



Revision i förändring

19 december

2008

*Hur påverkas Skatteverket av revisionspliktens avskaffande?
- en komparativ studie av Sverige och Danmark.*

Författare:

Maria Gren, Malin Brunk Nyström och David Johansson

Handledare:

Erling Green och Carl-Michael Unger

SAMMANFATTNING

Rapportens titel:	Revision i förändring, hur påverkas Skatteverket av revisionspliktens avskaffande? En komparativ studie av Sverige och Danmark.
Inlämningsdatum:	2008-12-19
Ämne/kurs:	FEKK01
Författare:	Malin Brunk, Maria Gren, David Johansson
Handledare:	Erling Green, Carl-Michael Unger
Nyckelord:	Revision, EG:s fjärde bolagsdirektiv, Skatteverket, SKAT, Tax-compliance, SOU 2008:32.
Syfte:	Syftet med detta arbete är att med ett komparativt synsätt försöka ta reda på om det finns fog för Skatteverkets kritik mot förslaget att avskaffa revisionsplikten. Vi vill även undersöka vilken roll ”Compliance-teorin” kan fylla i detta sammanhang.
Metod:	En kvalitativ, komparativ studie med abduktiv ansats
Teoretiska perspektiv:	Intressentteorin, teorin om agent-principal, Compliance-theory.
Empiri:	Material från dokumentstudier, sekundäranalys av rapport och SOU 2008:32 samt intervjuer.
Slutsatser:	De resurser som kommer krävas för att Skatteverket ska klara den utökade kontrollverksamheten, utan att fler skattefel uppkommer, kan i vart fall inte förväntas understiga de 45 nytillsatta heltidstjänster som krävdes i Danmark.

ABSTRACT

- Title:** Revision i förändring, hur påverkas Skatteverket av revisionsplikens avskaffande? En komparativ studie av Sverige och Danmark.
- Seminar date:** 2008-12-19
- Course:** FEKK01
- Authors:** Malin Brunk, Maria Gren, David Johansson
- Advisor:** Erling Green, Carl-Michael Unger
- Key words:** Audit, 4th Company Law Directive, Skatteverket, SKAT, SOU 2008:32
- Purpose:** The purpose is to examine consequences for the Swedish Tax Authorities through a comparison with the situation in Denmark
- Methodology:** We have from a comparative and abductive approach used qualitative methods to examine the purpose of the essay.
- Theoretical perspectives:** Stakeholder theory, theory on agent-principal, Compliance theory.
- Empirical foundation:** Data from studies of documents, secondary analysis of reports, SOU 2008:32 and interviews.
- Conclusions:** The essay has concluded that to avoid an increase of the amount of tax evasion it will be necessary to grant the Swedish tax authorities no less than 45 extra employees, which was the case in Denmark.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND	7
1.1.1 EG-rätten.....	7
1.1.2 Krav på förändringar i Sverige	9
1.2 PROBLEMDISKUSSION	9
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	10
1.4 SYFTE OCH DISPOSITION	10
1.5 AVGRÄNSNINGAR	12
2 METOD	12
2.1 OM ARBETETS ANSATS	12
2.2 SEKUNDÄRDATA	13
2.2.1 Om sekundärdata och sekundäranalys	13
2.2.2 Användning av sekundärdata i förelagt arbete	13
2.3 DOKUMENTSTUDIER	13
2.3.1 Om dokumentstudier	13
2.3.2 Användandet av dokument i förelagt arbete.....	13
2.4 INTERVJUER	14
2.4.1 Strukturerade intervjuer – kvantitativ forskning	14
2.4.2 Ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer – kvalitativ forskning	15
2.4.3 Användandet av intervjuer i förelagt arbete	16
2.5 BEGRÄNSNINGAR OCH PROBLEM	17
2.6 MÖJLIGA ALTERNATIVA METODER	18

3 TEORI	18
3.1 INTRESSENTMODELLEN	18
3.2 PRINCIPAL-AGENT TEORIN	19
3.3 COMPLIANCE	20
3.3.1 Tax Compliance	20
3.3.2 Compliance pyramiden	22
4 EMPIRI	24
4.1 TIDIGARE FÖRHÅLLANDEN I DANMARK	24
4.1.1 ”Erhvervs og Selskabsstyrelsen”	25
4.1.2 Regeringsförklaringen ”Nye Mål!”	27
4.2 DEN DANSKA LAGFÖRÄNDRINGEN OCH DISKUSSIONEN I SAMBAND MED GENOMFÖRANDET AV DENNA	28
4.2.1 Det danska parlamentariska systemet	28
4.2.2 Regeringens kommentarer i samband med lagförslaget	28
4.2.2.1 Allmänna kommentarer	28
4.2.2.2 Förväntad påverkan på skattemyndigheten	29
4.2.3 Diskussionen av lagförslaget i samband med den parlamentariska behandlingen	30
4.2.4 Innebörden av lagförslaget, såsom det antogs vid den tredje behandlingen i folketinget den 21 mars 2006.....	30
4.3 KONSEKVENSER AV LAGFÖRSLAGET	31
4.3.1 Konsekvenser i Danmark, ytterligare en aspekt.....	31
4.3.2 Primärdata Danmark: Intervju med Eva Jochimsen på SKAT i Danmark.....	32
4.4 NUVARANDE SITUATION I SVERIGE	35
4.4.1 Allmänt om revision och revisionspliktiga bolag.....	35
4.5 FÖRSLAG TILL LAGÄNDRING - SOU 2008:32	36
4.5.1 utredarnas egna kommentarer till SOU 2008:32.....	37
4.5.1.1 Utredarnas syn på skatteverket	37
4.5.1.2 Centrala teman i utredningen.....	37

4.5.1.3 Förslag till motåtgärder	40
4.5.2 Särskilda yttranden.....	41
4.5.2.1 Skatteverkets yttrande	41
4.6 FÖRVÄNTADE KONSEKVENSER.....	42
4.6.1 Intervju med Skatteverket.....	42
5 ANALYS	46
6 AVSLUTANDE DISKUSSION	48
7 LITTERATURFÖRTECKNING	49
8 BILAGOR.....	51

1 INLEDNING

I Sverige pågår för närvarande ett arbete med att avskaffa revisionsplikten. I delbetänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32) anges bl.a. följande:

”I länder som inte anpassar sin bolagsrätt, redovisning och revision till internationellt gångbara nivåer har företagen att välja mellan att gå under i konkurrensen med företag i länder med mindre betungande regler eller flytta till något av dessa länder och driva verksamhet i ursprungslandet genom filial. De svenska reglerna på dessa områden måste därför anpassas till den internationella miljö i vilken de svenska företagen arbetar och det måste ske snabbt”. (SOU 2008:32, s.181)

1.1 BAKGRUND

Den första januari 1983 infördes lagstadgad revisionsplikt för alla aktiebolag. Syftet med reglerna som då infördes var bl.a. att åstadkomma ökad trovärdighet för företagens finansiella redovisning och att motarbeta ekonomisk brottslighet.¹ Lagändringen innebar att *alla* aktiebolag, oavsett storlek, blev tvungna att se till att dess redovisning och förvaltning granskades av en revisor.² Genom nu pågående lagändringsarbete är det troligt att en återgång sker till de förhållanden som gällde före år 1983.

1.1.1 EG-RÄTTEN

En stor del av det lagstiftningsarbete som sker i både Sverige och Danmark utgår från EU:s förordningar och direktiv. Vi vill därför beskriva hur EG-rätten har påverkat vårt undersökningsområde.

Inom EU pågår ett arbete som syftar till att åstadkomma enklare regler för de europeiska företagen. Enligt Europeiska rådet är det nödvändigt att med kraftfulla och gemensamma insatser från EU och medlemsstaterna minska de administrativa bördorna för företagen. Detta

¹ PM 1978:2, Revisorns verksamhet, BRÅ, Brottsförebyggande rådet

² Per Thorell och Claes Norberg, *Balans 2005*, Nr 3, sid 19- 23

för att ge företagen möjlighet att bli mer konkurrenskraftiga och därigenom stimulera Europas ekonomi. EU-kommissionen anser att kostnaderna för revision och redovisning är särskilt betungande för små och medelstora företag.³

Under de senaste åren har det även i Sverige och Danmark förts diskussioner rörande möjliga förenklingar för småföretagen. De förenklingarna som diskuteras har ofta sin bakgrund i de EG-rättsliga direktiv som finns inom området.⁴

Av EG-rättens fjärde bolagsdirektiv⁵ framgår att alla bolag som huvudregel ska genomgå revision. Enligt direktivet finns det dock möjlighet att undanta vissa bolag från revisionsplikten. De bolag som kan komma ifråga är de för vilka två av tre av de nedanstående gränsvärdena understigs på balansdagen.

- balansomslutning överstigande 3 650 000 euro,
- nettoomsättning uppgående till minst 7 300 000 euro,
- fler än 50 anställda i genomsnitt under räkenskapsåret.

I Sverige finns idag ingen indelning av aktiebolag utifrån gränsvärden.⁶ Eftersom en sådan indelning saknas är en viktig fråga enligt SOU 2008:32⁷ vilka gränsvärden som skulle kunna bli aktuella i Sverige.

Danmark anpassade sin lagstiftning till det fjärde bolagsdirektivet redan år 2006. Då infördes lov 50⁸ som bland annat säger att de allra minsta företagen kan välja att avstå från revision. Innan lagen antogs i Danmark fördes diskussioner liknande de som nu förs i Sverige. Hittills har den danska lagen, av olika skäl vilka ska redogöras för senare, haft en mycket begränsad påverkan.

³ SOU 2008:32

⁴ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG, sjunde direktivet 83/349/EEG

⁵ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG

⁶ I Danmark delades bolagen in i olika kategorier redan innan 2004, se vidare nedan.

⁷ SOU 2008:32 är en av utgångspunkterna för detta arbete.

⁸ Lov 50 2006

1.1.2 KRAV PÅ FÖRÄNDRINGAR I SVERIGE

Våren 2005 gav Svenskt näringsliv professorerna Per Thorell och Claes Norberg i uppdrag att bl.a. undersöka om nyttan av revision för små bolag kunde anses vara tillräckligt stor för att vara motiverad. Thorell och Norberg kom fram till att revisionsplikten för mindre bolag borde avskaffas.⁹ Rapporten väckte debatt i media, och vidare mediadiskussioner har följt.¹⁰ I korthet kan sägas att på den privata sidan tycks de flesta som påverkas av revisionspliktens ”vara eller icke vara” ställa sig positiva till dess avskaffande. På den offentliga sidan har dock invändningar framförts av både Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Myndigheterna hävdar att företagens redovisningar framöver kommer att innehålla fler fel, med de konsekvenser detta kan få i ett samhällligt perspektiv.¹¹ Som en följd av debatten krävde Svenskt näringsliv att en offentlig utredning skulle tillsättas för att undersöka frågan om revisionspliktens avskaffande. Den utredning som då tillsattes lämnade sitt delbetänkande i mars 2008.(SOU 2008:32)

Detta arbete har tagit avstamp i SOU 2008:32, och i den ovan nämnda lagändringen i Danmark år 2006.

1.2 PROBLEMDISKUSSION

I SOU 2008:32 har flera synpunkter framförts angående vilka konsekvenser förslaget kan medföra för Skatteverket. I Danmark, som är det land i Europa som senast genomfört förändringar i revisionsplikten, framfördes liknande synpunkter under det arbete som föregick lagändringen. Det ligger därför nära till hands att fråga sig om det utifrån skeendet i Danmark kan vara möjligt att förutse utvecklingen i Sverige. I båda fallen är förändringsarbetet resultatet av en strävan mot harmonisering gentemot samma EG-direktiv. Med hänsyn till detta har vi valt att använda Danmark som jämförelseland.

⁹ Thorell, P. Norberg, C Rapport för Svenskt Näringsliv, 20050316

¹⁰ Slopas revisionsplikten men inte revision DI 20050416, Slopas revisionsplikten i de mindre företagen DI 20050316 Argumenten för revisionsplikt väger alltför lätt DI 20050329, samt Balans nr 3 och 4 2005

¹¹ Skatteverkets yttrande avseende SOU 2008:32

Under arbetets gång har vi i olika sammanhang kommit i kontakt med den s.k. ”Compliance theory”¹². Teorin tillämpas inom såväl det svenska som det danska skatteväsendet, och ligger även till grund för det ”Tax-compliance- arbete” som bedrivs av en grupp inom OECD-länderna.¹³ I korthet kan ”Tax-compliance” sägas vara en arbetsmetod som ger skatteväsendet möjlighet att anpassa sin granskning av företagen.

I ett särskilt yttrande¹⁴ kommenterar de sakkunniga Urban Bjergert och Anette Dahlberg förslagen i SOU 2008:32. I yttrandet anför de att utredarna har underskattat revisionens betydelse. De påpekar att revisionen ser till att det underlag som kommer in till Skatteverket blir mer ”rätt från början”. De anför vidare bl.a. att Skatteverket inte är dimensionerat för att i efterhand rätta ett stort antal fel.¹⁵ Vi ställer oss nu frågan i vilken omfattning de sakkunniga har tagit hänsyn till de möjligheter som Skatteverkets ”Tax-compliance-arbete” kan ge.

1.3 PROBLEMFORMULERING

Kan man, mot bakgrund av utvecklingen i Danmark, säga något om vilka konsekvenserna kan bli för det svenska Skatteverket om revisionsplikten avskaffas för de mindre bolagen?

1.4 SYFTE OCH DISPOSITION

De uppsatser som skrivits i ämnet ”revisionspliktens avskaffande” fokuserar i de allra flesta fall på hur bolagen och revisionsfirmorna påverkas av föreslagen förändring.¹⁶ Flertalet av dem har skrivits innan SOU 2008:32 offentliggjordes. Det finns relativt lite skrivet om vilka effekterna kan bli för Skatteverket.

¹² Braithwaite, V. 2002

¹³ www.OECD.org

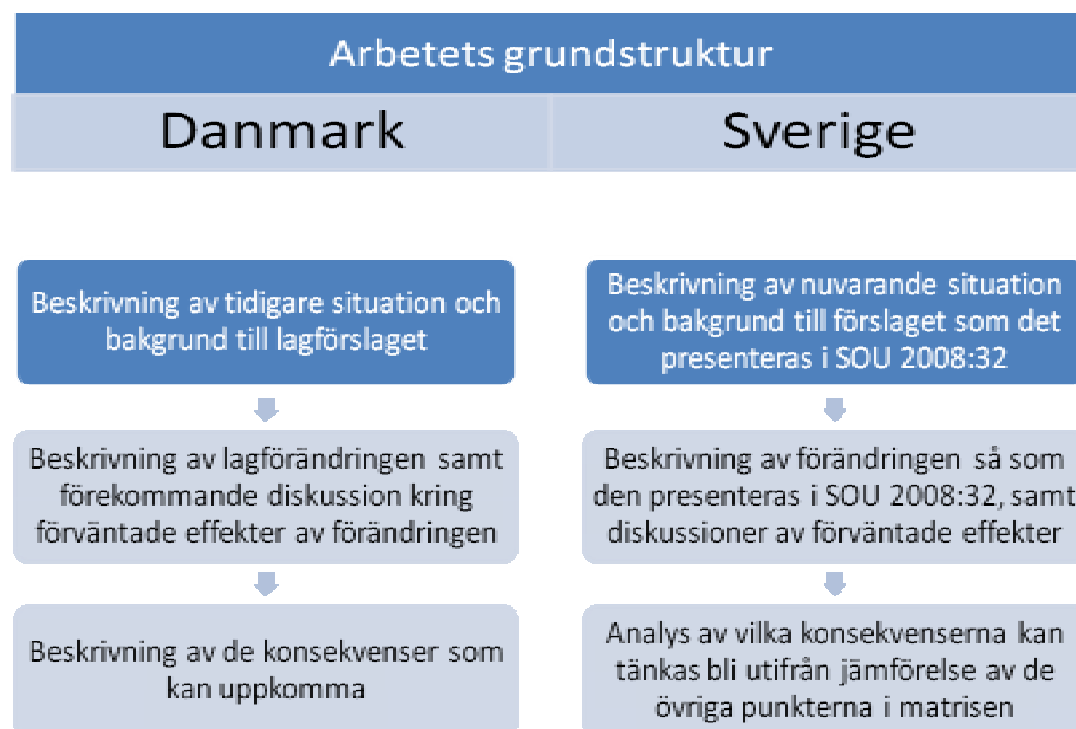
¹⁴ SOU 2008:32 s.289

¹⁵ SOU 2008:32 s. 281

¹⁶ Exempelvis Uppsatsen av Larsson A., Lindstedt J, Person C

Syftet med detta arbete är att med ett komparativt synsätt försöka ta reda på om det finns fog för Skatteverkets kritik mot förslaget att avskaffa revisionsplikten. Vi vill även undersöka vilken roll ”Compliance-teorin” kan fylla i detta sammanhang.

Arbetets grundläggande struktur kan åskådliggöras i följande matris:



Det översta vänstra fältet i matrisen bygger på en rapport från danska ”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen”¹⁷, som kan sägas vara den danska motsvarigheten till Bolagsverket. I det mittersta vänstra fältet utgår vi från de kommentarer som framkom under behandlingen av lagförslaget i det danska parlamentet, Folketinget. Materialet i fältet längst ned till vänster består huvudsakligen av intervjumaterial.

Matrisens två översta högra fält består huvudsakligen av en genomgång av SOU 2008:32, med tillhörande yttranden samt vissa artiklar. Det svenska intervjumaterialet spänner över samtliga tre fält. Fältet längst ned till höger utgörs av analysdelen.

¹⁷ www.eogs.dk

Av ovanstående framgår att arbetets disposition följer tre nivåer. Dessa nivåer utgörs av situationen före genomförandet av lagändringen respektive lagförslaget, situationen under genomförandet samt slutligen efterföljande konsekvenser.

1.5 AVGRÄNSNINGAR

I detta arbete har vi valt att fokusera på hur skatteväsendet påverkas av revisionsplikts upphörande. Några studier av revisionsbolag eller företag har inte genomförts.

2 METOD

I detta kapitel ska vi redogöra för de sätt på vilka vi har samlat in de fakta som ligger till grund för vår analys. Arbetet har huvudsakligen bestått i studier av rapporter, yttranden och kommentarer i samband med respektive föreslagen ändring. För att skapa en bättre förståelse för sammanhangen och för att få ytterligare material till analysen har vi genomfört två intervjuer. För de läsare som inte är bekanta med de teoretiska perspektiven på valda metoder kommer dessa i korta ordalag att redogöras för, varefter en beskrivning följer av hur de använts i detta arbete.

2.1 OM ARBETETS ANSATS

I denna uppsats vill vi tolka och förstå hur Skatteverket kan komma att påverkas av ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten enligt SOU 2008:32. Det innebär att detta är ett kvalitativt arbete. Även om vår ambition är att analysera materialet utan några bestämda uppfattningar, menar vi att det är omöjligt för oss att inte färgas av de kunskaper och erfarenheter vi har med oss sedan tidigare. Med anledning av detta anser vi att en rent induktiv ansats är omöjlig, och har därför valt en abduktiv ansats, vilket innebär att vi tolkar och analyserar materialet mot ett hypotetiskt övergripande mönster. De teorier som vi bär med oss när vi analyserar materialet finns redogjorda för i teoridelen.

2.2 SEKUNDÄRDATA

2.2.1 OM SEKUNDÄRDATA OCH SEKUNDÄRANALYS

Sekundärdata är empiriskt underlag som samlats in av andra forskare. Ofta används sekundärmaterialet med ett något annorlunda syfte än forskarna avsåg när det en gång samlades in, och deras första analys, den så kallade primäranalysen, är sannolikt inte fullt ut användbar. Analyserandet av offentlig statistik innebär också att en sekundäranalys görs.¹⁸

2.2.2 ANVÄNDNING AV SEKUNDÄRDATA I FÖRELAGT ARBETE

I denna uppsats består sekundärdata primärt av de utredningar som ligger till grund för de diskuterade förändringarna. Avseende Danmark utgörs dessa av "Erhvervs og Selskabsstyrelsens" rapport från mars 2005. För den svenska delen utgörs sekundärdata av en noggrann analys av SOU 2008:32 med tillhörande yttranden.

2.3 DOKUMENTSTUDIER

2.3.1 OM DOKUMENTSTUDIER

De dokument vi här talar om skiljer sig från de sekundärdata vi diskuterade i avsnittet ovan på så sätt att de inte är resultatet av en forskares önskemål om data. Istället utgörs dessa dokument exempelvis av tidskrifter, virtuella dokument och olika former av officiella dokument och uttalanden. Gemensamt för dessa är alltså att de inte har tagits fram i ett vetenskapligt syfte, och den som använder sådant material måste vid användandet av sådant material förvissa sig om att materialet är trovärdigt och att det är äkta.¹⁹

2.3.2 ANVÄNDANDET AV DOKUMENT I FÖRELAGT ARBETE.

¹⁸ Bryman & Bell, s. 230 ff

¹⁹ Bryman & Bell s. 424

De dokument vi studerat har bestått av yttranden från berörda myndigheter i Sverige samt kommentarer från den danska regeringen. Dessas äkthet har till stor del verifierats av Eva Jochimsen vid danska SKAT, som också har försett oss med en del av de dokument som studerats. Vi har också i mindre omfattning använt tidningsartiklar. Vid vår granskning av dokument har vi eftersträvat en kritisk hermeneutisk ståndpunkt. Den kritiska hermeneutiken innebär i korthet att vi vill förstå textens mening utifrån det perspektiv dess upphovsman haft. För att kunna förstå dennes perspektiv har vi försökt bilda oss en uppfattning av den kontext i vilken materialet är producerat, genom att vi också läst annat material som förekom i aktuell kontext, även om detta inte kommer att refereras till i arbetet. Exempel på sådant material är tidningsartiklar och insändare. Vi bad vidare i våra intervjuer respondenterna att ge en bild av hur de uppfattade de olika kontexter som är aktuella för vårt arbete.²⁰

2.4 INTERVJUER

Våra intervjuer har gjorts i två syften, dels för att skapa förståelse för den kontext mot vilka vår sekundäranalys och våra dokumentstudier gjorts, och dels för att få ytterligare material till analysen och besvarandet av vår frågeställning. Det är med anledning av det förstnämnda som intervjuerna kom att utföras på ett mycket tidigt stadium i arbetet.

2.4.1 STRUKTURERADE INTERVJUER – KVANTITATIV FORSKNING

Intervjun är användbar som metod för datainsamling i såväl kvantitativ som kvalitativ forskning. Inom den kvantitativa forskningen bör intervjun ha så kallad strukturerad form. I korthet innebär det att intervjun följer ett fast schema, och att frågorna är bestämda i förväg och alltid ställs i samma ordning. Ett resultat av ovanstående är att i den strukturerade intervjun kommer forskaren vara den som färgar intervjun, och dennes intresse avgör vilka frågor som kommer ligga i fokus.²¹

²⁰ Bryman & Bell, s. 443

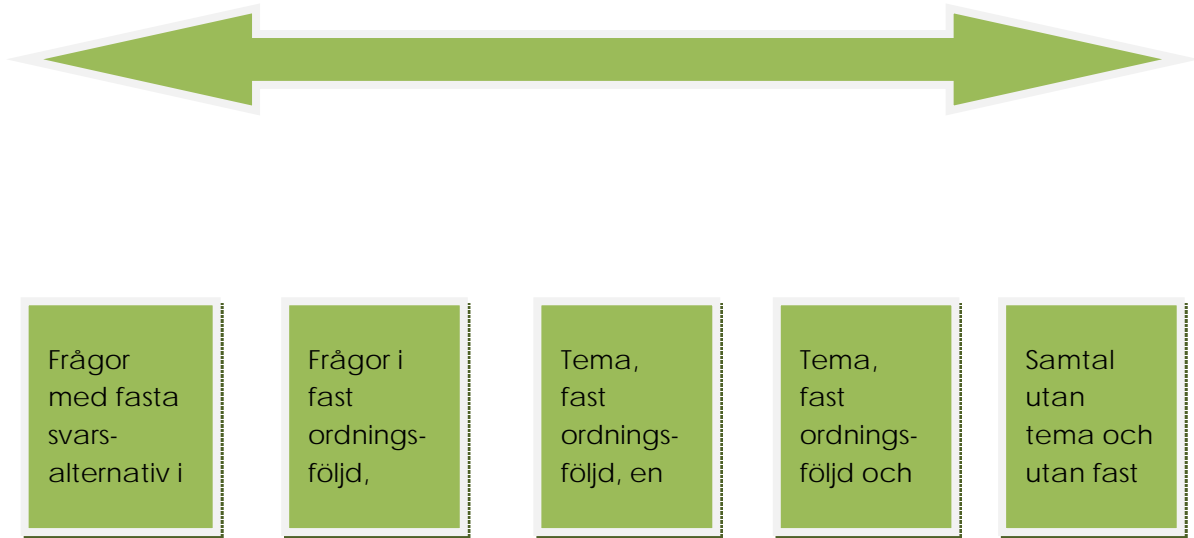
²¹ Bryman & Bell s. 135

2.4.2 OSTRUKTURERADE OCH SEMISTRUKTURERADE INTERVJUER – KVALITATIV FORSKNING

Inom den kvalitativa forskningen används ofta den ostrukturerade intervjun. I motsats till den strukturerade intervjun, som har ett fast frågeschema, följer den kvalitativa intervjun ett mer generellt hållet tema, och samtalet kan bölja mellan olika frågeställningar. Målet är att skapa en djupare förståelse för den intervjuades ståndpunkter. I den kvalitativa intervjun måste forskaren ta ställning hur löst intervjufrågorna kan hållas. Man kan sätta in intervjumetoderna på en skala, där den kvantitativa strukturerade intervjun utgör en ytterlighet och den kvalitativa helt ostrukturerade intervjun utgör den andra. Utmed denna skala finns sedan olika mellanlägen, de så kallade semi-strukturerade intervjuerna.²²

Helt strukturerad intervju

Helt ostrukturerad intervju



Bilden ovan visar att en intervju i varierande grad kan följa ett fastställt frågeschema, en så kallad intervjuguide. Forskaren kan sedan förhålla sig mer eller mindre fritt till intervjuguiden. En naturlig följd av den flexibilitet som den kvalitativa intervjun innebär är att den insamlade data kan vara svår att sammanställa och analysera. För att underlätta

²² Bryman & Bell s 359

analysen är det därför relativt vanligt inom den kvalitativa forskningen att använda semistrukturerade intervjuer snarare än helt ostrukturerade intervjuer.²³

2.4.3 ANVÄNDANDET AV INTERVJUER I FÖRELAGT ARBETE

I detta arbete har vi primärt använt dokumentstudier samt sekundäranalys av tidigare utredningar på området. Vi bedömde dock att det också var av vikt att intervjua representanter för Skatteverket i Sverige och den danska motsvarigheten, SKAT. Avsikten med dessa intervjuer var dels att skapa en djupare förståelse för den kontext i vilken de dokument vi studerat är skrivna, och dels att förstå situationen så som myndigheterna ser den. Urvalet av respondenter har skett genom kedjeeffektsurval²⁴. Vi har utgått från kontakter vi haft med Skatteverket i Sverige, och bett dessa hjälpa oss att komma i kontakt med personer i Sverige såväl som Danmark som är kunniga inom det område vi studerar. Avseende Skatteverket i Sverige intervjuades Kjell Persson och Göran Mårtensson den 27/11 2008. Intervjun ägde rum i ett konferensrum på skatteverkets regionkontor i Malmö. Då respondenterna inte ville att vi gjorde en ljudupptagning fördes noggranna anteckningar under intervjun, som följde en i förväg uppgjord intervjuguide.²⁵ Denna cirklade kring några relativt öppna samtalsteman. Intervjun kommer att återges genom ett sammandrag, för att centrala teman ska bli tydliga. Innan vi träffade svenska Skatteverket intervjuades Eva Jochimsen vid SKAT i Köpenhamn den 26/11 2008. Intervjun skedde under mycket avspända förhållanden i personalens fikarum vid SKATs huvudkontor i Köpenhamn. Även inför denna intervju fanns en i förväg fastställd intervjuguide.²⁶ Då Eva var en av de ansvariga bakom lagförslaget, och visade sig långt mer kunnig på området än vi varit medvetna om, kom dock intervjuguiden att lämnas under intervjun till förmån för ett fritt samtal kring temat revisionspliktens avskaffande och SKAT. Detta samtal kom att bli långt, och innehöll mycket utvecklingar åt olika håll. Eva förklarade också mycket genom att rita och illustrera. Detta sammantaget gör att det är omöjligt att helt återge samtalet, och vi har

²³ Bryman & Bell s. 360

²⁴ Bryman & Bell, s. 126

²⁵ Se bilaga

²⁶ Se bilaga

istället gjort ett sammandrag av det som Eva berättade utifrån vad vi finner relevant avseende förelagt arbete. Detta sammandrag är granskat och godkänt av Eva.

Vi har valt att inte genomföra några kvantitativa strukturerade intervjuer, då detta arbete är interpretativistiskt, vilket betyder att vår avsikt är att tolka och förstå. Med anledning av det vill vi hålla ett renodlat kvalitativt perspektiv.

2.5 BEGRÄNSNINGAR OCH PROBLEM

Under vårt arbete har vi stött på några problem som i viss mån kan ha påverkat det insamlade empiriska materialet. Som angetts ovan ville respondenterna vid Skatteverket inte att vi gjorde en ljudupptagning. Här fördes istället noggranna anteckningar, och det är vår uppfattning att inget väsentligt gick förlorat på grund av detta. Utskriften av intervjun har också godkänts av de intervjuade. Vad avser intervjun med det danska skatteväsendet blev intervjun mycket lång och kom att kretsa kring många olika teman. Vidare byggde mycket av respondentens berättande på att hon ritade för att illustrera. Det gör att materialet blev mycket omfattande, och transkriptionen av den inspelade intervjun blev omöjlig att följa och förstå, då den upplevs som osammanhängande och i stora delar privat. Då vi alla förde anteckningar har vi utifrån det inspelade materialet istället sammanställt ett sammandrag, och detta har också godkänts av respondenten. Då intervjun skedde på danska har översättningen till svenska krävt att ordföljden i några sammanhang har ändrats. Det är vår uppfattning att sammandraget innehåller allt väsentligt för förelagt arbete, och materialet har i minsta möjligaste mån förändrats. Det kan dock inte, med tanke på ovanstående, helt uteslutas att all information som en läsare av detta arbete skulle finna intressant, inte finns med i sammandraget. I samband med detta vill vi igen betona att den huvudsakliga avsikten med intervjuerna var att skapa en förståelse för den kontext i vilken de dokument vi studerat är skrivna. Härvidlag kan intervjun i Danmark sägas vara särdeles relevant, då Eva varit med och skrivit mycket av det material vi studerat, och på så sätt genom vårt informella samtal kunde ge oss en god bild av rådande situation. Eva har vidare varit med i den internationella OECD-grupp som arbetar med "Tax-compliance".

2.6 MÖJLIGA ALTERNATIVA METODER

I ett arbete som detta hade det varit tänkbart att skicka ut en enkät med frågor till berörda myndigheter. Det är dock vår uppfattning att det passar bättre in i en kvantitativ studie, och vi har av detta skäl valt att istället fokusera på de metoder som beskrivits ovan. Dessa menar vi ger oss tillräckligt mer material för att kunna resonera kring frågeställningen.

3 TEORI

I detta avsnitt ska vi presentera några teorier som kan belysa vår problemställning, då vi anser att dessa påverkar vår analys.

3.1 INTRESSENTMODELLEN

Runt företagen finns ett antal intressenter som företagsledningen måste ta hänsyn till. Ett perspektiv enligt vilket företagsledningen och styrelsen beaktar och balanserar de skilda intressenternas krav brukar benämnas för ett intressentteoretiskt synsätt ("Stakeholder theory"). Teorin utvecklades strax före och efter andra världskriget²⁷

Intressentteorin har fått ett uppsving under de senare åren, då det har blivit tydligare att bolagen inte bara har aktieägarnas intressen att tillvarata. Som exempel kan nämnas att stat och kommun fått en ökad betydelse för företagen då företagen kan vara i behov av bidrag och finansiella stöd.²⁸

Med ett företags intressenter avses personer och organisationer som har en utbytesrelation med företaget. Detta innebär att företagets intressenter och företaget är ömsesidigt beroende av varandra, men beroendegraden kan variera. Man brukar gruppera intressenterna enligt en s.k. intressentbild.²⁹

Den intressent vi har valt att titta närmare på, Skatteverket, får räknas till gruppen stat och kommun. Från stat och kommun får företagen tillgång till samhällsservice av olika slag. Det

²⁷ Alvesson et al Organisationer, ledning och processer

²⁸ Bruzelius, Skärvad 2004

²⁹ Bruzelius, Skärvad Integrerad organisationslära 2004 s.74

kan även vara så att företagen får bidrag till sin finansiering på olika sätt via staten. För denna service vill staten i utbyte ha företag som erlägger skatt och på andra sätt bidrar till samhället.

I ett framgångsrikt företag måste det råda balans mellan de olika intressenternas krav. Detta innebär bl.a. att det ska råda bidrags- och belöningsbalans, d.v.s. företaget får inte ta mer resurser av en intressent än vad som skapas till samma intressent. Enligt Bruzelius och Skärvad bör man på lång sikt skapa ett plussummespel där alla är vinnare, för att ersätta det nollsummespel som ofta förekommer på kort sikt.³⁰

Intressentsynsättet är ett klassiskt område inom organisationsteorin och det finns många teorier och modeller som knyter an till detta synsätt, t.ex. principal-agentteorin och resursberoendeteorin.

SOU 2008:32 har granskat företagens intressenter med avseende på hur dessa kommer att påverkas av ett avskaffande av revisionsplikten för små bolag³¹

3.2 PRINCIPAL-AGENT TEORIN

Som ovan nämnts har många teorier och modeller skapats utifrån intressentmodellen. En av dessa är Principal-agentteorin denna modell som ursprungligen skapades för att analysera relationer mellan ägare och företagsledare. Med tiden har teorin kommit att användas till att förstå relationer mellan två aktörer, där den ena, principalen, önskar få ett arbete utfört och den andre agenten, är beredd att utföra arbetet.³² Om detta synsätt kopplas till intressentmodellen blir företaget principal och intressenten agent. Mellan dessa parter kan det råda en informationsasymmetri, vilket enligt agentteorin leder till ett behov av kontrakt mellan de olika intressenterna. Ett möjligt sätt för principalen att råda bot på informationsasymmetrin är att utforma ett system för att kontrollera agenten. Som exempel kan nämnas de ekonomiska rapporter som företagen enligt lag ska lämna ut.³³

³⁰ Bruzelius, Skärvad 2004

³¹ SOU 2008:32 s24ff

³² Bruzelius, Skärvad 2004

³³ Management Control Systems Anthony, Govindarajan

3.3 COMPLIANCE

3.3.1 TAX COMPLIANCE

1972 presenterade Allingham och Sandmo³⁴, inom ämnet ”Tax compliance” (skattebetalarnas beteende), en modell som gick ut på att skattefusk var en funktion av upptäcktsrisk och straff.

Valerie Braithwaite³⁵ har 2003 utvecklat en ny modell avseende ”Tax Compliance ” som beskriver olika typer av medverkan och icke medverkan, samt effekterna av olika åtgärder från skatteadministrationen .

När en begäran riktas mot en person kan denne agera enligt begäran eller avstå. Om personen agerar enligt begäran finns en medverkan annars inte. Ett exempel på en begäran är när Skatteverket skickar ut en skattedeklaration med instruktioner.

Skatteverket förväntar sig att den skattskyldige handlar enligt begäran, men kan ha svårt att avgöra om så sker. Brist på medverkan kan bero på okunskap eller ren ovilja. Problemen blir tydliga på Skatteverket då lagstiftningen kan göra begäran komplicerad, vilket kan få till följd att det kan vara svårt för den skattskyldige att förstå vad som krävs för att medverka. Den skattskyldige missförstår kanske instruktionerna, men bristen på medverkan kan också vara avsiktlig. Den komplicerade lagstiftningen kan även ge den skattskyldige en möjlighet att skylla sin brist på medverkan på okunskap.³⁶

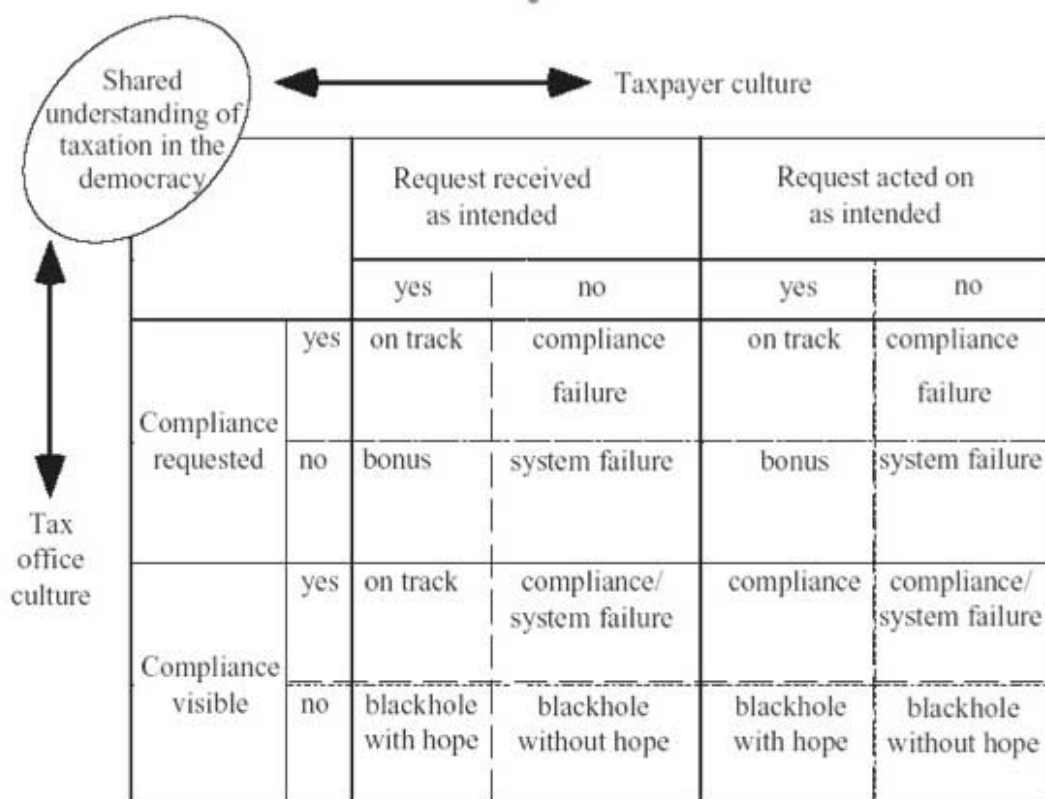
Modellen nedan beskriver graden av medverkan dels ur skattebetalarens perspektiv och dels ur skatteverkets perspektiv:³⁷

³⁴ Rapport nr1 2005- Rätt från början, forskning och strategier(Skatteverket)s12

³⁵ Taxing Democracy Valerie Braithwaite 2002, Ashgate Publishing Ltd, England

³⁶ Rapport nr1 2005- Rätt från början, forskning och strategier(Skatteverket)s12

³⁷ Braithwaite V Taxing Democracy 2002 s276



Figur 11.2 Braithwaites modell över medverkan (compliance).

Modellen innehåller fyra påståenden som alla kan besvaras med ja eller nej, vilket ger 16 möjliga utfall. Dessa utfall har Valerie delat in i sju olika grupper.³⁸

”On track”, ”Compliance failure”, ”System failure”, ”Bonus”, ”Compliance”, ”Blackhole with hope” och ”Blackhole without hope”.

Utfallen ”On track” och ”Compliance” är de bästa ur Skatteverkets perspektiv. Dessa är de enda som innehåller avsiktlig medverkan.

De utfall som kommer under ”System failure” handlar om att man behöver engagera den skattskyldige mer för att få medverkan. Här får beaktas att Skatteverket kan ha skuld i den bristande medverkan. Uppkomna problem får lösas genom kommunikation.³⁹

”Compliance failure” innebär att kommunikationen fungerar men att utfallet ändå blir bristande medverkan. Här finns enligt teorin två metoder för att komma tillrätta med

³⁸ Braithwaite V. Taxing Democracy 2002

³⁹ Rapport nr1 2005- Rätt från början, forskning och strategier

uppkomna problem. Det ena innebär att man lyssnar på den skattskyldige för att ta reda på orsaken till den bristande medverkan. Med hjälp av en sådan metod kan lagar och regler justeras om det anses nödvändigt. Ändringarna kan i sin tur leda till att det blir lättare att medverka och att det blir hårdare kontroll på de som trots allt inte medverkar. Den andra metoden innebär att strukturer skapas kring begäran som gör det lättare att medverka, t.ex. med hjälp av Internet. Denna lösning gör det inte svårare att fuska men eftersom det blir lättare att göra rätt, kan mängden som inte medverkar eller fuskar tänkas minska ändå.⁴⁰

De utfall som benämns ”Bonus” representerar personer som besvarar begäran utan att man bett om det. Här är det personers moraliska handlande och kulturella normer som spelar in. Ersätts dessa normer med lagar kan man i vissa fall få en negativ effekt p.g.a. den känsla av tvång som kan följa med en lagreglering.

De återstående så kallade ”Black holes” kallas så för att skatteadministrationen inte självklart ser om man har medverkat eller inte. Informationen kan finnas hos tredje en part.

Förändringar som görs inom områden som påverkar den vänstra delen av modellen, t.ex. förändringar av lagar och rutiner, kan få skiftande resultat både vad gäller graden av medverkan och vad gäller förtroendet för administrationen. Däremot leder förändringar på den övre delen av modellen bara till positiv påverkan på medverkan och förtroendet. Dessa två faktorer är beroende av varandra det gäller alltså att hitta åtgärder som ökar medverkansgraden utan att hota förtroendet. Detta leder i sin tur till att man måste utveckla flera olika strategier som dels innehåller generella lösningar och dels mer specifika lösningar inriktade på olika grupper i systemet.⁴¹

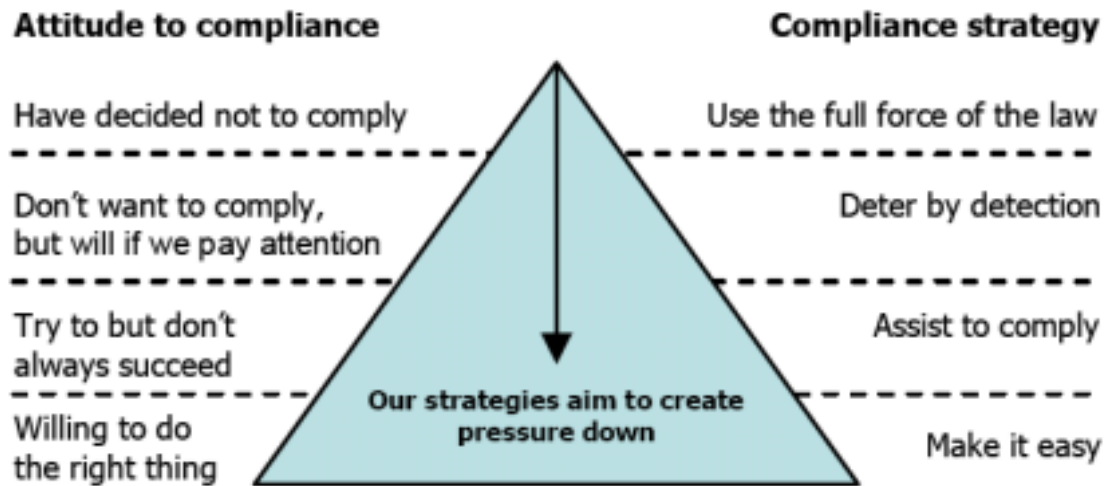
3.3.2 COMPLIANCE PYRAMIDEN

En modell som påverkats av ovan nämnda strategier är den s.k. Compliance pyramiden. Modellen tillämpas bl.a. i Australien, Nya Zeeland och Storbrittanien. Enligt modellen delar man in de skattskyldiga i olika segment efter vilja och förmåga att medverka. De grupper som både är villiga att medverka och har kunskap och förmåga placeras längst ner i pyramiden.

⁴⁰ Rapport nr1 2005- Rätt från början, forskning och strategier

⁴¹ Rapport nr1 2005- Rätt från början, forskning och strategier

Sedan kan Skatteverket använda olika metoder och strategier för olika segment av pyramiden.⁴²



En utmaning för skatteadministrationen blir att försöka hitta strategier som gör att mängden företag i de nedre segmenten av pyramiden ökar. En viktig sak att tänka på är att inte använda mer kraft än nödvändigt för att förflytta de skattskyldiga. Detta för att möjliggöra en successiv upptrappning av åtgärder.⁴³

Man måste ha i åtanke att pyramidmodellen inte fungerar fullt ut om de skattskyldiga saknar förtroende för skatteadministrationen. Av denna anledning måste förtroendet ligga som en plattform som pyramiden kan vila på, för att få en fungerande strategi.⁴⁴

⁴² Braithwaite V. Taxing Democracy 2002

⁴³ 2-managing and improving tax compliance(sparad med detta namn kolla närmre sedan)

⁴⁴ Rapport nr1 2005- Rätt från början, forskning och strategier

4 EMPIRI

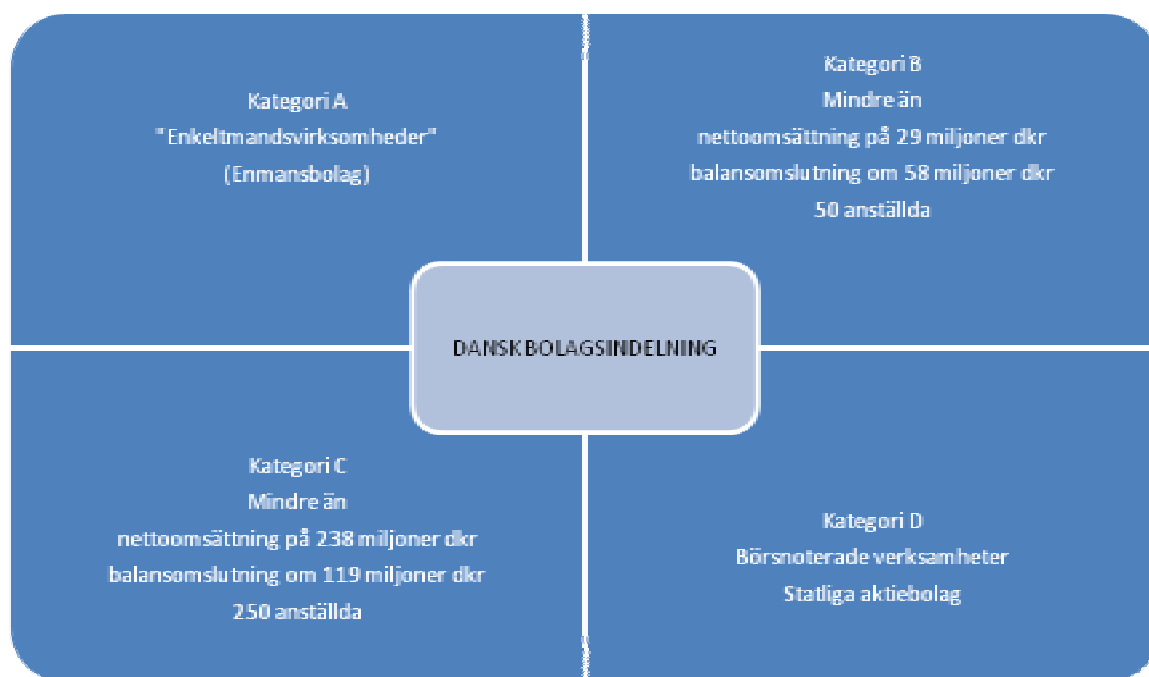
I detta kapitel kommer vi redogöra för det material som ligger till grund för vår analys och besvarandet av aktuell frågeställning. Vi börjar med att belysa det material som återfinns till vänster i den tidigare beskrivna dispositionsmatrisen.



Därefter följer en genomgång av fälten på höger sida, i fallande ordning, vilket innebär att nuvarande situation och bakgrund redogörs för innan den föreslagna förändringen presenteras. Kapitlet avslutas med en intervju med Skatteverket, där hela den högra sidan berörs.

4.1 TIDIGARE FÖRHÅLLANDEN I DANMARK

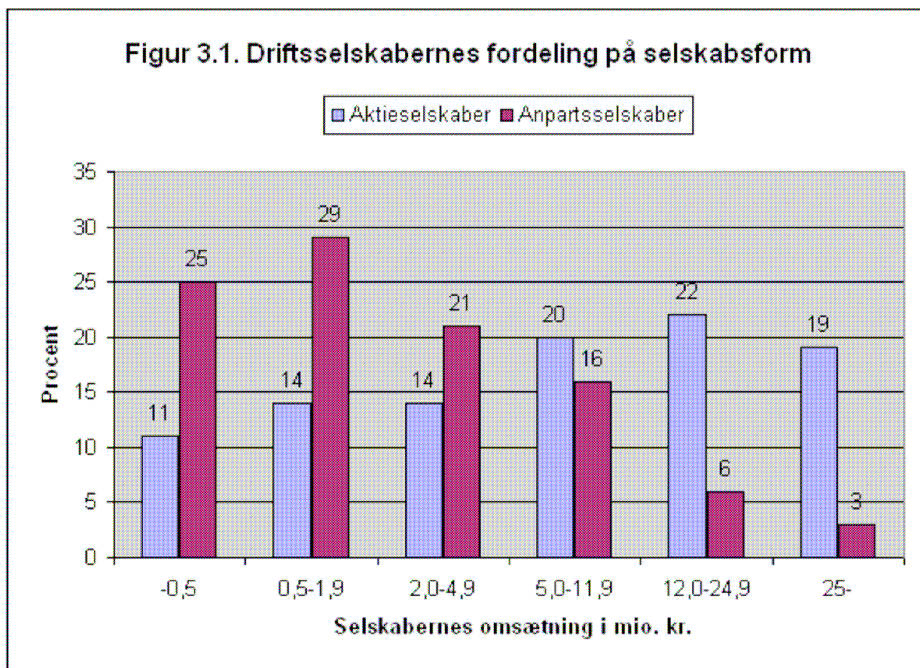
En harmonisering till fjärde bolagsdirektivet skedde i Danmark redan år 2004 i och med att man förändrade gränsvärdena i årsregnskabsloven för de små- och mellanstora företagen. Efter denna förändring kom indelningen av danska bolag att se ut på följande sätt:



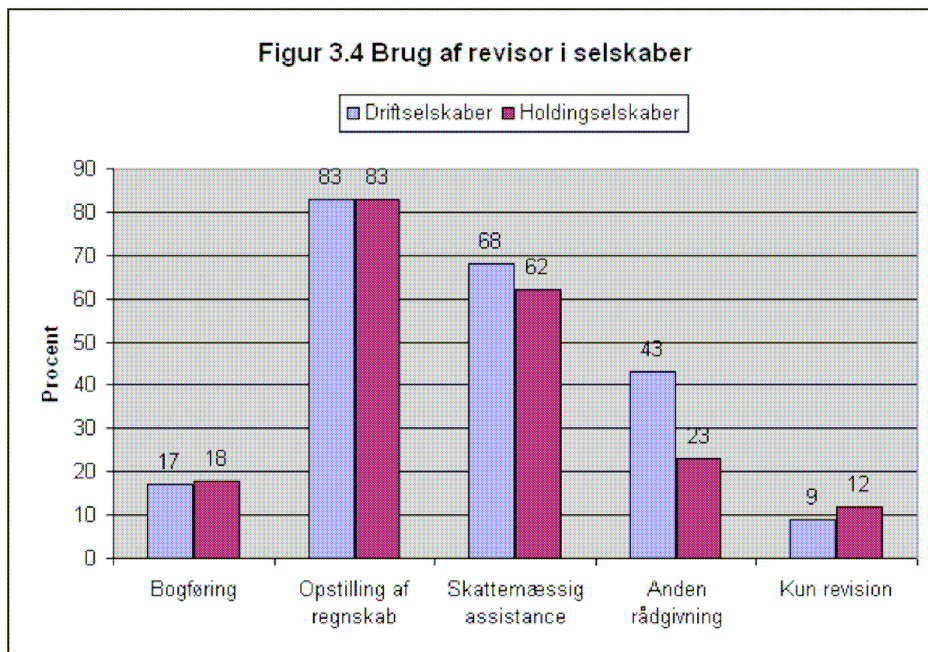
4.1.1 "ERHVERVS OG SELSKABSSTYRELSEN"

I mars 2005 lämnade Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en rapport avseende revisionen av de företag som ingick i storleksgruppen B. Antalet företag i storlekkategori B hade ökat och vid tidpunkten för rapporten fanns cirka 130 000 B-företag i Danmark. Ökningen berodde bland annat på att man efter 2004 års lagändring fick nya gränsvärden. Alla företag i kategori B var vid tidpunkten omfattade av revisionsplikten, och man uppskattade företagens kostnader för detta till 1.7 miljarder danska kronor. Enligt rapporten kunde dessa kostnader komma att öka med ytterligare 20 till 30 procent.⁴⁵

⁴⁵ Rapport om Revisionsplikten for B-virksomheder mars 2005



Ovanstående bild⁴⁶ ur tidigare nämnd rapport visar hur företagen i B-kategorin fördelade sig storleksmässigt, uppdelade i de båda bolagsformerna anpartsselskab (röd) samt aktieselskab (blå)⁴⁷. Merparten av bolagen inom B- kategorin mycket små, med en nettoomsättning under 5 miljoner danska kronor.



⁴⁶ Rapport revisionspligten for B-virksomheder, Erhvervs og Selskabsstyrelsen sid.13

⁴⁷ För förklaring av begreppen anpartsselskab och aktieselskab se bilaga.

Ovanstående bild⁴⁸ ur samma rapport visar i vilken omfattning revisorer i B-företag användes till fler uppgifter än till den traditionella revisionen. Enligt rapporten utnyttjade 66 procent av företagen revisorns hjälp med skattefrågor i samband med revisionen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen lyfter också fram kopplingen mellan revision och skattekontroll. Först slår man fast att skattekontrollens avsikt är att hitta och korrigera eventuella fel i företagets deklamationer. Detta oavsett om felen är medvetna, alltså skattefusk, eller ett resultat av de komplicerade lagar som reglerar skattefrågor.⁴⁹

Till deklamationen ska i Danmark antingen skattemässigt uppställda årsräkenskaper eller årsrapport bifogas, och enligt rapporten väljer de flesta bolag det sista alternativet. Det betyder att fel i årsrapporten fortplantas vidare in i deklamationen.

4.1.2 REGERINGSFÖRKLARINGEN ”NYE MÅL!”

Trots 2004 års regelförändring rådde en obalans gentemot EG-direktivet avseende de administrativa bördorna som ålades företagen i Danmark. Vid denna tidpunkt var det endast Sverige, Danmark och Malta som hade bibehållen revisionsplikt för samtliga aktiebolag oavsett storlek. Detta var ett av skälen till den danska regeringsförklaringen ”Nye Mål” som kom år 2005:⁵⁰ I denna slogs fast att den administrativa bördan för näringslivet skulle reduceras med 25 procent till år 2010. De förändringar av den danska revisionsplikten som följde härefter ska således ses mot bakgrund av denna regeringsförklaring, och utgjorde en del av ett större strategipaket.

Syftet med regelförändringarna var, förutom att åstadkomma en anpassning till EG-rätten, att i förlängningen öka konkurrenskraften hos de danska bolagen. Det nu sagda resulterade i att ett lagförslag gällande revisionsplikten lades fram för behandling i folkettinget under våren 2006. Detta lagförslag kommer att behandlas vidare nedan.

⁴⁸ ”Rapport om revisionsplikten for B-virksomheder” sid. 18

⁴⁹ ”Rapport om revisionsplikten for B-virksomheder” Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mars 2005

⁵⁰ www.folketinget.dk

4.2 DEN DANSKA LAGFÖRÄNDRINGEN OCH DISKUSSIONEN I SAMBAND MED GENOMFÖRANDET AV DENNA

I detta avsnitt redogörs för det mittersta vänstra fältet i vår dispositionsmatris. För att ge läsaren en ökad förståelse för lagstiftningsprocessen i Danmark följer inledningsvis en kort beskrivning av det parlamentariska systemet i Danmark.

4.2.1 DET DANSKA PARLAMENTARISKA SYSTEMET

Ett lagförslag ska behandlas av Folketinget, som är den danska motsvarigheten till Sveriges Riksdag, under tre separata tillfällen. När regeringen första gången lägger fram förslaget för folketinget bifogar de sina kommentarer, vilka kallas ”Bemærkninger”. Efter detta första tillfälle blir lagförslaget granskat av en parlamentarisk kommitté, ett så kallat udvalg. I samband med denna granskning tas synpunkter in från olika organisationer, och frågor riktas till den minister som lagt fram lagförslaget. Lagförslaget bearbetas sedan under den andra dragningen, som generellt sett är mer detaljinriktad än den första. Efter den andra dragningen arbetas förslaget om och antas sedan vid det tredje tillfället.

Den lagändring som här är aktuell är Lov 50 2006, som bland annat innefattade förändringar av den danska årsredovisningslagen, ”Årsregnskabsloven”. Förändringarna gällde bland annat revisionsplikten. Under lagändringsprocessen sammanträdde ”Erhvervsudvalget”, som var den aktuella parlamentariska kommittén, fyra gånger. Vidare riktades 93 frågor kring lagförslaget till aktuell minister. (økonomi og erhvervsministern) Några av dem rörde specifikt eventuella effekter på SKAT.⁵¹ De frågor som är aktuella för förelagt arbete kommer att sammanfattas, men återfinns i sin helhet bland bilagorna.

4.2.2 REGERINGENS KOMMENTARER I SAMBAND MED LAGFÖRSLAGET

4.2.2.1 ALLMÄNNA KOMMENTARER

Regeringen menade att den totala lättnaden för danska företag i och med lagändringen skulle komma att motsvara närmre 841 miljoner danska kronor, varav 674 miljoner teoretiskt sett, torde kunna frigöras i och med avskaffandet av revisionsplikten. Övriga besparingar

⁵¹ www.folketinget.dk

härleddes bland annat från föreslagna förändringar i bokföringslagen. Av den totala lättningen bedömdes 11 miljoner tillfalla de större bolagen, och övriga 830 miljoner skulle komma att frigöras i småbolagen.⁵²

Den danska regeringen menade vidare att en anpassning som innebar att man inte hade strängare krav än de som ställs i fjärde bolagsdirektivet var nödvändig. Detta då 90 procent av alla bolag i EU var undantagna revisionsplikt, vilket enligt regeringen innebar en nackdel ur konkurrenssynpunkt för de danska företagen. Som tidigare nämnts hade man i Danmark redan år 2004 anpassat gränsvärdena enligt EG-rättens fjärde bolagsdirektiv. Den danska regeringen menade dock att inskränkningarna i revisionsplikten var tvungna att genomföras ”kontrollerat”. I det slutliga lagförslaget angavs därför snävare gränsvärden, jämfört med det fjärde bolagsdirektivet, för vilka bolag som skulle omfattas av förändringen.⁵³ Det beslutades att de nya reglerna skulle gälla under en prövoperiod på två år.

4.2.2.2 FÖRVÄNTAD PÅVERKAN PÅ SKATTEMYNDIGHETEN

Regeringen var av uppfattningen att påverkan på det danska skatteväsendet, SKAT, inte kunde uteslutas. Dock menade man att revisionspliktens aldrig haft för avsikt att tillmötesgå SKAT:s behov av information om företagen. Däremot konstaterades att eventuella fel i bokföring och årsredovisning mycket väl kunde komma att fortplanta sig i deklARATIONERNA, och att det därför sannolikt kunde bli aktuellt att ge SKAT utökade resurser för sin kontrollverksamhet. Man ansåg att de aktuella bolagens räkenskaper var okomplicerade med hänsyn till deras ringa nettoomsättning och de därför borde vara relativt enkla att kontrollera. Vidare hade man tidigare gett SKAT möjlighet att på ett bolags bekostnad tillsätta en auktoriserad revisor för att gå igenom ett bolags räkenskaper då det förelåg väsentliga fel eller saknades uppgifter.⁵⁴ Slutligen var man också av åsikten att man, bland annat mot bakgrund av erfarenheter från Storbritannien, kunde förvänta sig att de flesta företag som valde att avstå revisionsplikten likväl skulle komma att köpa revisorstjänster i samband med

⁵²Bemärkningar till lovforslag den 16 nov. 2005

⁵³ Bemärkningar i samband med att lagförslaget lades fram för folketinget 051116

⁵⁴ Den så kallade ”fair-play loven” 2005

skattefrågor. Totalt uppskattade regeringen att den utökade kontrollverksamheten inom SKAT kunde förväntas uppgå till ytterligare ca 45 årstjänster.⁵⁵

4.2.3 DISKUSSIONEN AV LAGFÖRSLAGET I SAMBAND MED DEN PARLAMENTARISKA BEHANDLINGEN

Så som beskrivits ska ett lagförslag, efter att det första gången lagts fram för Folketinget, behandlas av en parlamentarisk kommitté, i detta fall Erhvervsudvalget. Denna kommitté har möjlighet att rikta frågor till ansvarig minister om lagförslaget, och denne svarar med hjälp av sakkunniga.

I en av kommitténs frågor⁵⁶ ombads ministern att närmre beskriva hur han såg på konsekvenserna för SKAT av lagförslaget. I svaret, som i detta fall kom från skatteministern via finansministern, framgick att det inte var regeringens önskan att alla bolag skulle granskas från a-ö. Omfattningen av den kontroll som krävs av ett bolag som inte har genomgått traditionell revision måste avgöras från fall till fall. Hur den riskbedömningen skulle göras nämnde dock inte ministern i sitt svar.

De danska bolagen måste i sin deklaration ange om och på vilket sätt revisor har varit delaktig. Av svaret på fråga 77⁵⁷ framgår att SKAT kommer att anpassa sina kontrollåtgärder med hänsyn till om bolaget som granskas har genomgått revision eller ej.

4.2.4 INNEBÖRDEN AV LAGFÖRSLAGET, SÅSOM DET ANTOGS VID DEN TREDJE BEHANDLINGEN I FOLKETINGET DEN 21 MARS 2006.

Enligt den nya lagen som antogs 2006⁵⁸ är de större företagen⁵⁹ i Danmark fortsatt revisionspliktiga. Av bolagen i kategori B befrias de för vilka två av tre av nedanstående gränsvärdena understigs två år i rad.

⁵⁵ Bemärkningar i samband med att lagförslaget lades fram för folketinget 051116

⁵⁶ Spørgsmål 11 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget

⁵⁷ Spørgsmål 77 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget

⁵⁸ Lov 50 2006

⁵⁹ Avser kategori C och D som beskrivits tidigare

- balansomslutning på 1,5 miljoner danska kronor,
- nettoomsättning på 3 miljoner danska kronor,
- 12 anställda i genomsnitt under räkenskapsåret.

Den danska lagen valde den så kallade opt-out lösningen, vilket innebär att bolagen aktivt måste välja bort revisionen på bolagsstämman.

Vidare infördes en paragraf som ger Erhvervs o Selskabsstyrelsen möjlighet att kräva revision av ett bolag för kommande års bokslut, om det föreliggande dito innehåller väsentliga felaktigheter⁶⁰

4.3 KONSEKVENSER AV LAGFÖRSLAGET

För den del av vårt arbete som rör det nedre vänstra fältet i matrisen kommer vi att, utöver nedanstående artikel, använda oss av intervjun med Eva Jochimsen vid danska SKAT. Intervjun gav oss en förståelse för hela det sammanhang mot vilken vår frågeställning ska ses, och berör därför flera delar av vår dispositionsmatris.

4.3.1 KONSEKVENSER I DANMARK, YTTERLIGARE EN ASPEKT

I en artikel av Rikke Brøndum införd i Erhvervsbladet förste april 2008⁶¹ framkommer att cirka 15000 verksamheter under 2006 valde att avstå revisionen. I denna artikel pekar man främst på att det är nystartade bolag som valt att avstå revision. Vidare menar artikelförfattaren att det sannolikt kommer bli fler, dels då alla inte gavs möjlighet att välja bort revision under 2006 då man inte hann hålla bolagsstämman i tid. Utvecklingen i Danmark ska också enligt artikelförfattaren jämföras med utvecklingen i Storbritannien, där 80 % av de bolag som har getts möjlighet att avstå revisionen också har gjort det. Här framförs dock invändningen att det, mot bakgrund av den rådande situationen på finansmarknaden, är troligt att fler långgivare kommer ställa krav på revision.

⁶⁰ L50 2006 § 135 stk. 7

⁶¹ "15 000 virksomheder har fyret revisoren" Artikel i "Erhvervsbladet" 080401

4.3.2 PRIMÄRDATA DANMARK: INTERVJU MED EVA JOCHIMSEN PÅ SKAT I DANMARK

Eva Jochimsen var med och utarbetade de rapporter som tidigare refererats till, och var även involverad i utformandet av lagförslaget. Intervjun kom, som tidigare beskrivits i metoddelen, att bli ett långt samtal. Vi har därför valt att här återge ett sammandrag av intervjun. Varje temaområde som samtalet kom att behandla finns återgivet som en underrubrik.

Temaområde 1, EG-rättslig anpassning

I Danmark har vi en uppdelning av bolagen som är överensstämmande med EG:s fjärde bolagsdirektiv. Vi delar upp våra bolag i A, B, C, och D – bolag. A är alla enkla bolag, och vad gäller B, C och D är storleken avgörande för gruppindelningen. B-sällskap är den största gruppen, upp till 130 000 företag, och det är denna grupp som berörs av förändringen. I Danmark har man valt att införa lagen stegvis, men tanken från början var att förändringen skulle omfatta alla bolag i B-kategorin. Jämför man med Holland menar man där att det inte går att revidera småföretag och där har man heller inte någon revisionsplikt för dessa. I Danmark övervägdes det när arbetet med lagförslaget påbörjades om vi skulle följa den holländska modellen, men vi menade i Danmark att revisionen till viss del också innebär att grundmaterialet blir bättre, då revisorns närvaro ofta har en preventiv effekt. Om man då inte har revision måste vi gå ett steg djupare, och se till att grundmaterialet håller god kvalitet. Målet med förändringen är att småföretagen i Danmark ska få minskade administrativa bördor med 25 procent till 2010, vilket också är en önskan som finns inom EG-direktivet. Innan lagförslaget hade vi en arbetsgrupp som arbetade med frågorna. Jag var med i den gruppen och en omfattande rapport gjordes.

Temaområde 2, hur SKAT ser på lagförändringen?

Rent principiellt har SKAT inget emot att man lättar på bördorna för småföretagen, så länge vi får de resurser som behövs för att vi ska klara det uppdrag vi har. Visserligen har en del av de revisorer som jobbar hos oss varit lite sura, men myndigheten som sådan ser inget problem i att företagen får det lättare. Vi kan ju istället uppmana dem att anlita hjälp med till exempel bokföringen, så att vi får ett bättre grundmaterial. Det är heller inte vår uppgift att ha åsikter om lagen, det är politikernas uppgift. Vi ska förhålla oss till lagen och be om de resurser som vi anser att vi behöver för att den ska följas, så är resten upp till politikerna. Jag var alltså

positivt till förändringen, det viktiga menade jag var att vi fick de utökade resurser som behövdes för att istället kunna fokusera på att granska grundmaterialet. Till en början uppskattade vi att det skulle, om alla B-sällskap skulle omfattas, ungefär röra sig om 120 heltidstjänster per år. Det ansågs som en alltför stor kostnad, och det är också en av anledningarna till att det bestämdes att man gradvis skulle genomföra förändringen, så att man kom att börja med de allra minsta av B-sällskapen under en tvåårsperiod. Vi har ju också infört en ny strategi, den så kallade "tax-compliance", som innebär att vi kan arbeta på ett annat sätt⁶².

Temaområde 3, hur har utfallet varit av lagförändringen?

Prövotiden är 2006 och 2007. Denna prövotid kan ge oss en uppfattning om de faktiska konsekvenserna, och hur SKAT påverkas. Inför denna prövotid fick vi förstärkning med 45 tjänster, även om några av dessa i dagsläget har försvunnit. Dessa har till huvuduppgift att granska grundmaterialet. Har en revisor redan gjort en revision behöver vi givetvis inte granska grundmaterialet, vi tar vid där revisorn har slutat. Det kan finnas anledning att gå djupare om revisorn inte har gjort ett bra arbete. Hur vår kontroll ser ut är till stor del beroende av vilken typ av verksamhet bolagen har, det är svårt att svara på generellt. Jag ingår i den grupp som ska utvärdera förändringens konsekvenser under prövotiden, där vi ska försöka ta reda på hur det faktiskt blev. Vi kommer precis starta med processen att utvärdera räkenskapsåret 2006. Deklarationerna avseende detta år lämnades in 1/7 2007 och blev slutligen godkända sommaren 2008, och det är därför vi först nu kan börja arbetet med att utvärdera prövotiden. Vidare var år 2006 inte ett helt år då lagen infördes den 1/4. För företagens del var man tvungna att fatta beslut på en bolagsstämma senast den 1/5 2006 om man skulle avstå revision, därför var det många som inte hann driva genom förändringen år 2006. Helt nya företag hamnar ju inom testzonen, och de kan vi ju inte alls användas för jämförelse. Därför kan vi inte idag säga något om konsekvenserna. Vissa tendenser kan man möjligen ana, men det är alldeles för tidigt att dra några säkra slutsatser. Till exempel kan vi se att det är fler som valt att avstå revision under 2007 jämfört med 2006, men det kan ju som sagt bero på det vi talade om tidigare. Det verkar dock som många företag behåller sina

⁶²Här ritade Eva en förklarande bild som kommer att återges efter intervjumaterialet

revisorer, även om de kanske skulle vara mer hjälpta av bokföringshjälp. Innan förändringen var problemen inte jättestora med orena revisioner.

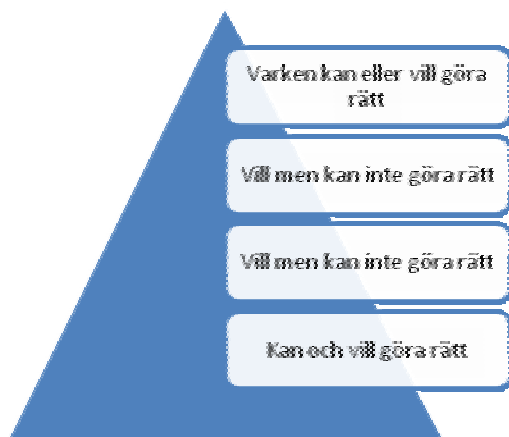
I Danmark har vi två typer av aktiebolag, APS och AS, och de skiljer sig åt vad gäller den minsta möjliga insatsen för aktiekapitalet. AS kräver en insats om 500 000 dkr, och för APS är det lägre, jag kommer inte ihåg den exakta siffran utantill. Det är de minsta bolagen som kommer att beröras av förändringen. De bolag som inte varit juridiska personer har inte tidigare berörts av revisionsplikten. Verksamheterna har ofta inte klart för sig vad revision innebär, och det är inte alltid helt klart för dem att de kan få hjälp med grundmaterialet. Det är möjligen för nystartade bolag som det finns fördelar med revision, så de får en bra start. Börjar det dåligt och de inte får den goda vägledningen som kontakten med revisorn i samband med revision faktiskt kan innebära förblir de ofta dåliga. Dessutom är det så att många av de mindre bolagen har en advokat som ordförande vid bolagsstämma och i styrelsen, och de vill inte släppa revisionen då det betyder att de blir ansvariga för eventuella fel, vilket de naturligtvis inte vill riskera. I Danmark finns ju numer möjligheten för de små bolagen till den mindre omfattningen av kontroll som Review innebär. Denna innebär att grundmaterialet inte kontrolleras och att en intern granskning saknas, och SKAT har heller ingen större glädje av denna typ av kontroll och vill inte uppmuntra den. Vi ser då hellre att man tar professionell hjälp för att få fram ett bra grundmaterial. Review ger en falsk trygghet. Säkerheten vid Review är cirka 60 % jämfört med den säkerhet på cirka 95 % som revisionen innebär.

Det kan också vara svårt att göra jämförelser med tidigare år då vi i samband med detta bytte strategi. Numer utgår vi från compliance-theory, och våra insatser riktas på så sätt att de som kan och vill behöver mindre omfattande kontroll och här jobbar vi mer med stöd och hjälp, emedan de som inte vill och kan behöver piskan. Det är också viktigt för de som är nederst i pyramiden att de ser att fusk också får konsekvenser.

Temaområde 4, samarbetet med svenska skatteverket i dessa frågor

Ett visst samarbete finns mellan Danmark och Sverige, och inte minst avseende Compliance Theory, då ordföranden för OECD-arbetsgruppen Tax Administration Compliance Sub Group, Lennart Wittenberg, är svensk, och jag har precis haft besök av svenska tullverket

som ville se hur Compliance Theory fungerar här. I Danmark handhar SKAT även tullfrågor och indrivningsfrågor, det är inte uppdelat på olika myndigheter som i Sverige.



Bilden ovan visar den pyramid Eva ritade, avseende fotnot 41

4.4 NUVARANDE SITUATION I SVERIGE

Här följer en redogörelse för de fält som återfinns till höger i vår dispositionsmatris med start längst upp. Det betyder att vi börjar med att säga något om den nuvarande situationen i Sverige.

4.4.1 ALLMÄNT OM REVISION OCH REVISIONSPLIKTIGA BOLAG

Så som nämndes inledningsvis är alla aktiebolag i Sverige skyldiga att genomgå revision. Enligt Aktiebolagslagens (ABL) 9 kapitel⁶³ ska ett aktiebolag ha minst en revisor. Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring, samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning kallas för förvaltningsrevision. Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) menar att revision är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle. Enligt FAR kan det även antas att det är mer sannolikt att bolagen sköter sin redovisning, om denna kommer att utsättas för granskning.⁶⁴

⁶³ Samlingsvolymen 2008 Del1 , FARSRs förlag AB 2008

⁶⁴ Revision – En praktisk beskrivning

År 2007 omfattades 330 000 aktiebolag av revisionsplikten. Det saknas statistik över hur många av dessa som skulle kunna avstå från revision, om förändringar i Sverige genomförs helt i enlighet med EG:s fjärde bolagsdirektiv. Enligt vad som framgår av SOU 2008:32 borde det inte röra sig om fler än 500 bolag, och möjligen så få som 150, som fortfarande skulle komma att *omfattas* av revisionsplikt, om fjärde bolagsdirektivet implementeras fullt ut. De sammanlagda revisionsarvodena för dessa företag bedöms⁶⁵ sammanlagt uppgå till 5,8 miljarder SEK.

4.5 FÖRSLAG TILL LAGÄNDRING - SOU 2008:32

Nedan redogörs för de lagparagrafer som behandlas i SOU 2008:32, och som är av intresse för detta arbete. Nu befinner vi oss alltså i det mittersta högra fältet i dispositionsmatrisen.

I utredningen presenteras ett antal förslag till lagändringar gällande olika typer av bolagsformer avseende revisorer och revision. Utredningens huvudförslag avser dock aktiebolagslagen. Vi har valt att endast fokusera på huvudförslaget då det enligt vår mening främst är detta som kan antas ha effekter för Skatteverkets del. Det är även detta lagförslag som Skatteverket kommenterar mest utförligt i sitt remissyttrande.

De regler som nu diskuteras återfinns i aktiebolagslagens (ABL) nionde kapitel, paragraferna 1 och 3. Övriga berörda paragrafer i kapitlet gäller främst hur revisorerna ska tillsättas och vilken kompetens som krävs av dessa. Eftersom detta faller utanför vår problemformulering har vi valt att inte behandla dessa paragrafer.

Av 9:1 ABL framgår idag bland annat att ett aktiebolag skall ha minst en revisor. Enligt SOU 2008:32 föreslås att paragrafens första stycke punkten ett istället ska få följande lydelse.

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

⁶⁵ Även detta är en uppskattning som framgår av SOU 2008:32

b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) bolagets redovisade netto- omsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

Innebörden av den föreslagna förändringen av 9:3 ABL är i korthet att kravet på förvaltningsrevision, som idag återfinns i paragrafen, tas bort. Detta skulle i så fall innebära att revisorn endast ska granska bolagets årsredovisning och dess bokföring, och inte styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning så som fallet är idag.

4.5.1 UTREDARNAS EGNA KOMMENTARER TILL SOU 2008:32

I det följande presenteras de delar av SOU 2008:32 som vi anser belyser utredarnas synpunkter på ett bra sätt, och som även anknyter till vårt arbete. För att kunna återge vad som framkommer på ett så korrekt sätt som möjligt, har vi på flera ställen valt att citera utredarna.

4.5.1.1 UTREDARNAS SYN PÅ SKATTEVERKET

Eftersom Skatteverket är den intressent som vi valt att fokusera på, inleds genomgången av SOU 2008:32 med ett citat som beskriver utredarnas syn på Skatteverket.

”Det råder inte någon tvekan om att det krävs en bokföring av hög kvalitet för att beskattningsunderlaget ska bli korrekt. Att Skatteverket har ett starkt intresse av att bolagens bokföring är i så god ordning som möjligt är självklart. Det är därför inte ägnat att förvåna att Skatteverket gärna ser att myndigheten i kampen mot bristfällig och felaktig redovisning får hjälp av bolagets revisor. Det säger sig självt att det finns fördelar för Skatteverket att få bistånd från en person som i egenskap av bolagsorgan har ingående kunskap om bolaget samtidigt som han eller hon i princip saknar egna motiv för att undanhålla eller dölja omständigheter av betydelse för beskattningen” (SOU 2008:32 s. 224).

4.5.1.2 CENTRALA TEMAN I UTREDNINGEN

Vi har funnit att de diskussioner utredarna för, vilka på olika sätt kan relateras till Skatteverket och ett ev. avskaffande av revisionsplikten, främst uppehåller sig kring tre övergripande tema.

- De uppgifter revisorn har respektive inte har idag.
- Hur revisorn och revisorns arbete påverkar förekomsten av mängden s.k. skattefel.
- Risken för ökat skattefusk.

Vad avser den första punkten anføres i utredningen bland annat följande.

”Inledningsvis kan det vara värt att notera att revisorer inte får befatta sig med företagens grund- och huvudbokföring och de får inte heller upprätta årsbokslut och andra finansiella rapporter eller hjälpa till med detta. Det bör här också klargöras att företagen upprättar och lämnar in sina löpande skattedeclarationer för mervärdesskatt, uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter utan medverkan av revisor. Dessa skattedeclarationer är alltså som regel inte granskade av revisor.” (SOU 2008:32 s. 144)

Utredarna menar alltså att den löpande skatteredovisning som lämnas till Skatteverket inte borde påverkas till sitt innehåll i någon större omfattning av att bolaget ifråga saknar revisor. Detta eftersom revisorn inte har någon regelbunden insyn i denna.

Gällande den andra punkten diskuteras dels på vilket sätt revisorns anmälningsskyldighet kan bidra till att fel i bolagens redovisning kommer till Skatteverkets kännedom. Dels hur revisorns närvaro överhuvudtaget påverkar redovisningens kvalitet. Här anför utredarna bl.a. följande.

”Revisionspliktens betydelse för skattekontrollen är både direkt och indirekt. Av direkt betydelse är den granskningskyldighet med tillhörande rapporteringsplikt som revisorn har ålagts enligt lag, dvs. den del av revisionsuppdraget som innebär granskning av hur bolaget har skött sina åligganden när det gäller skatter och avgifter samt rapportering av vissa i lagen angivna avvikelser i revisionsberättelsen (9 kap. 34 och 37 §§ aktiebolagslagen)[.....] Det kan konstateras att Skatteverket får förhållandevis få orena revisionsberättelser från revisorer och att en stor andel av dessa innehåller anmärkningar om att årsredovisningen inte har upprättats i rätt tid eller att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid [.....] Det saknas uppgifter om hur stort skatteundandragande som kan härledas till de brister som rapporteras i de orena revisionsberättelserna.” (SOU 2008:32 s. 225 f.f.)

I utredningen framhålls dock att en oren revisionsberättelse⁶⁶ kan medföra att Skatteverket granskar företaget närmare. Det framhålls även att antalet insända orena revisionsberättelser idag uppgår till ca 8000 stycken per år. Av dessa avser ungefär 40 procent revisorns förtida avgång, vilket inte utreds närmre av Skatteverket. Härutöver avser ett flertal uppgifter om att årsredovisningen lämnats för sent eller att skatt inte har betalats in i rätt tid. Av de orena revisionsberättelser som inkommer idag kan omkring 75 procent hänföras till mindre aktiebolag.⁶⁷

Av det ovanstående framgår att utredarna anser att revisorns anmälningsskyldighet är av tämligen liten betydelse, vad gäller möjligheten för Skatteverket att med ledning av s.k. orena revisionsberättelser hitta *allvarliga* fel i bolagens skatteredovisning. Därmed anses det inte heller att frånvaron av dessa revisionsberättelser behöver leda till några problem. Revisorns närvaro bedöms emellertid även ha en s.k. preventiv verkan vilket kommenteras enligt följande.

”Revisorer kan förutom de skattefel som uppmärksammas genom orena revisionsberättelser och anmälan till Skatteverket påverka skatteinkomsterna på annat sätt. Vid sin granskning kan de upptäcka och påtala felaktigheter utan att detta anmäls eller på annat sätt kommer till kännedom för externa parter, dvs. revisorernas arbete kan innebära att det blir mera rätt från början. Hur stor denna inverkan är finns inte möjlighet att närmare beräkna[.....] I brist på utredning om hur revisionen i Sverige i dag påverkar räkenskapernas kvalitet och därmed beskattningsunderlaget blir det en omöjlig uppgift för Utredningen att kvantifiera revisionens indirekta värde för beskattningen.” (SOU 2008:32 s. 147)

Sammanfattningsvis anser således utredarna att det inte har visats att revisorernas gransknings- och anmälningsskyldighet har någon avgörande betydelse vad avser det totala beskattningsunderlaget. Den preventiva funktion revisorerna har anses istället vara av större vikt i detta avseende. Emellertid är det, såvitt framkommit av utredningen, inte möjligt att mäta revisionens preventiva effekt . I detta sammanhang framkommer också att utredarna är övertygade om att de småföretag som väljer bort revision, kommer att använda de

⁶⁶ ABL 9 kap 37§

⁶⁷ SOU 2008:32 s.145-146

besparingar som uppstår till att förstärka den interna kontrollen av bolaget, d.v.s. exempelvis genom att köpa in fler bokföringstjänster⁶⁸.

Den tredje punkten gäller risken för ökat skattefusk med anledning av förslaget. Enligt en nyligen genomförd undersökning finns ett samband mellan skattefusk och annan ekonomisk brottslighet. Den ekonomiska brottsligheten gäller ofta företag som fuskar med svart arbetskraft eller med skatter och andra avgifter. Sådana skatteundandraganden innebär att konkurrensen snedvrids och att de näringsidkare som följer gällande regler och föreskrifter riskerar att slås ut.⁶⁹

I utredningen konstateras att det för att upprätthålla tilliten till rättssamhället krävs att skattefusk och annan ekonomisk brottslighet motarbetas av staten på ett effektivt sätt. Författarna till utredningen ställer sig därför frågan vilken betydelse revision har för skattekontrollen och kampen mot ekonomisk brottslighet⁷⁰

I den här efterföljande diskussionen sägs bl.a. att oavsett var gränsen sätts för revisionsplikts avskaffande, kommer i vart fall de minsta företagen ha möjlighet att avstå från revision. Enligt utredarna är det just i dessa företag som majoriteten av alla s.k. skattefel sker. Detta, tillsammans med det faktum att svartarbete är ett större problem i enskilda näringsverksamheter än i aktiebolag av samma storlek, leder enligt utredarna till bedömningen att en slopad revisionsplikt kan befaras påverka skattefelets storlek. Det är dock enligt utredarna, vilket även tidigare anförts, mycket svårt att bedöma vilken betydelse revisionsplikts avskaffande kan tänkas få för skattefelets storlek och Skatteverkets arbete med att begränsa skattefelet. Detta mot bakgrund av bristen på utredning om revisionens betydelse för bokföringens kvalitet och därmed för beskattningsunderlaget.⁷¹

4.5.1.3 FÖRSLAG TILL MOTÅTGÄRDER

I SOU 2008:32 diskuteras ett antals s.k. motåtgärder. Sådana åtgärder skulle enligt utredarna kunna vidtas som en extra försiktighetsåtgärd för att få företagens redovisning att hålla så hög standard som möjligt, även efter en lagändring.

⁶⁸ SOU 2008:32 s. 249

⁶⁹ Prop. 2006/07:105

⁷⁰ SOU 2008:32 s.224

⁷¹ SOU 2008:32 s.224 ff

De åtgärder som huvudsakligen diskuteras är allmän bokföringskontroll, utvidgad upplysningsskyldighet och intygande om revision. Dessa åtgärder skulle enligt utredarna i viss mån kunna ersätta den granskning som en revisor gör.⁷²

4.5.2 SÄRSKILDA YTTRANDEN

SOU 2008:32 har kommenterats av särskilt sakkunniga och av berörda myndigheter. I det följande återges Skatteverkets yttrande.⁷³

4.5.2.1 SKATTEVERKETS YTTRANDE

I sitt yttrande avstyrker Skatteverket utredningens förslag att avskaffa revisionsplikten för små företag. Detta eftersom man menar att utredningen har underskattat framförallt den preventiva effekt som revisionen har för att motverka fel i deklARATIONERNA. Skatteverket betonar också att sätta gränsvärden, såvitt avser vilka företag som skall komma att omfattas av en ev. lagändring, måste sänkas till betydligt lägre nivåer. Detta för att Skatteverket ska ha möjlighet att successivt hantera de negativa konsekvenser som förutses.

De motåtgärder som presenterats av utredarna vitsordas på det hela taget av Skatteverket, för det fall att förslaget blir verklighet. Här uppges emellertid att sådana kräver att Skatteverket får ökade resurser. Avslutningsvis, i denna fråga, menar Skatteverket att grundregeln för aktiebolag bör vara att revision ska äga rum. Det vill säga, ett bolag som vill avstå från revision bör vara skyldiga att i bolagsordningen aktivt välja bort denna. En sådan lösning kallas för opt-out.⁷⁴

⁷² SOU 2008:32 s. 230 ff

⁷³ Skatteverkets yttrande till SOU 2008:32 Datum: 2008-06-23 Dnr/målnr/löpnr: 131-222668-08/112

⁷⁴ Skatteverkets yttrande till SOU 2008:32, Datum: 2008-06-23 Dnr/målnr/löpnr: 131-222668-08/112

4.6 FÖRVÄNTADE KONSEKVENSER

Intervjuernas roll i förelagt arbete är, vilket tidigare nämnts, dels att skapa förståelse för den kontext mot vilka våra dokument studerats och mot vilken en sekundäranalys av framlagd utredning gjorts, och dels att få ett mer omfattande empiriskt material för att kunna besvara aktuell frågeställning. Intervjun med Skatteverket ska alltså ses som dels en del av de översta högra matriserna i dispositionsmatrisen, och dels som ett underlag för den nedersta högra, alltså analysen.

4.6.1 INTERVJU MED SKATTEVERKET

Intervjun ägde rum på Skatteverket Malmö med Göran Mårtensson, revisor som arbetar med orena revisioner och Kjell Persson, sektionschef inom samma avdelning. Intervjun berör samtliga fält i den högra sidan av dispositionsmatrisen.

Fråga 1

- ”År 1983 infördes allmän revisionsplikt i Sverige för samtliga aktiebolag, blev det för Skatteverkets del någon märkbar nytta härav”?
- Som svar på frågan uppgav respondenterna att det troligtvis inte innebar någon större förändring såvitt avsåg Skatteverkets arbetssätt, men detta med den reservationen att båda respondenterna var nyanställda vid denna tid. Däremot skedde en förändring i Skatteverkets arbetssätt under åren 2002 – 2003. Detta då de s.k. orena revisionerna systematiserades och kategoriserades på annat sätt än innan. Det förändrade arbetssättet hade bl.a. sin grund i en lagändring gällande revisorernas anmälningsskyldighet. Vidare startades olika projekt baserade på de olika feltyper som förekom.

Fråga 2

- ”Hur hanteras idag deklarationer från de företag som saknar revisor och således ej genomgår revision”?

- Sådana företag sorterar enligt respondenten under en annan avdelning inom Skatteverket, varför man i Malmö endast kommer i kontakt med dessa bolag om de t.ex. ingår i ett centralstyrt specialprojekt. Som exempel kan nämnas den särskilda granskning av restaurangbranschen som nyligen ägt rum i Skåne. Dessa projekt är ofta branschstyrda och berör därmed alla företagsformer. Enligt respondenten är det vidare så att bokföringen i enskilda firmor som ej genomgår revision ofta har en sämre skatteredovisning än de småbolag som genomgår revision.

FRÅGA 3

- ”Tror ni att arbetsbördan för de anställda på Skatteverket kommer att påverkas om det nu diskuterade förslaget rörande revisionsplikt blir lag”?
- Här menar respondenten att man spontant kan förvänta sig en ökning. Men då ingen information i frågan har delgivits de anställda vid Skatteverket, vet ingen i Malmö för närvarande något om detta. En gissning från respondentens sida är att det blir de minsta företagen, enmansbolagen, som kommer att agera i första hand om utredningsförslaget resulterar i en lagändring.

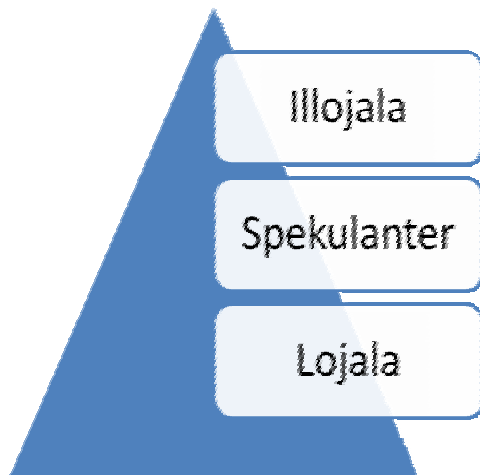
Fråga 4

- ”Finns det någon strategi att bemöta ovanstående”?
- Enligt respondenterna är detta inte något som diskuterats. Dock framkom under intervjun att Skatteverket generellt önskar ökade möjligheter att genomföra fler kontroller än vad som sker idag. Detta genom fler resurser och fler kontrollverktyg. Nya strategier av sådant slag beslutas dock centralt.

Fråga 5

- ”Compliance theory – arbetar ni efter detta idag”?
- Här uppger respondenten, efter att intervjuarna kort definierat begreppet ”compliance”, att man även på Skatteverket i Sverige använder sig av denna teori. De

olika skikten i pyramiden benämns ofta inom Skatteverket "illojala", "spekulanter" och "lojala".



Bilden beskriver hur respondenterna benämner de olika grupperna i "Compliance-pyramiden"

FRÅGA 6

- "Har ni processplaner/manualer för tillvägagångssättet då rena respektive orena revisionsberättelser kommer in till Skatteverket"?
- Respondenten uppger i sammandrag följande. Bolagen skickar in sin skattedeklaration till Skatteverket. Revisorn är å sin sida skyldig att skicka in revisionsberättelsen om det finns någon anmärkning i denna. I annat fall ska den endast sändas in till bolagsverket. Det är således endast de orena revisionsberättelserna som ska tillhandahållas Skatteverket per automatik. De inkomna revisionsberättelserna som endast innehåller smärre fel bearbetas genom en s.k. skrivbordskontroll, vilket t.ex. kan innebära att kompletterande uppgifter begärs in från företaget i fråga. I andra fall, då lokaliserade fel bedöms vara mer omfattande och därmed utgöra större risk för skattefel, kan det bli fråga om att Skatteverket genomför en nyrevision av företaget. I detta sammanhang nämner respondenten vidare att de kontrollsystem som Skatteverket har tillgång till troligtvis inte skulle kunna upptäcka sådana fel som idag uppmärksammas av revisorn.

Fråga 7

- ”Har man stora problem med felaktiga deklarerationer idag från företag”?
- Respondenterna kan inte uttala sig i frågan.

Diskussionen i övrigt

- Respondenterna menade att bankerna, för att våga ställa upp som långivare, kommer kräva ordning bland räkenskaperna, vilket troligtvis leder till någon form av konsultkrav. I förlängningen skulle detta även kunna resultera i att bolagen i flera fall väljer att ha kvar revisionen.
- Orena revisioner granskas, enligt respondenterna, sällan fullständigt. Kontrollen inriktas istället på de delar som är bristfälliga. Bedömningarna i dessa frågor, om vad som ska kontrolleras, sker dock från fall till fall, och det finns inget generellt tillämpligt tillvägagångssätt.

5 ANALYS

Analysen utgår från vår problemformulering.

”Kan man, mot bakgrund av utveckling i Danmark, säga något om vilka konsekvenserna kan bli för det svenska Skatteverket om revisionsplikten avskaffas för de mindre bolagen?”

I Danmark genomfördes en harmonisering till EG:s fjärde bolagsdirektiv redan år 2004, på så sätt att bolagsindelningen i ”årsregnskabsloven” kom att få samma gränsvärden som i direktivet. Någon motsvarande indelning finns inte i den svenska lagstiftningen. Det innebär att den statistik som finns i de båda länderna är svår att jämföra, då underlaget bygger på olika sätt att dela in bolag.

I Danmark har man valt att successivt närma sig de gränsvärden som framgår av fjärde bolagsdirektivet. För närvarande är det alltså endast de allra minsta bolagen som kan avstå revision. Lagen infördes år 2006 och befinner sig fortfarande i en prövoperiod. Detta innebär att det är svårt att få fram konkreta uppgifter om hur SKAT i förlängningen påverkas av revisionspliktens avskaffande.

I SOU 2008:32 saknas enligt oss viktig statistik som skulle kunna klargöra flera frågeställningar. Exempel på detta är siffror som visar hur många av de berörda företagen som idag använder professionell hjälp med redovisningen och i skattefrågor. Motsvarande statistik framgick av de danska förarbetena, och vi menar att det är en brist i SOU 2008:32 att utredaren inte lagt vikt vid dessa frågor. Ytterligare en brist är enligt vår mening att de svårigheter som föreslagna lagändring kan ge upphov till för Skatteverkets del, inte bemöts på ett konstruktivt sätt. Vidare diskuteras inte frågan om det är moraliskt försvarbart att det offentliga kan få bära de kostnader för kontroll av bolagens redovisning som tidigare burits av det privata näringslivet.

Enligt de underlag vi tagit del av kommer ett avskaffande av revisionsplikten att leda till stora besparingar för småföretagen. Enligt oss är det dock tveksamt om besparingarna i realiteten blir så stora. Detta med tanke på de kompenserande åtgärder som företagen istället kan bli

tvungna att bekosta. Härmed avses dels tillkommande bokföringstjänster, och dels olika former av kreditvärderingstjänster. Även ur samhällets synvinkel är det tveksamt om förslaget leder till några besparingar, då Skatteverket troligtvis kommer behöva utökade resurser för att klara den utökade kontrollverksamheten. En beräkning av vilken resursförstärkning SKAT skulle behöva för att klara en utökad kontroll p.g.a. den förändrade revisionsplikten gjordes innan lagen antogs i Danmark. Någon motsvarande beräkning framkommer inte av SOU 2008:32.

Revisionen kan härledas från intressentteorin, på så sätt att revisionens huvudsyfte är att tillgodose intressenternas informationsbehov. Även om revisionen ursprungligen inte infördes för att tillgodose SKAT:s behov av information, så som fallet var i Sverige då revisionsplikten infördes, så är flera av de kontrollmetoder som skatteväsendena i de bägge länderna använder sig av på olika sätt knutna till bolagens revision. SKAT begär t.ex. att bolagen uppger om de haft hjälp av en revisor eller inte. Beroende på detta görs en riskbedömning utifrån de principer som beskrivs i "Compliance-teorin". Skatteverket använder sig redan av "Compliance-teorin" i sitt strategiarbete, och borde kunna utveckla detsamma förutsatt att de får tillgång till nya verktyg, t.ex. en upplysningsskyldighet liknande den danska. Under intervjun med Skatteverket uppgav respondenterna att det, om revisionsplikten förändras, sannolikt kommer krävas mer resurser och fler kontrollverktyg.

SLUTSATSER

Den danska lagen har endast varit gällande en kort tid, och SKAT har därför ännu inte haft möjlighet att helt utvärdera lagändringen. Det som ändå möjliggör vår jämförelse av det danska och svenska skatteväsendet är att de båda i sitt strategiarbete använder sig av "Compliance-teorin".

De skillnader som måste beaktas vid en jämförelse av den danska lagen och det svenska förslaget är enligt vår mening att Danmark tillämpar en successiv anpassning till det fjärde bolagsdirektivet, med inledningsvis låga gränsvärden. I det svenska förslaget sägs istället att de gränsvärden som framgår av bolagsdirektivet ska gälla fullt ut redan från början.

Jämförelsen försvåras också av att det i SOU 2008:32 saknas mycket av den statistik som framgår av de dokument som föregick den danska lagändringen. En av anledningarna till dessa brister kan vara att det inte finns någon heltäckande indelning i olika storleksklasser av de svenska aktiebolagen.

Det kommer att krävas mer resurser och nya kontrollverktyg för Skatteverket, om förslaget om revisionspliktens avskaffande blir till lag.

Det är möjligt att de bolag som berörs av revisionspliktens avskaffande kan minska sina totala utgifter. Sett ur samhällets perspektiv är det dock snarare sannolikt att förändringarna ger merkostnader. De enda som vi med säkerhet menar kan sägas vinna på revisionspliktens avskaffande, är de vilande bolagen

6 AVSLUTANDE DISKUSSION

I båda länderna jobbar respektive skattemyndighet utifrån samma strategi avseende kontrollverksamheten av företag. Vår frågeställning kan därför besvaras på följande sätt.

Även om utvärderingen av den förändrade revisionsplikten för närvarande pågår i Danmark, kan redan nu ses att SKAT använder fler resurser än tidigare. Flertalet av de extra 45 tjänster som tillsattes är fortfarande sysselsatta med att granska de oreviderade företagens räkenskaper. I Danmark är det färre företag som har berörts av förändringen än vad fallet kommer bli i Sverige om förslaget som delbetänkandet presenterar antas. Vi menar därför att de resurser som kommer krävas för att Skatteverket ska klara den utökade kontrollverksamheten, utan att fler skattefel uppkommer, i vart fall inte kan förväntas understiga de resursökningar som krävdes i Danmark.

Avslutningsvis efterlyser vi en mer nyanserad debatt om vem som egentligen ska betala en granskning av företagens räkenskaper. Det vore även intressant att se vidare studier när den danska lagändringen har utvärderats full ut.

7 LITTERATURFÖRTECKNING

BÖCKER

- Alvesson Sköldberg Tolkning och Reflektion , Lund, Studentlitteratur 2008
- Alvesson, M. & Sveningsson, S. Organisationer: Ledning och processer, Lund, Studentlitteratur 2007.
- Anthony, R.N., & Govindarajan, V Management Control Systems. Mc Graw Hill,2007
- Braithwaite Valarie Taxing Democracy Ashgate Publishing Ltd 2002
- Bruzelius, Skärvad Integrerad organisationslära Lund, Studentlitteratur 2004
- Bryman, A., & Bell, E. Företagsekonomiska forskningsmetoder, Malmö, Liber.2005
- Rienecker, L. & Jörgensen, P.S. Att skriva en bra uppsats, Malmö, Liber 2002.
- FAR/SRS Samlingsvolymen 2008 Del1 , FARSRS förlag AB 2008
- Revision – En praktisk beskrivning , FARSRS förlag 2006 (illustrationer Trohammar Claes

OFFICIELLA RAPPORTER OCH LAGTEXTER

- Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG
- Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32)
- PM 1978:2, Revisorns verksamhet, BRÅ, Brottsförebyggande rådet
- Skatteverkets yttrande avseende SOU 2008:32, remiss 2008-06-23
- Rapport nr1 Skatteverket 2005- Rätt från början, forskning och strategier
- Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, (SOU 1999:43)

- Thorell, P. Norberg, C. Revisionsplikten i små aktiebolag Rapport för Svenskt Näringsliv, 20050316 , prop. 2006/07:105
- Urban Bjergert Avskaffande av revisionsplikten för små företag yttrandeSOU 2008:32; remiss 2008-06-23 Datum: 2008-06-23 Dnr/målnr/löpnr: 131-222668-08/112 Justitiedepartementet
- Bech Bruun, rapport ”Skattekontrol af ureviderede Selskaber”, Erhvervs- o Selskabsstyrelsen 060118
- Erhvervs o selskabsstyrelsens rapport mars 2005 ”Revisionspligten for B-selskaber”
- L 650 2006 ”Lov om anpartsselskaber.
- L50 2006 ”Om ændring af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflaaeggelse af årsregnskab.m.v,(årsregnskabsloven) bogforingslov samt lov om stattdautoriserede og registrerede revisorer”
- Bemärkningar till lovforslag den 16 nov. 2005
- Spørgsmål 11 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 28.november 2005.
- Spørgsmål 29 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 17

AVHANDLINGAR UPPSATSER

- Larsson Adam, Lindstedt Josefine, Persson Cathrine Revisionsplikt- en utredning om eventuella konsekvenser för Skatteverket och revisionsbyråerna vid ett avskaffande magisteruppsats, Lund 2006
- Brontz Anna, Gidlöf Sophie, Persson Ulrika Kommunal Revision i Sverige och Danmark- En Jämförande studie av Landskrona och Hilleröd kommun magisteruppsats Lund 2003

TIDNINGARTIKLAR OCH TIDSKRIFTER

- Carlson Mikael ordförande, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Argumenten för revisionsplikt väger alltför lätt. Dagens Industri 2005-03-29
- Slopa revisionsplikten, men inte revisorn Dagens Industri 2005-04-16
- Slopa revisionsplikten i de mindre företagen Dagens Industri 2005-03-16
- Thorell Per och Norberg Claes: Går det att försvara revisionsplikten ? Balans Nr3 2005. s 19- 23,
- Tidskriften Balans nr 4 2005
- 15 000 virksomheder har fyret revisoren Ehrvervsbladet 2008-04-01

ELEKTRONISKA KÄLLOR

www.OECD.org

www.folketinget.dk

www.eogs.dk

8 BILAGOR

OM DANSKA KAPITALINSATSBOLAG

Vidare finns i Danmark två olika bolagsformer avseende kapitalinsatsbolag. De för mindre verksamheter, så kallade anpartsselskab med en kapitalinsats på minst 125 000 dkr⁷⁵, motsvaras av till exempel den engelska bolagsformen Limited company (Ltd). De större verksamheterna organiseras normalt som aktieselskab, vilket kan sägas motsvara den engelska Public limited company (Plc).⁷⁶

⁷⁵Lov 650 2006

⁷⁶ Bech-Bruuns rapport till erhvers- o selskabsstyrelsen 060118

Besvarelse af spørgsmål 11 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 28. november 2005.

Spørgsmål 11

”Ministeren bedes kommentere underdirektør, Preben Bialas, SKAT, der i Børsen den 3. oktober 2005 vurderer umiddelbart, ”at skattekontrollen ude i de revisorløse virksomheder i gennemsnit vil beslaglægge to arbejdsdage mere end i dag.”

Svar:

Jeg har til brug for besvarelsen af dette spørgsmål indhentet bidrag fra Skatteministeren, som oplyser følgende:

”Den beregning, som underdirektør Preben Bialas nævner i Børsen den 3. oktober d.å., er udtryk for et skøn over de ressourcer, der gennemsnitligt skal anvendes til en dybere gennemgang af regnskabsmaterialet i en virksomhed, som har undladt revision, og som er blevet udsøgt til kontrol.

Det er vigtigt at bemærke, at lovforslaget ikke betyder, at SKAT skal anvende de fulde kontrolressourcer på gennemgang fra A til Z af de virksomheder, som undlader revision som følge af forslaget. Hvor stor en indsats, der sættes ind over for den enkelte virksomhed, beror på helt konkrete forhold fra virksomhed til virksomhed.”

. Besvarelse af spørgsmål 13 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 28. november 2005.

Spørgsmål 13

”Med udgangspunkt i Preben Bialas’ udtalelser, bedes ministeren forklare, hvor mange årsværk der skal tilføjes SKAT, hvis staten vil sikre, at den samlede kontrolindsats ikke svækkes ved fjernelse af revisionspligten.”

Svar:

Jeg har til brug for besvarelsen af dette spørgsmål indhentet bidrag fra Skatteministeren, som oplyser følgende:

”Som det fremgår af lovforslagets administrative bemærkninger er det regeringens vurdering, at der som følge af lovforslaget må afsættes 45 årsværk til at sikre en betryggende skattekontrol.

Der henvises i øvrigt til svaret på spørgsmål 11.”

Besvarelse af spørgsmål 29 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 17. januar 2004.

Spørgsmål 29 (L 50) :

"Er ministeren enig i, at når et review efter standard RS 910 anvendes under den nuværende lovgivning som passende kontrol for bl.a. skattevæsenet vedrørende oplysningerne om selskabernes selvangivelser, er det en realistisk antagelse, at en indførelse af reviewpligt ikke vil medføre et behov for yderligere ansættelser hos skattemyndighederne, som ministerens lovforslag om en ren afskaffelse af revisionspligten for mindre virksomheder nødvendiggør?"

Svar:

Jeg har til brug for besvarelsen af dette spørgsmål indhentet bidrag fra skatteministeren, som jeg i det hele kan henholde mig til.

Skatteministeren oplyser følgende:

”I forhold til en påtegning om revision, hvor revisor direkte udtaler sig om regnskabet rigtighed, giver en påtegning om review kun en moderat sikkerhed. Ved review udtaler revisor sig negativt – om han er blevet opmærksom på forhold, som afkræfter, at årsregnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en fastlagt regnskabsmæssig begrebsramme.

Virksomhedens årsregnskab danner grundlag for kontrol af virksomhedens skatte- og afgiftsangivelser og indberetninger om løn. Det er derfor – set ud fra SKATs synspunkt – vigtigt, at regnskabsgrundlaget er så fuldstændigt og korrekt som muligt, og at de interne kontroller i selskabet, der er rettet mod registrering af indtægter og udgifter, er gennemgået. Endvidere er det vigtigt, at der har været foretaget en kontrol af værdierne i balancen, og om der er en indre sammenhæng i regnskabsgrundlaget. Ved review gennemføres der ikke revision i årets løb, herunder bilagskontrol og systemrevision – dvs. testen af, at de interne kontroller sikrer korrekte og fuldstændige registreringer til brug for årsrapporten. Ulempen ved review er, at review stort set er uden betydning i forhold til skattelovgivningen.

På grund af den begrænsede kontrol af virksomhedens forhold fra revisors side vil SKAT fortsat skulle anvende flere kontrolressourcer på virksomheder med review end på virksomheder, som er underkastet lovpligtig revision, eksempelvis for at teste, om registreringerne i bogholderi og regnskab er tilstrækkeligt sikre, og om aktiver og passiver er til stede og medregnet.”

Besvarelse af spørgsmål 45 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 1. februar 2006.

Spørgsmål 45

”Kan ministeren bekræfte, at både det danske skattesystem og det danske moms-system er baseret på, at virksomhederne opkræver moms, afgifter og a-skat m.v. i betydeligt omfang, og afregner disse til SKAT, og at SKAT kun foretager få kontroller af, om denne opkrævning sker korrekt, og at den faktiske kontrol fra SKAT, i forhold til de opkrævede beløb, hos mindre virksomheder er betydeligt mindre end i de lande, hvor der ikke er revisionspligt for mindre selskaber?”

Svar:

Jeg har til brug for besvarelsen af dette spørgsmål indhentet bidrag fra skatteministeren, som jeg i det hele kan henholde mig til.

Skatteministeren oplyser følgende:

”Det kan bekræftes, at virksomhederne opkræver og afregner skatter og afgifter i betydeligt omfang på såvel egne, som på borgernes vegne. Det er en forudsætning for det danske velfærdssamfund, at borgere og virksomheder betaler de skatter og afgifter de skal.

Det er ikke et mål for SKAT at nå et bestemt kontrolniveau, men derimod at afveje indsatsen i forhold til den enkelte virksomhed. SKATs indsatsstrategi tager afsæt i den opfattelse, at hovedparten af virksomheder og borgere ønsker at overholde reglerne. Indsatsen i forhold til de virksomheder og borgere, som ønsker at overholde reglerne er karakteriseret af service og vejledning, medens kontrol og sanktioner karakteriserer indsatsen i forhold til dem, der ikke vil overholde reglerne. I indsatsstrategien går service og kontrol således hånd i hånd. Det overordnede mål med

strategien er at øge antallet af virksomheder og borgere, som af sig selv overholder reglerne, og som oplever skattemyndighedernes indsats som servicepræget, effektiv og retssikker.

Selv om kontrolniveauet kunne belyses nærmere, ville en sammenligning næppe give mening. Skattesystemerne i andre lande er forskellige fra det danske skattesystem, og dermed er også redskaberne til kontrol forskellige. Fælles er dog, at der arbejdes med målet om at øge antallet af virksomheder og borgere, som af sig selv overholder reglerne, ved at afveje indsatsen i forhold til den enkelte virksomhed.”

Besvarelse af spørgsmål 77 (L 50) stillet af Erhvervsudvalget den 28. februar 2006.

Spørgsmål 77

”I forlængelse af besvarelsen af spørgsmål 29 bedes ministeren oplyse, hvorfor der af selvangivelsen for personligt erhvervsdrivende blandt andet fremgår følgende spørgsmål:

- Er regnskabet udarbejdet af revisor
- Er der foretaget revision, gennemgang/review, assistance med regnskabsopstilling eller andet
- Er skattepligtig indkomst opgjort med bistand fra revisor?”

Svar:

Jeg har til brug for besvarelsen af dette spørgsmål indhentet bidrag fra skatteministeren, som jeg i det hele kan henholde mig til.

Skatteministeren oplyser følgende:

”De nævnte spørgsmål er uddrag af de regnskabsdata, som virksomheden giver i selvangivelsen, og som tillige med andre oplysninger indgår i den fremtidige digitale udvælgelse af kontrolegnede virksomheder, når virksomheden ikke længere indsender regnskab mv. Det er fortsat de efterfølgende undersøgelser, der skal afdække og berigtige eventuelle fejl og misforståelser. De nævnte regnskabsdata er således et udtryk for, at SKAT også anvender omfanget af revisors assistance som et led i risikovurderingen, hvad enten der er tale om regnskabsassistance, review eller revision.”