlättar för personer med uppsåt att begå brott att utnyttja bolagsformen genom att, bland annat, använda sig av målvakter i styrelsen. Dessutom har revisorn en skyldighet enligt penningtvättslagen att göra kontroller av bolagsstyrelser i aktiebolag.¹³²

Sammantaget bidrar ovannämnda regelförenklingar till att aktiebolagsformen blir enklare att använda som brottsverktyg.¹³³

3.5.2 Mängdärenden har ökat

Ekobrottsmyndigheten delar upp inkomna ärenden i tre kategorier, beroende på förväntad utredningstid. Drygt hälften av alla brottsanmälningar till Ekobrottsmyndigheten avser mindre komplicerade brott, s.k. mängdärenden. Dessa tar mindre tid i anspråk att utreda och handlar främst om bokföringsbrott såsom försenade årsredovisningar, brott mot låneförbudet och avsaknad av bokföring. Anmälningarna kommer i huvudsak från Skatteverket och konkursförvaltare. De vanligaste brotten som mängdärenden gäller är

¹²⁸ Ekobrottsmyndigheten, 2016, *Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag*.

¹²⁹ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (2) och 2017-05-08.

¹³⁰ Ekobrottsmyndigheten, 2016, *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*, s. 14.

¹³¹ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-12.

¹³² Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1) och 2017-05-04 (2).

¹³³ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1).

bokföringsbrott eller skattebrott. Aktiebolag står för ca 87 procent av anmälningarna.¹³⁴

Antalet inkomna ärenden,¹³⁵ som bl.a. avser mängdärenden, till myndigheten har ökat mellan 2011 och 2016. Samtidigt har företagsstocken varit i stort sett oförändrad (se diagram 2). Mängdärenden står för en del av ökningen och kostnaden per mängdärende har på senare tid sammantaget ökat med 25 procent mellan 2014 och 2016.¹³⁶ Företrädare för Ekobrottsmyndigheten framhåller att ökningen av mängdärenden belastar Ekobrottsmyndighetens verksamhet. De får lägga mer resurser på att hantera mängdärenden, som i stället skulle kunna användas i arbetet med grov ekonomisk brottslighet.¹³⁷

Nära 90 procent av myndighetens operativa resurser går till utrednings- och lagföringsprocessen. Av dessa resurser går drygt 10 procent till hanteringen av mängdärenden.¹³⁸

3.5.3 Ekonomiska brott upptäcks allt senare

Som en konsekvens av att många bolag har valt bort revision har revisorernas anmälningar minskat kraftigt. Ekobrottsmyndigheten har inte fullständig statistik över antalet anmälningar från revisorerna men enligt företrädare för myndigheten skickade revisorerna in ca 300 anmälningar årligen innan revisionsplikten avskaffades. Sedan dess får myndigheten nästan inga anmälningar från revisorerna.¹³⁹

I och med revisionsplikten avskaffande har också antalet s.k. orena revisionsberättelser minskat från ca 5 000 till 1 500 per år. Enligt företrädare för Skatteverkets kontrollverksamhet har orena revisionsberättelser ett värde i urvalsarbetet då de kan innehålla information som tyder på att bolaget behöver granskas. Skatteverket har dock inte statistik som visar hur ofta myndigheten använt sig av orena revisionsberättelser och vilka granskningsinsatser som det har lett till.¹⁴⁰ Företrädare för Skatteverket framhäver att de kan få fram information inför riskbedömningar genom flera urvalsunderlag och verktyg för analys som kompenserar de minskade orena revisionsberättelser från revisorer. Däremot

¹³⁴ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1).

¹³⁵ Ett ärende upprättas när det finns minst en misstänkt person som är kopplad till en brottsmisstanke. Ett ärende kan innehålla flera gärningspersoner och brottsmisstankar.

¹³⁶ Riksrevisionen har tagit del av Ekobrottsmyndighetens statistik över inkomna ärenden. Uppgifterna har hämtats från myndighetens årsredovisningar 2011–2016.

¹³⁷ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1) och Ekobrottsmyndigheten, 2016, *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*.

¹³⁸ Ekobrottsmyndigheten, 2016, *Årsredovisning 2016*.

¹³⁹ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1).

¹⁴⁰ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (2).

anser de att en oren revisionsberättelse är en tydlig signal om vilka fel som kan finnas i bolag.¹⁴¹

Skatteverket och konkursförvaltare står, som nämnts ovan, numera bakom de flesta av brottsanmälningarna till Ekobrottsmyndigheten. När anmälan kommer till Ekobrottsmyndigheten från konkursförvaltare försvåras brottsutredarens arbete eftersom bolaget redan har gått i konkurs. Avsaknaden av revision möjliggör alltså att bolag kan användas för brottslig verksamhet under längre tid innan det upptäcks och en anmälan görs.¹⁴²

3.6 Ekonomisk brottslighet förebyggs med information

Ekobrottsmyndigheten bedriver brottsförebyggande arbete med hjälp av ca sju årsarbetskrafter. Myndigheten har tagit fram en ny brottsförebyggande strategi under 2013.¹⁴³ En del av det brottsförebyggande arbetet är *ekobrott.se* – webbplatsen som Ekobrottsmyndigheten använder för att informera om hur företagen ska göra rätt. Ekobrottsmyndigheten arbetar också med informationsinsatser i samverkansgrupper.¹⁴⁴ I arbetet finns inga riktade insatser mot bolag som inte har revision.

Ekobrottsmyndigheten har skickat en enkät till tidigare ostraffade småföretagare som var misstänkta för bokföringsbrott som följd av att inte ha upprättat en årsredovisning. Av enkätundersökningen framkom att huvuddelen av de tillfrågade företagen inte var medvetna om att det är straffbart att inte upprätta en årsredovisning. Det resulterade i förslag till förebyggande åtgärder. En av dessa åtgärder var att inrätta en rutin för att påtala risken för bokföringsbrott i den information som företagare får från Bolagsverket i samband med påminnelsen om årsredovisningen.¹⁴⁵

3.7 Regeringen har inte följt upp reformen

Reformen berör flera departement inom Regeringskansliet. Justitiedepartementet har ansvar för frågor om revisionsplikten inom Regeringskansliet, medan Näringsdepartementet och Finansdepartementet har varit med vid utformandet av reformen.

Regeringen har uttryckt att den har en ambition att följa genomförandet av reformen och utvärdera dess effekter. Men regeringen har ännu inte utvärderat

¹⁴¹ Intervju vid Skatteverket, 2017-06-01 (3).

¹⁴² Intervju vid Skatteverket, 2017-06-12.

¹⁴³ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (1).

¹⁴⁴ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-04 (2).

¹⁴⁵ Intervju vid Ekobrottsmyndigheten, 2017-05-08.

reformens konsekvenser eller gett i uppdrag till någon av de berörda myndigheterna att utvärdera om och i så fall hur reformen har påverkat deras verksamhet.¹⁴⁶

Granskningen visar att tjänstemän på Näringsdepartementet har haft kontakt med Justitiedepartementet angående Bolagsverket och reformen efter dess genomförande.¹⁴⁷ Tjänstemännen på de berörda departementen för Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten har däremot inte haft kontakt med andra berörda enheter och departement inom Regeringskansliet angående reformens konsekvenser efter att reformen hade genomförts.¹⁴⁸

Näringsdepartementet har haft kontakter med Bolagsverket, på både tjänstemannanivå och politisk nivå, avseende kvaliteten på årsredovisningarna. Tjänstemän på Näringsdepartementet uppger att de 2012 uppmärksammade i Bolagsverkets årsredovisning att en större del av bolagens årsredovisningar hade sämre kvalitet jämfört med innan reformen. Bolagsverket framhöll i årsredovisningen att orsaken till detta var att många årsredovisningar saknade revision. Vid myndighetsdialogen under maj 2015 diskuterades kvaliteten i årsredovisningarna. Med anledning av årsredovisningarnas bristande kvalitet fick Bolagsverket 2016 ett regeringsuppdrag att publicera goda exempel på årsredovisningar på myndighetens webbplats. Syftet var att höja kvaliteten på företagens årsredovisningar och minska antalet felaktiga uppgiftslämningar.¹⁴⁹ Regeringen har vidare gett Bolagsverket i uppdrag att digitalisera inlämningen av årsredovisningar.¹⁵⁰

Myndighetshandläggare för Ekobrottsmyndigheten framhåller att företrädare för myndigheten på eget initiativ har gjort en utvärdering av reformens påverkan på ekonomisk brottslighet och i olika sammanhang tagit upp avskaffad revisionsplikt som en riskfaktor för ökad ekonomisk brottslighet. Regeringen har inte vidtagit några särskilda åtgärder med anledning av rapporten eller av informationen från myndighetens företrädare.¹⁵¹

I samband med reformen fick Skatteverket mer resurser och ökade kontrollmöjligheter för att motverka ett ökat skattefel. Enligt företrädare för Finansdepartementet har regeringen dock inte följt hur Skatteverket har arbetat

¹⁴⁶ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-11-21.

¹⁴⁷ Intervju med myndighetshandläggare för Bolagsverket, 2017-06-07.

¹⁴⁸ Intervju med myndighetshandläggare för Bolagsverket, 2017-06-07, myndighetshandläggare för Skatteverket, 2017-05-26 och myndighetshandläggare för Ekobrottsmyndigheten, 2017-06-30.

¹⁴⁹ Intervju med myndighetshandläggare för Bolagsverket, 2017-06-07.

¹⁵⁰ Regeringen, 2016, *Uppdrag att införa en tjänst för ingivning av finansiell information avseende årsredovisningar m.m.*, N2016/04957/SUN.

¹⁵¹ Intervju med myndighetshandläggare för Ekobrottsmyndigheten, 2017-06-30.

med kontroller av berörda aktiebolag eller bedrivit annat arbete med anledning av reformen.¹⁵² Det anses vara Skatteverkets uppgift att agera och inte regeringens.¹⁵³

3.8 Sammanfattande iakttagelser

Bolagsverket har noterat fler fel i årsredovisningarna

- Antalet årsredovisningar med felaktig information av mer allvarlig karaktär, såsom felsummeringar i balansräkning, har ökat sedan revisionsplikten avskaffades. Men det har inte föranlett Bolagsverket att ändra sitt arbetssätt gällande granskning och registrering av årsredovisningar.

Bolagsverket har inte fullt ut anpassat arbetsrutinerna

- Bolagsverket kontrollerar inte om delarna i årsredovisningen, exempelvis resultat- och balansräkning, är rätt summerade. Upptäckta felsummeringar leder inte till att bolaget föreläggs att rätta till årsredovisningen, utan i stället registrerar myndigheten årsredovisningarna.

Skatteverkets kontrollprocess har utökats

- Skatteverket har inte ändrat sitt arbetssätt inom den ordinarie kontrollverksamheten med anledning av reformen, med undantag för den nya kontrollmöjligheten som påbörjades i samband med reformen.
- Skatteverket saknar kunskap om reformens påverkan på myndigheten och på skattefelet i berörda bolag sedan reformen.
- Att ett bolag inte har revision skulle kunna innebära att skatt dras undan, men Skatteverket använder inte avsaknad av revisor som en indikator i sitt arbete, varken i kontroller eller i uppföljning.
- Skatteverkets handläggare använder sig inte av informationen i deklarationen som uppger om bolagets årsredovisning har varit föremål för revision. Uppgiften anses inte vara tillförlitlig.

Skatteverkets nya kontrollmöjlighet har inte motsvarat förväntningarna

- Den nya kontrollmöjligheten har använts främst för att vägleda och hjälpa företag i redovisningsarbete. Den är inte utformad för att korrigera fel i bokföringen eller motverka skatteundandragande.

¹⁵² Intervju med myndighetshandläggare för Skatteverket, 2017-05-26, och intervju med företrädare för Finansdepartementet, 2016-11-21.

¹⁵³ Intervju med företrädare för Finansdepartementet, 2016-11-21.

- Tillämpandet av den nya kontrollmöjligheten har inte resulterat i att företagen som omfattades gjorde färre fel i inlämnade deklarationer, som var avsett. I urvalet togs ingen hänsyn till om bolag hade revision eller inte.
- Den nya kontrollmöjligheten har omfattat en liten andel av de nystartade aktiebolagen. Eftersom den inte ger någon individualpreventiv effekt kan den inte påverka fler företag än de som faktiskt får stödet.

Avsaknad av revision försvårar Ekobrottsmyndighetens arbete

- Det är oklart om den ekonomiska brottsligheten generellt har ökat sedan reformen. Däremot finns indikationer på att den ekonomiska brottsligheten ökar i aktiebolag.
- Efter reformen har antalet mångdärenden ökat vilket har belastat Ekobrottsmyndighetens verksamhet och tar fler resurser i anspråk. Det handlar främst om uteblivna och försenade årsredovisningar.
- Efter reformen får Skatteverket in betydligt färre s.k. orena revisionsberättelser än tidigare. Därmed går myndigheten miste om information på ett tidigt stadium som kan ge indikationer på om bolaget behöver utredas. En annan konsekvens är att utredare får mindre information som har validerats av extern part.
- Sedan reformen har revisorernas anmälningar till myndigheten minskat kraftigt. Däremot får Ekobrottsmyndigheten fler anmälningar av konkursförvaltarna i ett skede när bolag är i konkurs.

Regeringen har inte följt upp reformen

- Regeringen har varken utvärderat reformen eller gett berörda myndigheter i uppdrag att utvärdera vilka konsekvenser reformen fått för deras del.
- Reformen berör flera olika departement vilket troligen försvårar för regeringen att ta ett samlat grepp om reformens konsekvenser.
- Enbart en av de tre berörda departementen har haft någon dialog med myndigheten angående reformen eller följt upp den.

Referenslista

Litteratur

- Angrist, Joshua D, och Jörn-Steffen P (2009). *Mostly harmless econometrics: an empiricist's companion*. Princeton: Princeton University Press.
- Grönlund A, Tagesson T, Öhman P (2013). *Principbaserad redovisning*. Studentlitteratur AB, Lund, Upplaga 5:1.
- Skog R, Rhodes K (2011). *Aktiebolagsrätt*. Norstedts förlag, 23:e upplagan 2011.

Artiklar

- Blackwell M, Iacus S, King G och G Porro (2009). *cem: Coarsened exact matching in Stata*, Stata Journal, 9(4), 524.
- Collis, J, Jarvis, R och Skerratt, L (2004). *The demand for the audit in small companies in the UK*. Accounting and business research, 34(2): 87–100.
- Engström, Per, Katarina Nordblom, Henry Ohlsson, och Annika Persson (2015). *Tax Compliance and Loss Aversion*. American Economic Journal: Economic Policy, 7(4): 132–64.
- Heckman, J. J, H. Ichimura, J, Smith, och P Todd (1998). *Characterizing selection bias using experimental data*. Econometrica 66, 1017–1098.
- Iacus, S, King, G, och G Porro (2012). *Causal Inference without Balance Checking: Coarsened Exact Matching*. Political Analysis, 20(1), 1–24.
doi:10.1093/pan/mpr013.
- Niemi, L, Ojala, H och Troberg, P (2012). *Drivers of voluntary audit in Finland: to be or not to be audited?* Accounting and Business Research, Vol 42, No. 2, pp 169–196.
doi: 10.1080/00014788.2012.653742.
- Ojala, H, Collis, J, Kinnunen, J, Niemi, L, och Troberg, P (2016) *The Demand for Voluntary Audit in Micro-Companies: Evidence from Finland*. Int. J. Audit., 20: 267–277. doi: 10.1111/ijau.12070.

Utredningar

- Bolagsverket, 2008. *Delbetänkandet SOU 2008:32 Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Dnr Ju2008/3092/L1.
- Bolagsverket, 2016. *Årsredovisning 2016*.
- ECON, 2007. *Den samhällsekonomiska nyttan av revision*. ECON-rapport nr 2007–092.
- Ekobrottsmyndigheten, 2008. *Remissvar över delbetänkandet Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32)*. Dnr EBM A-2008/0123.
- Ekobrottsmyndigheten, 2010. *Rapport om den ekonomiska brottsligheten*.

Ekobrottsmyndigheten, 2016. *Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag*. Dnr EBM-A-2016/0375.

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

Riksrevisionen, 2012. *Skattekontroll av företag – urval, volymutveckling och uppföljning*. 2012:13.

Skatteverket, 2008. *Skattefelskarta för Sverige*. 2008:1.

Skatteverket, 2008. *Yttrande Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32)*. Dnr 131-222668-08/112.

Skatteverket, 2015. *En ren städbransch?* Dnr 410-546314-15/123.

Skatteverket, 2015. *Frivillig revision*. Internt arbetsmaterial.

Skatteverket, 2016. *Kontrollens effekter på små företag*. Internt arbetsmaterial.

Skatteverket, 2016. *Årsredovisning 2016*.

SOU 2005:35. *Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott*.

SOU 2008:32. *Avskaffandet av revisionsplikten för små företag*.

Statskontoret, 2016. *Myndighetsanalys av Bolagsverket*. 2016:9.

Riksdagstryck

Kommittédirektiv (2006:96). *Tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m.*

Kommittédirektiv (2006:128). *Tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (2006:96)*.

Motion 2016/17:3380, bet. 2016/17:CU6, rskr. 2016/17:133.

Regeringens proposition (1981/82:171). *Om revisorns kompetens*.

Regeringens proposition (1994/95:152). *Regler för godkända och auktoriserade revisorer*.

Regeringens proposition (1997/98:99). *Aktiebolagets organisation*.

Regeringens proposition (2009/10:61). *En sänkning av kapitalkravet för privata aktiebolag*.

Regeringens proposition (2009/10:100). *2010 års ekonomiska vårproposition*.

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

Regeringens skrivelse (2007/08:131). *Regelförenklingsarbetet*.

Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Bolagsverket.

Bilaga 1. Intervjuöversikt

Tabell 4 Förteckning över intervjuer som gjorts i granskningen

Myndighet	Befattning och antal personer	Intervjuform	Datum
Bolagsverket	Två specialister på årsredovisningar.	Möte	2017-04-19 (1)
Bolagsverket	Enhetschef vid företagsregistreringsavdelningen.	Möte	2017-04-19 (2)
Näringsdepartementet	Myndighetshandläggare vid Bolagsverket.	E-post	2017-06-07
Skatteverket	Rikssamordnare, regionsamordnare, och uppdragsgivare i insatsen nya företag och den nya kontrollmöjligheten.	Möte	2017-06-01 (1)
Skatteverket	Rikssamordnare och uppdragsgivare i insatsen oredovisade inkomster.	Möte	2017-06-01 (2)
Skatteverket	Två skattebrottsutredare på Skattebrottsenheten.	Möte	2017-06-12
Skatteverket	Uppdragsgivare i insatsen nya företag och Skatteverkets information och områdesansvarig insatsen offensiva kontrollen.	Möte	2017-06-01 (3)
Skatteverket	Rikssamordnare för grov ekonomisk brottslighet.	Möte	2017-05-16 (1)
Skatteverket	Två analytiker för central riskanalys vid Skatteverket.	Möte	2017-05-16 (2)
Skatteverket	Enhetschef vid analysenheten.	Möte	2017-06-20
Finansdepartementet	Myndighetshandläggare för Skatteverket.	E-post	2017-05-26
Ekobrottsmyndigheten	Ekobrottsrevisor, strategisk ekobrottsrevisor och analytiker i region Stockholm.	Möte	2017-05-04 (1)
Ekobrottsmyndigheten	Chefsåklagare och strategisk analytiker för brottsförebyggande arbetet i region Stockholm.	Möte	2017-05-04 (2)
Ekobrottsmyndigheten	Kammaråklagare med ansvar för mängdärenden.	Telefon	2017-05-05
Ekobrottsmyndigheten	Kriminalinspektör och ekosrevisor för brottsförebyggande arbetet i region Malmö.	Telefon	2017-05-08
Justitiedepartementet	Myndighetshandläggare för Ekobrottsmyndigheten.	E-post	2017-06-30
Revisionsinspektionen	Chefsjurist och revisionsexpert.	Möte	2017-04-10
Bokföringsnämnden	Kanslichef och redovisningsexpert.	Möte	2017-04-06
Finansdepartementet och Justitiedepartementet	Fyra representanter från Finansdepartementet och en från Justitiedepartementet.	Möte	2016-11-21

Bilaga 2. Data

Data

Kapitel 2 baseras på registerdata från SCB och Bisnode AB. Den primära undersökta populationen är aktiva aktiebolag som i genomsnitt har haft mindre än 50 anställda 2007–2015. Detta innebär att icke verksamma aktiebolag och aktiebolag som aldrig understigit 50 anställda under perioden 2007 till 2015 har exkluderats.

Datamaterialet som indikerar när och om bolagen har anmält till Bolagsverket att bolaget avser att välja bort revision (s.k. revisorsförbehåll) samt indikatorn som markerar om årsredovisningen hade en revisionsberättelse (dvs. om företaget faktiskt valt bort revisorn) kommer från Bisnode AB. Dessa data har sedan kompletterats med SCB:s databaser Företagens Ekonomi (FEK) samt Företagsregister och individdatabas (FRIDA).

Databearbetningar

I ett första steg rensas dubletter ut i FEK och FRIDA. I nästa steg har vi fyllt ut observationer från Bisnode när information saknas kring revisor. Om aktiebolaget inte återfinns i Bisnode för ett visst år men året innan och efter, fylls observationen ut med föregående observations värde.

I datamaterialet finns uppgifter om bolaget valt bort revisor eller ej på ca 470 000 aktiva aktiebolag som någon gång haft under 50 i medelantal anställda mellan 2007 och 2015. Underlaget rensas på inkoncistenser och andra felkällor i de företagsekonomiska indikatorerna. Först rensas företag med imputerade¹⁵⁴ värden bort, sedan företag som har negativt aktiekapital, negativt outnyttjat underskott från föregående år, negativa personalkostnader, under 1 000 kr eller negativ nettoomsättning, under 1 000 kr eller negativ balansomslutning. Även observationer där nettoomsättning, balansomslutning eller medelantalet anställda saknas rensas ut. Antal aktiebolag minskar då sammantaget till 420 000. Som ett sista steg i dataförberedelsen rensas data på ett antal extremvärden vad avser aktiebolagens ekonomiska nyckeltal. Data trunkeras (dvs. dessa observationer utesluts) med 2 procent i toppen och botten med utgångspunkt från de ekonomiska nyckeltalen rörelseresultat, nettomarginal och räntabilitet. Skillnaden innan och efter databearbetningen redovisas i tabell 5. I och med trunkeringen går de flesta medelvärdena mot medianen, och standardavvikelsen minskar avsevärt. Det är främst indikatorer som är beräknade kvoter som påverkas starkt. Det kan även noteras att medelvärdet för balansomslutningen sjunker kraftigt. Bland dessa

¹⁵⁴ Saknade värden som i registret ersatts med skattade värden.

exkluderade företag ingår särskilt holdingbolag (där balansomslutningen kan vara hög men utan exempelvis någon nettoomsättning alls).

Tabell 5 Jämförelse mellan originaldata, trunkerade data och den utjämnade panelen etablerade företag som omfattades av den frivilliga revisionsplikten 2011. Värdena avser hela perioden 2007 till 2015.

	Trunkerade data				Originaldata				Rensad och utjämnad panel hos företag med frivillig revisionsplikt 2011			
	N	$\bar{x}$	s	p50	N	$\bar{x}$	s	p50	N	$\bar{x}$	s	p50
Nettoomsättning	2 332 657	24	544	2	1 688 931	28	586	2,4	506 398	2	5	1,2
Balansomslutning	2 332 657	37	1 154	2	1 688 931	32	1 183	1,8	506 398	2	7	0,9
Medelantal anställda	2 332 657	9	114	2	1 688 931	10	130	2,0	506 398	1,5	2	1,0
Rörelsemarginal	2 332 657	-57	9 670	5	1 688 931	7,1	31	5,6	506 398	6,4	33	5,8
Nettomarginal	2 332 657	-72	162 195	4	1 688 931	6,1	32	4,8	506 398	5,8	34	5,0
Räntabilitet	2 332 592	15	52 755	13	1 688 898	18	41	13,9	506 393	12	36	10
Bolagsskatt	2 313 684	0	12	0	1 676 104	0,3	12	0,0	504 299	0,0	0	0,0
Totala kostnader	2 332 657	22	439	2	1 688 931	-25	487	2,1	506 398	1	5	1,0
Övriga externa kostnader	2 332 657	5	142	0	1 688 931	-6,1	160	0,5	506 398	0,4	3	0,3

Anm. N=antal, $\bar{x}$ =medelvärde, s=standardavvikelse, p50 = medianen. Rörelsemarginal, nettomarginal, räntabilitet och nettovinstmarginal är i procent. Övriga utfall är i miljoner kronor bortsett från medelantalet anställda.

Källor: SCB (FEK, FRIDA), Bisnode samt Riksrevisionens bearbetningar.

Vilka utfall är möjliga att mäta?

Bolagens tillväxt

Bolagens tillväxt mäts i termer av nettoomsättning, balansomslutning och medelantalet anställda. Med nettoomsättning avses intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. Balansomslutning är summan av tillgångssidan alternativt summan av skulder och eget kapital i ett företags balansräkning.

Bolagens konkurrenskraft och lönsamhet

För att vara ett konkurrenskraftigt och lönsamt företag krävs tillräckliga marginaler och god avkastning över tid. I granskningen används rörelsemarginalen, räntabilitet och överlevnad som mått på detta. Rörelsemarginalen är ett vanligt företagsekonomiskt nyckeltal för lönsamheten och anger hur stor del av företagets vinst som blir kvar till räntor, skatt och vinst.

efter att kostnaderna har täckts.¹⁵⁵ Den samlade nettokostnadsminskningen när revisorsarvode inte längre betalas borde synas i rörelsemarginalen. Även ökade intäkter till följd av mer produktiva utgifter kommer att visa sig i detta mått. Detta utfallsmått kompletteras med lönsamhetsmåttet *räntabilitet*, dvs. avkastning på företagets (sysselsatta) kapital. I denna granskning har vi valt att beräkna räntabilitet med *Du Pont*-formeln: Avkastning på sysselsatt kapital = vinstmarginal * kapitalets omsättningshastighet. Ett annat sätt att uttrycka sambandet är att resultatet före finansiella kostnader delas med sysselsatt kapital. Överlevnaden definieras helt enkelt som att bolaget inkommer med företagsekonomiska uppgifter till SCB och definieras som verksamt.¹⁵⁶

Att mäta eventuellt skatteundandragande

Det är överlag svårt att beräkna storleken på den svarta sektorn, dvs. oredovisade företagarinkomster och svartarbete, eftersom det är fråga om verksamheter och transaktioner som inte redovisas öppet. Det går dock att mäta olika former av eventuellt skatteundandragande indirekt genom vissa indikatorer som nettoomsättning, antal anställda och lönsamhet.

I huvudsak sker skatteundandragande på två sätt bland företagare:¹⁵⁷

- Skatt kan undanhållas genom att avdrag yrkas för kostnader som egentligen inte är avdragsgilla i näringsverksamhet, exempelvis genom att belasta företaget med privata kostnader. Genom att öka kostnaderna och därmed minska rörelseresultatet och i förlängningen den beskattningsbara inkomsten kan bolagsskatten minskas. Detta beteende borde då synas som en något lägre rörelsemarginal och/eller högre kostnader jämfört med andra företag som inte idkar detta beteende, allt annat lika.
- Ett annat sätt att minska beskattningen är att minska både de bokförda kostnaderna och intäkterna, s.k. *krympning*. Detta kommer att ge ett rörelseresultat som är proportionerligt mot omsättningen och är svårt att upptäcka genom att enbart granska siffrorna i årsredovisningen. För att upptäcka detta beteende krävs en mer fördjupad insyn, som en skatterevision. På gruppnivå går det dock att mäta detta indirekt genom att jämföra utvecklingen av indikatorer som speglar företagets storlek såsom nettoomsättningen, intäkter och kostnader. Om två företagsgrupper i alla avseenden är lika och tidigare utvecklats lika men där ena gruppen plötsligt

¹⁵⁵ Rörelsemarginalen beräknas som kvoten av rörelseresultatet (rörelseintäkter minus rörelsekostnader) och nettoomsättningen. En utebliven kostnad för revisorn borde därför också inverka positivt på rörelsemarginalen rent mekaniskt. Därför är rörelsemarginalen även intressant att undersöka som en indikation på företagets kostnadsbesparing av den slopade revisionsplikten.

¹⁵⁶ Att ett bolag inte längre rapporterar siffror till SCB kan betyda att bolaget på något sätt slagits ihop med ett annat bolag och fått ett nytt organisationsnummer eller att verksamheten har försatts i konkurs eller likviderats.

¹⁵⁷ Se till exempel Skatteverket, 2015, *En ren städbransch?*

börjar växa mätbart långsammare än den andra utan någon synbar förklaring kan detta tolkas som möjligt skatteundandragande genom att krympning sker i större utsträckning i ena gruppen. Det är alltså inte nödvändigtvis *krympning* men det är ett mönster som är konsistent med beteendet.

Att det blir lättare för den som väljer bort revision att på olika sätt reducera sin beskattning behöver inte betyda att möjligheten också utnyttjas. Det är även möjligt att avskaffad revisionsplikt har positiva effekter på vissa bolags lönsamhet eller att bokslutsdispositionerna nyttjas i lägre grad vilket sammantaget kan resultera i en oförändrad nettoeffekt på statens bolagsskatteintäkter. Därför kan vi, på förhand, inte veta vilken riktning vi kan förvänta oss på effekten. Nettoeffekten kan alltså bara uppskattas empiriskt.

Bilaga 3. Kompletterande diagram och tabeller

Tabell 6 De 10 branscher där upprepade regelöverträdelser är vanligast. Begränsat till branscher med minst 50 bolag som brutit mot revisionsplikten minst en gång.

	Antal bolag som brutit mot regeln någon gång mellan 2010 och 2015	Varav andel bolag som brutit mot regeln mer än en gång
Hälsa- och sjukvård	168	42 %
Utbildning	69	39 %
Juridisk och ekonomisk konsultverksamhet	154	38 %
Reparation och installation av maskiner och apparater	51	37 %
Jordbruk och jakt samt service i anslutning härtill	138	37 %
Andra konsumenttjänster	72	36 %
Skogsbruk	70	36 %
Handel samt reparation av motorfordon och motorcyklar	205	35 %
Tillverkning av metallvaror utom maskiner och apparater	107	35 %
Restaurang-, catering- och barverksamhet	441	33 %
Detaljhandel utom med motorfordon och motorcyklar	651	32 %
Specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet	772	32 %
Hotell- och logiverksamhet	60	32 %
Totalt (samtliga SNI-koder)	5 439	31 %

Källor: SCB (FEK) och Bisnode.

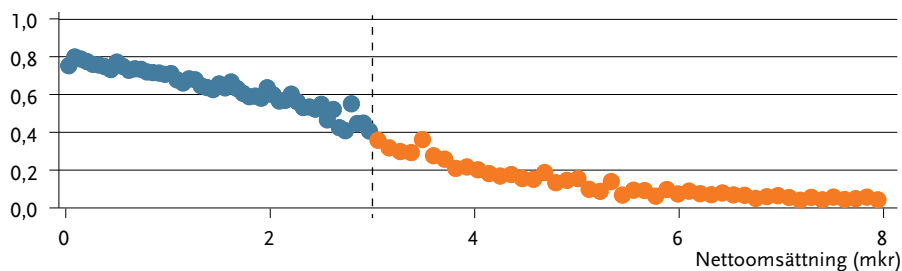
Hur påverkar delvärdena företagens sannolikhet att avstå revision?

Diagram 12 visar andelen bolag som valt bort revisor år 2015 längs med de delvärdesindikatorerna för 2014. I diagrammen syns att det råder ett negativt icke-linjärt samband mellan sannolikheten att välja bort revision och någon av delvärdesindikatorerna. Detta gäller oavsett om variabeln understiger delvärdet eller ej, så länge utfallet inte hamnar långt över delvärdet. Anledningen till att andelen bolag som valt bort revision inte sjunker till noll direkt efter respektive delvärde är pga. hur gränsvärdet är konstruerat (dvs. 1 av 3 delvärden får överskridas i två år på rad utan att revision blir obligatorisk). Dock sker det en del

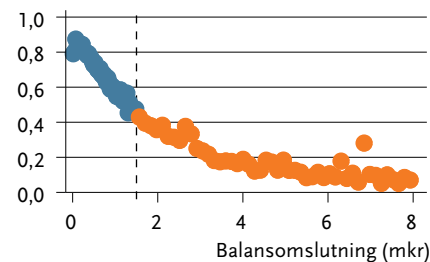
regelöverträdelser precis vid gränsvärdet vilket försvårar användningen av delvärdena i vissa typer av effektstudier såsom regressionsdiskontinuitetsanalys.¹⁵⁸

Diagram 12 Andel företag utan revision för 2015 som en funktion av respektive indikator för 2014

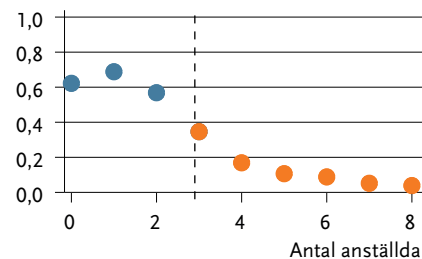
Andel utan revision



Andel utan revision



Andel utan revision



Anm. Varje punkt i diagrammen representerar flera observationer inom ett visst delintervall av x-axeln. En punkt kan exempelvis representera andelen som valt bort revision 2015 som hade mellan 1,2 och 1,3 i nettoomsättning 2014.

Källor: SCB (FEK), Bisnode samt Riksrevisionens beräkningar.

¹⁵⁸ Se exempelvis Angrist och Pischke (2009).