



Företagsekonomiska institutionen  
EKONOMIHÖGSKOLAN VID  
LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats  
VT 2005

# REVISIONSPLIKTENS VÄRDE FÖR SKATTEKONTROLL AV SMÅ AKTIEBOLAG

**Författare**

Emelie Hallencreutz  
Jolina Holm  
Johanna Mannerstam

**Handledare**

Sven-Arne Nilsson  
Claes Norberg

# SAMMANFATTNING

- Titel:** Revisionspliktens värde för skattekontroll av små aktiebolag
- Seminariedatum:** 19 september 2005
- Kurs:** Magisteruppsats i redovisning (FEK 591), 10 poäng
- Författare:** Emelie Hallencreutz, Jolina Holm och Johanna Mannerstam
- Handledare:** Sven-Arne Nilsson och Claes Norberg
- Nyckelord:** revision, revisionsplikt, samhällsekonomisk bedömning, skattekontroll, små aktiebolag
- Syfte:** Syftet är att beskriva hur revisionsplikten används vid skattekontroll. Vidare avser vi att uppskatta revisionspliktens värde för skattekontrollen i små aktiebolag. Slutligen ämnar vi undersöka om revisionspliktens värde för skattekontroll är ett starkt argument för att behålla revisionsplikten i små aktiebolag i Sverige.
- Metod:** Undersökningen har präglats av en kvalitativ metod med ett abduktivt synsätt. För att beskriva hur Skatteverket använder revisionsplikten i kontrollarbetet samlades skriftligt material in, samt personer på Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten intervjuades. Vidare uppskattades revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag med hjälp av samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys.
- Slutsatser:** Det förefaller som revisionspliktens värde för skattekontrollen är begränsat. Detta beror till stor del på att Skatteverket inte utnyttjar den resurs som revisionsplikten utgör. Revisionspliktens värde för skattekontrollen är svårt att fastställa och mäta. Det är problematiskt hur revisionspliktens framtid i små aktiebolag ska hanteras med hänsyn till skattekontrollen. Antingen utgår man ifrån att det existerar ett värde eller så utesluter man det eftersom det inte kan mätas med tillförlitlighet. Undersökningen visar att revisionspliktens värde för skattekontroll inte är ett tillräckligt starkt argument för att behålla revisionsplikten i små aktiebolag, då det bara är en del i sammanhanget.

# SUMMARY

**Title:** The value of the statutory audit for tax control of small limited companies

**Seminar date:** The 19th of September 2005

**Course:** Master thesis in Business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)

**Authors:** Emelie Hallencreutz, Jolina Holm and Johanna Mannerstam

**Advisor:** Sven-Arne Nilsson  
Claes Norberg

**Keywords:** tax control, statutory audit, small limited companies, auditing, cost-benefit analysis

**Purpose:** The purpose is to describe how the statutory audit is used in the tax control of small limited companies. On the basis of this description, we intend to estimate the value of the audit duty for the tax control. Finally, we intend to examine if the value of statutory audit for wealth control is a strong argument in order to retain the statutory audit in small limited companies in Sweden.

**Methodology:** The study has been characterized of a qualitative method with an abductive approach. In order to describe how the Swedish National Tax Board uses the statutory audit in their tax control, written material has been gathered, and persons at the Swedish National Tax Board and at the Swedish National Economic Crimes Bureau have been interviewed. This empiric material has been analysed with a cost-benefit analysis to estimate the value of statutory audit for the tax control of small limited companies.

**Conclusions:** It appears that the actual value of statutory audit for tax control is limited. It is difficult to establish and to measure the value of statutory audit for tax control. It is therefore problematical how to handle the future statutory audit in small limited companies with regard to the tax control. Either one assumes that a value exists, or eliminates the fact that the value exists since it cannot be measured with reliability. The study shows that the value of statutory audit for tax control is not sufficiently strong to retain statutory audit in small limited companies, though it is just one part in the context. .

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>7</b>
1.1 VAL AV ÄMNE .....	7
1.2 BAKGRUND .....	7
1.3 PROBLEMDISKUSSION .....	9
1.4 SYFTE .....	11
1.5 AVGRÄNSNINGAR .....	12
1.6 DISPOSITION .....	12
<b>2 METOD</b> .....	<b>14</b>
2.1 REFERENSRAM OCH PERSPEKTIV .....	14
2.2 FORSKNINGSAKSATS .....	14
2.3 KVALITATIV OCH KVANTITATIV METOD .....	15
2.4 DATAINSAMLING .....	16
2.4.1 Val av teori.....	16
2.4.2 Intervju eller enkät .....	16
2.4.3 Urval av respondenter.....	18
2.4.4 Utformning av intervjuunderlag.....	18
2.4.5 Genomförandet av intervjuer .....	19
2.5 KÄLLKRITIK.....	20
2.5.1 Primärkällor.....	20
2.5.2 Sekundärkällor .....	21
<b>3 REVISION</b> .....	<b>23</b>
3.1 BAKGRUND .....	23
3.2 LAGSTADGAD REVISION .....	23
3.2.1 God revisionssed .....	24
3.3 REVISIONSBERÄTTELSEN .....	24
3.3.1 Revisorns anmärkning avseende skatter och avgifter .....	25
3.4 REVISIONSPLIKT I SMÅ AKTIEBOLAG .....	26
3.4.1 Definition av små aktiebolag.....	26
<b>4 SAMHÄLLSEKONOMISK</b> .....	<b>28</b>
<b>KOSTNADS- OCH INTÄKTSANALYS</b> .....	<b>28</b>
4.1 ALLMÄNT.....	28
4.2 ANALYSENS STRUKTUR.....	29
4.2.1 Identifiering av berörda individer .....	30
4.2.2 Identifiering av konsekvenser .....	30
4.2.3 Kvantifiering.....	31
4.2.4 Värdering .....	31
4.2.5 Diskontering .....	32
4.2.6 Känslighetsanalys.....	32
4.3 PROBLEM MED SAMHÄLLSEKONOMISK KOSTNADS- OCH INTÄKTSANALYS.....	33
<b>5 SKATTEKONTROLL</b> .....	<b>35</b>
5.1 SKATTEKONTROLL UR ETT HISTORISKT PERSPEKTIV .....	35
5.2 DEN SVENSKA FÖRETAGSSTRUKTUREN .....	36
5.3 DET SVENSKA BESKATTNINGSSYSTEMET .....	37
5.4 KONTROLLSYSTEMET.....	38
5.4.1 Riskhantering .....	38
5.4.2 Riskbedömning.....	39
5.4.3 Kontrollbehov och urvalsbedömning.....	40
5.4.4 Kontrollmetoder .....	40
5.5 EFFEKTER AV KONTROLLVERKSAMHETEN .....	42

<b>6 REDOVISNING AV INTERVJUER .....</b>	<b>44</b>
6.1 INTERVJU 1 PÅ SKATTEVERKET.....	44
6.1.1 <i>Kontrollsystemet</i> .....	44
6.1.2 <i>Hantering och användning av orena revisionsberättelser</i> .....	45
6.1.3 <i>Revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag</i> .....	46
6.1.4 <i>Alternativ till revisionsplikten</i> .....	47
6.2 INTERVJU 2 PÅ SKATTEVERKET.....	47
6.2.1 <i>Kontrollsystemet</i> .....	47
6.2.2 <i>Hantering och användning av orena revisionsberättelser</i> .....	48
6.2.3 <i>Revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag</i> .....	48
6.2.4 <i>Alternativ till den lagstadgade revisionsplikten</i> .....	48
6.3 INTERVJU 3 PÅ SKATTEVERKET.....	49
6.3.1 <i>Kontrollsystemet</i> .....	49
6.3.2 <i>Hantering och användning av orena revisionsberättelser</i> .....	50
6.3.3 <i>Revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag</i> .....	50
6.3.4 <i>Alternativ till den lagstadgade revisionsplikten</i> .....	51
6.4 INTERVJU 4 PÅ EKOBROTTSMYNDIGHETEN .....	51
<b>7 ANALYS.....</b>	<b>53</b>
7.1 INLEDNING .....	53
7.2 VAL AV INTRESSENTGRUPP OCH IDENTIFIERING AV KONSEKVENSER .....	54
7.2.1 <i>Ökad felfrekvens</i> .....	54
7.2.2 <i>Minskad preventiv effekt</i> .....	55
7.2.3 <i>Reducering av orena revisionsberättelser</i> .....	55
7.2.4 <i>Omläggning av kontrollsystemet</i> .....	56
7.2.5 <i>Konsekvensbeskrivning</i> .....	57
7.3 KVANTIFIERING .....	57
7.3.1 <i>Mätmetod 1 – Att göra jämförelser mellan olika företagsformer</i> .....	58
7.3.2 <i>Mätmetod 2 – Att studera tidigare genomförda åtgärder och befintligt material</i> .....	58
7.3.3 <i>Mätmetod 3 – Att tillämpa provperiod</i> .....	59
7.3.4 <i>Val av mätmetod</i> .....	59
7.4 VÄRDERING .....	60
7.4.1 <i>Ökad felfrekvens</i> .....	60
7.4.2 <i>Minskad preventiv effekt</i> .....	61
7.4.3 <i>Färre orena revisionsberättelser</i> .....	61
7.4.4 <i>Omläggning av kontrollsystemet</i> .....	61
7.5 PROBLEM MED TILLÄMPNINGEN AV SAMHÄLLSEKONOMISK ANALYS.....	61
<b>8 SLUTSATS.....</b>	<b>63</b>
8.1 INRIKTNING OCH UTFORMNING AV SKATTEKONTROLLEN I SMÅ AKTIEBOLAG.....	63
8.2 REVISIONSPLIKTENS VÄRDE FÖR SKATTEKONTROLLEN.....	64
8.3 ÄR REVISIONSPLIKTENS VÄRDE FÖR SKATTEKONTROLLEN ETT STARKT ARGUMENT? .....	65
8.4 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING .....	66
<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>67</b>
<b>BILAGOR .....</b>	<b>71</b>

# FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
IFAC	the International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
RL	Revisorslagen
RSV	Riksskatteverket
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund

# 1 INLEDNING

---

*Kapitlet inleds med en bakgrund till revisionsplikten i Sverige och följs av en problemdiskussion. Vidare följer studiens syfte, avgränsningar och uppsatsens fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Val av ämne

Det var på magisterkursen, i anslutning till uppsatsarbetet, som vi förstod att revisionsplikten var ett aktuellt och inte minst relevant ämne att studera. Den debatt som förs om revisionsplikten idag har av olika anledningar lockat ut fler aktörer än tidigare på arenan. Som så många gånger tidigare är harmoniseringsarbetet inom EU en bidragande orsak till att frågan blivit aktuell. Debatten fick oss att reflektera över att det svenska regelverket på området inte varit föremål för någon ordentlig utredning. Vid arbetets början var vi något osäkra på vad som tidigare undersökts och hur vi kunde tillföra ny kunskap.

## 1.2 Bakgrund

Redan på 1600-talet användes olika granskningsåtgärder i svenska företag, men det var inte förrän industrialiseringen började i slutet på 1800-talet som krav på revision infördes. De första bestämmelserna om revision och revisionsplikt kom i 1895 års aktiebolagslag (ABL), vilket inkluderade revisionsplikt.<sup>1</sup> Till en början avsåg revisionen att tillgodose ägarnas kontrollbehov över ledningens förvaltning av verksamheten. Med anledningen av den ökade affärsaktiviteten under 1900-talet utvecklades revisionen till att även kontrollera tillförlitligheten i den finansiella rapporteringen.<sup>2</sup> I samband med 1983 års ändring av aktiebolagslagen infördes revisionsplikt för samtliga aktiebolag, i form av krav på kvalificerad revisor. I en utredning av BRÅ, 1978, kunde det konstateras att ekonomisk brottslighet ofta förekom i små aktiebolag. Utredningen redogjorde inte för vilka kostnader och fördelar revisionsplikten skulle innebära för de små aktiebolagen. I förarbetena till ändringen av 1983 års aktiebolagslag var argumenten för en allmän revisionsplikt, bekämpningen av ekonomisk brottslighet samt ökad möjlighet till upptäckt av ekonomiska problem, något som ansåg vara en fördel för ägaren.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Diamant A (2004) s 33

<sup>2</sup> Moberg K (2003) s 31

<sup>3</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 16

Idag anses revisionen sörja för samtliga intressenter i aktiebolagets omgivning, exempelvis kreditgivare, leverantörer och staten.<sup>4</sup>

Revision har andra värden än bara kontrollskapande och fungerar även som meningsskapande, kommunikativt skapande och förtroendeskapaande. Revision som meningsskapande innebär att revisionen ger en bekräftelse av företagsledningens arbete genom oberoende granskning och skapar således mening. Revision som kommunikativt skapande handlar om att kommunicera till intressenterna hur lag och bolagsordning följs i aktiebolaget. Det tredje synsättet, revision som förtroendeskapaande, innebär att revision blir en garant för intressenterna som inte själva har någon kontroll över aktiebolaget.<sup>5</sup>

Det har diskuterats huruvida det är lämpligt att ha samma regler för samtliga aktiebolag, stora som små. EG: s fjärde bolagsrättsliga direktiv ger möjlighet att undanta vissa aktiebolag<sup>6</sup> från revisionsplikten.<sup>7</sup> Bland de 15 tidigare medlemmarna i EU är Sverige ett av få länder som fortfarande kräver revision av samtliga aktiebolag. Den svenska staten anser inte att kostnaden för aktiebolagen är skäl nog för ett undantag och att nyttan för intressenterna är betydande, trots att den i många fall inte är påtaglig ur ett ägarperspektiv.<sup>8</sup>

Den debatt som pågår idag om revisionsplikten väcktes i samband med den promemoria som Justitiedepartementet lade fram i juni 2003. Promemorian avser att stärka revisorns oberoende. Det kommer i stor utsträckning drabba små aktiebolag negativt om tjänster måste inhandlas från två skilda företag. De måste i sådant fall anskaffa tjänster från ett företag som upprättar en oberoende revision, och ett annat som upprättar årsredovisningen.<sup>9</sup> Därutöver förmodas kostnaderna öka ytterligare enligt revisionsbranschens egna beräkningar, med anledningen av den nya revisionsstandard som infördes i Sverige 2004.<sup>10</sup>

En revisor ska sedan 2002 anmärka i revisionsberättelsen om denne funnit att företaget inte fullgjort sina förpliktelser rörande skatter och avgifter.<sup>11</sup> Revisorn är även förpliktad att skicka in orena revisionsberättelser till Skatteverket.<sup>12</sup> Orsaken är att en oren revisionsberättelse kan ge Skatteverket en förvarning om att någonting inte står rätt till.<sup>13</sup> Genom att revisorer lagstadgat har en uppgiftsskyldighet att till Skatteverket uppge felaktigheter som framkommit vid revisionen, liknas dessa arbetsuppgifter mycket med vad som tidigare sköttes av

---

<sup>4</sup> Moberg K (2003) s 31

<sup>5</sup> Eklöv G (1998) s 55ff

<sup>6</sup> Som ej överskrider två av tre krav: fler än 50 anställda, omsättning på mer än 7,3 miljoner euro samt en balansomslutning större än 3,65 miljoner euro

<sup>7</sup> Rådets fjärde bolagsdirektiv, 78/660/EEG, artikel 51

<sup>8</sup> SOU 1995:44, s 213; prop. 1997/98:99, s 127

<sup>9</sup> Persson S (2003)

<sup>10</sup> Burén C-G & Nyquist (2005)

<sup>11</sup> 10 kap 31 § ABL

<sup>12</sup> 10 kap 33 a § ABL

<sup>13</sup> Prop 2001/02:25, s 96



statstjänstemän. Genom lagen har revisorn allt mer kommit att bli ett kontrollerande verktyg.<sup>14</sup>

### 1.3 Problemdiskussion

Intressenter som använder årsredovisningen som underlag för sina ekonomiska beslut har ett grundläggande behov av en ren revisionsberättelse som ett bevis på att redovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Intressenterna måste även kunna lita på att årsredovisningen följer rådande lagar och rekommendationer.<sup>15</sup> Vikten av att aktiebolag granskas skiljer sig mellan olika intressenter. De som anses ha störst behov av att informationen är tillförlitlig är de externa intressenterna.<sup>16</sup> Den informerade interna intressenten har utifrån denna synvinkel inget direkt behov av revision då de redan har god insikt i verksamheten.<sup>17</sup> Detta är i högsta grad påtagligt i de fall ägare och ledning är samma person.<sup>18</sup> För små aktiebolag hade det varit mer lämpligt med revision när den är efterfrågad, vid investeringsbehov eller när ägaren känner osäkerhet, enligt Stefan Persson som är ansvarig för Ernst & Youngs nationella verksamhet.<sup>19</sup>

Tonvikten i debatten om revisionsplikten ligger på behovet av att företagets intressenter får säkerställd information som ligger till grund för samarbetet dem emellan. Därtill är det samhällets sätt att tillgodose sina behov som anses vara bekämpning av ekonomisk brottslighet och för skattekontroll. Då de flesta varit överens om att den lagstadgade revisionsplikten är bra för alla så har dessa argument fått passera obehindrat.<sup>20</sup> Enligt Arlebäck uppfattar de flesta små och medelstora aktiebolag revisorn mer som Skatteverkets förlängda arm än företagets och ägarens rådgivare. De allmänna granskningar Skatteverket gör på området är mer än tillräckliga. Det skulle kunna ersätta dagens revisorer, ge möjlighet till kostnadsbesparingar för näringslivet samt bidra till att skatterevisorerna blir effektivare. Ansvaret skulle mer uttryckt ligga kvar på styrelsen och VD i de privata aktiebolagen.<sup>21</sup>

Professorerna Thorell och Norberg har på uppdrag av Svenskt Näringsliv skrivit rapporten ”Revisionsplikten i små aktiebolag” i vilken de ställer sig frågande till varför Sverige, till skillnad från många andra länder, valt att behålla revisionsplikten för samtliga aktiebolag. De förvånas över bristen på analys och diskussion om revisionens för- och nackdelar och dess kostnader.<sup>22</sup> Sigurd

---

<sup>14</sup> Andersson H & Johansson K (2000)

<sup>15</sup> Eklöv G (1998) s 137f

<sup>16</sup> FAR (2004) s 14f

<sup>17</sup> Rawet P (1994)

<sup>18</sup> Hjort K-E (1994); Thorell P & Norberg C (2005)

<sup>19</sup> Persson S (2003)

<sup>20</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 50

<sup>21</sup> Arlebäck S O (1994)

<sup>22</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 41

Elofsson, anställd på Ekobrottsmyndigheten, anser att ett samarbete med revisorerna förebygger brottslighet. Han menar även att det är i de allra minsta aktiebolagen som behovet av revision är som störst. ”Här saknas kanske kontroll och ägarna har ofta mindre ekonomiska kunskaper.”<sup>23</sup> Han anser dessutom att revisionsplikten är något som alla tjänar på, utom de som begår medvetna felaktigheter. Samhället tjänar på att brott förebyggs och småföretagen slipper oroa sig för att hamna hos Ekobrottsmyndigheten, så länge de följer revisorernas anvisningar.<sup>24</sup>

Även FAR vill behålla revisionsplikten, då de anser att även små aktiebolag behöver revision. Den är av stort värde för både ägarna och övriga intressenter. Revision leder till hög kvalitet på redovisningen och skapar förtroende för den ekonomiska rapporteringen.<sup>25</sup> Dan Brännström, generalsekreterare i FAR, anser att det både är krångligt och dyrt för ett litet aktiebolag att anlita både revisor och rådgivare. Den bästa lösningen är enligt honom att ha olika revisionsregler för stora och små aktiebolag, med tanke på oberoendefrågan. Han tror också att revisorn kan få nya uppgifter som exempelvis intygsskrivande till banker och skattemyndigheter.<sup>26</sup>

Vår bedömning är att revisionsplikten på ett eller annat sätt gynnar samtliga av ett aktiebolags intressenter. I de fall ägare och ledning är åtskilda är nyttan av revisionsplikten inte ifrågasatt, men revisionskostnaden är svår att motivera i små ägarledda aktiebolag. Många intressenter bör sannolikt inte ha några problem med att lösa frågor om kontroll och tillförlitlighet på avtalsmässig väg. Staten riskerar däremot att bli den stora förloraren om revisionsplikten avskaffas på grund av ökat kontrollbehov. I länder utan revisionsplikt har andra system byggts upp för att säkerställa kvaliteten på redovisning och deklaration vilket gynnar skattekontrollen. I Tyskland, som inte har revisionsplikt, anlitas ofta kvalificerade redovisnings- och skattekonstuler (Steuerberater) som ansvarar för bokföringen och upprättar årsredovisning, skattedeklarationer med mera. För att få beteckningen Steuerberater krävs det att man klarat ett kunskapsprov.<sup>27</sup> Det kan därför vara av intresse att undersöka hur revisionsplikten används i skattekontrollen av små aktiebolag i Sverige.

Thorell och Norberg anser inte att det idag finns belägg för att det finns något kvalitativt samband mellan reviderade årsredovisningar och deklara-tionsunderlaget till Skatteverket. Med anledning av undantagen från revisionsplikt i andra EU-länder, där ingen hänsyn tagits till eventuella effekter på skattekontrollen, anser de att även Sverige bör tona ner dess betydelse.<sup>28</sup> Skatteverkets beskattningsunderlag består endast av inlämnade

---

<sup>23</sup> Precht E (2005)

<sup>24</sup> Halling P (2005) s 21f

<sup>25</sup> Pressmeddelande från FAR (2005)

<sup>26</sup> Wennberg I (2004) s 25f

<sup>27</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 12

<sup>28</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 41

deklarationsuppgifter och aktiebolag har ingen skyldighet att skicka in sin årsredovisning. Enligt Thorell och Norberg betraktar Skatteverket i Sverige, såväl som motsvarande i England<sup>29</sup>, aktiebolagens redovisning som en del av det material som skattekontrollen baseras på. I England, som avskaffat revisionsplikten för små aktiebolag, anses således inte nyttan av reviderad redovisningsinformation för skattekontroll vara ett hinder för att undanta små aktiebolag från revisionsplikten. Andra medlemsländer inom EU anser inte heller att nyttan av revision för skattekontroll är skäl nog för att kräva full revisionsplikt i samtliga aktiebolag.<sup>30</sup> Vilhelm Andersson, anställd på Skatteverket, framhåller att Skatteverket har stor nytta av revisionen och att de utgår från att en revision utförd av en revisor betyder ”bättre redovisning tack vare extern kvalitetssäkring”. Han anser vidare att de flesta företagen borde inse värdet av att redovisningen blir rätt och behålla sin revisor även om revisionsplikten avskaffas.<sup>31</sup>

Revisionspliktens betydelse för skattekontroll framhålls som ett väsentligt skäl för att behålla revisionsplikten. Det kan anses viktigt att argumenten som styrker ett beslut är grundade i ett beslutsunderlag. Revisionspliktens påstådda värde för skattekontroll är ett antagande som inte tidigare undersökts. Det är därför intressant att undersöka om revisionsplikten har ett värde för skattekontroll, och styrkan i det argumentet. Idag ska revisorn granska om aktiebolaget fullgjort sina förpliktelser angående skatter och avgifter, och vid fel ska en oren revisionsberättelse skickas in till Skatteverket. Revisorn kan därmed betraktas som en viktig del i kontrollprocessen. Skatteverket kan själv bygga upp en kontrollapparat i statens regi som utför samma uppgifter som revisorerna gör idag.<sup>32</sup> Frågan är inte vem som har möjlighet att kontrollera att aktiebolagen fullgör sina förpliktelser, utan vem som ska bära kostnaderna.

## 1.4 Syfte

Syftet är att beskriva hur revisionsplikten används i samband med skattekontroll. Vidare avser vi att uppskatta revisionspliktens värde för skattekontrollen i små aktiebolag. Slutligen ämnar vi undersöka om revisionspliktens värde för skattekontroll är ett starkt argument för att behålla revisionsplikten i små aktiebolag i Sverige.

---

<sup>29</sup> England ej Storbritannien

<sup>30</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 41

<sup>31</sup> Halling P (2005) s 21

<sup>32</sup> Hjort K-E (1994)

## 1.5 Avgränsningar

Studien belyser revisionspliktens värde ur ett statligt perspektiv. För detta ändamål har vi begränsat oss till att endast undersöka revisionspliktens värde för skattekontroll av små aktieföretag ur Skatteverkets perspektiv. Vi har därmed uteslutit en beskrivning av värdet för andra statliga myndigheter.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen innehåller sammanlagt åtta kapitel. Kapitel 1 inleds med en redogörelse av vårt ämnesval och därefter följer bakgrund, problemdiskussion, syfte och avgränsningar. Uppsatsens fortsatta disposition är som följer:

### *Kapitel 2 – Metod*

I metodkapitlet motiveras och redogörs för val av tillvägagångssätt samt konsekvenserna av dessa. Vi tar även upp styrkor och svagheter med gjorda val och avslutar med källkritik.

### *Kapitel 3 – Revision*

Detta kapitel tar upp olika aspekter av ämnet lagstadgad revision. Kapitlet är ett underlag för att skapa större förståelse för ämnet som studien berör.

### *Kapitel 4 - Samhällsekonomisk kalkylering*

För skapa en förståelse för problematiken med att ta beslut av samhällsekonomisk karaktär redogörs i kapitel fyra för samhällsekonomisk kalkylering. Kapitlet inleds med en allmän redogörelse för den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen, för att sedan beskriva dess praktiska tillämpning.

### *Kapitel 5 – Skattekontroll*

Detta kapitel innehåller den första delen av undersökningens empiriska material. Kapitlet ger en historisk och bred genomgång av det svenska beskattningssystemet och skattekontrollen. Vidare redogörs för kontrollsystemet och dess innehåll.

### *Kapitel 6 – Redovisning av intervjuer*

I detta kapitel redovisas den andra delen av undersökningens empiriska material, intervjuer med personer på Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Intervjuerna redovisas var för sig, men strukturen är densamma avseende redovisningarna.

### *Kapitel 7 – Analys*

I detta kapitel analyseras det empiriska materialet med den valda teorin. Det förs vidare ett resonemang med utgångspunkt i studiens problemdiskussion och syfte.

### *Kapitel 8 – Slutsatser*

Detta kapitel behandlar det mest väsentliga som framkommit i analysen för att uppnå studiens syfte. Vidare följer reflektion över studiens metod och slutsats. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

## 2 METOD

---

*Under studiens gång tvingas forskaren göra flera val som får konsekvenser för undersökningens trovärdighet och giltighet. I metodkapitlet beskrivs och motiveras gjorda val, och dess för- och nackdelar. Valen analyseras sedan kritiskt utifrån hur de kan tänkas påverka undersökningen.*

---

### 2.1 Referensram och perspektiv

Människan uppfattar sin omgivning beroende på dennes värderingar och perspektiv. Verkligheten tolkas på olika sätt eftersom människor har olika bakgrund och erfarenheter.<sup>33</sup> Referensramen har avspeglats av våra livserfarenheter, i synnerhet av vår akademiska bakgrund. Revisionspliktens värde för svensk skattekontroll är en företeelse som vi tidigare inte varit i kontakt med. Uppsatsens resultat har influerats av våra värderingar, fördomar och kunskaper som i sin tur har påverkats av den svenska debatten på området.

Enligt Artsberg måste forskaren vid en samhällsvetenskaplig studie välja ett perspektiv.<sup>34</sup> Perspektivet ger en föreställning om vad som bedöms vara viktigt och är betydande för de upptäckter som görs. Perspektivvalet görs utifrån vilken synvinkel forskaren väljer att betrakta verkligheten.<sup>35</sup> I studien beskrivs revisionspliktens värde för skattekontroll ur statens perspektiv, i form av Skatteverket.

### 2.2 Forskningsansats

Generellt sett talas det om två angreppssätt från vilka det går att få fram vetenskapliga kunskaper, induktiv och deduktiv metod. Dessa metoder avviker från varandra i fråga om kopplingen mellan teori och empiri.

Den deduktiva metoden har sin utgångspunkt i existerande teori och syftet är att pröva teorin med den empiri som samlats in.<sup>36</sup> Utifrån teorin formas hypoteser som prövas i verkligheten. Genom rationell slutledning kan sedan teorin antingen

---

<sup>33</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 16

<sup>34</sup> Artsberg K (2003) s 43

<sup>35</sup> Skärvad U & Lundahl P-H (1999) s 62

<sup>36</sup> Artsberg K (2003) s 31

förstärkas, avfärdas eller kompletteras.<sup>37</sup> Den deduktiva metoden avser att förklara verkligheten. Den induktiva metoden tar till skillnad från den deduktiva metoden utgångspunkt i empirin och syftet är att framställa ny teori med den empiri som samlats in.<sup>38</sup> Det är vanligt att använda ett induktivt tillvägagångssätt vid kvalitativa undersökningsmetoder och i arbetet med fenomen som inte är utforskade.<sup>39</sup> Den metod som är vanligast i realiteten är ett mellanting mellan de båda angreppssätten. Detta tillvägagångssätt kallas abduktion och tar utgångspunkt i empiriska undersökningar, men utelämnar inte studier i andra teorier för att skapa bättre förståelse.<sup>40</sup>

I studiens inledningsskede saknades en klar problemställning. Den har under studiens gång blivit klarare allteftersom det empiriska arbetet fortskridit. Våra kunskaper på området har förbättrats genom studier om Skatteverkets arbete och därefter har lämplig teori identifierats. Det teoretiska och empiriska arbetet har pågått parallellt under studiens gång. Därför avspeglar det abduktiva angreppssättet bäst det tillvägagångssätt som använts i undersökningen, där teorins uppgift har varit att skapa bättre förståelse för det empiriska materialet.

## 2.3 Kvalitativ och kvantitativ metod

Vid genomförandet av empiriska undersökningar finns två metoder att välja mellan, kvalitativ och kvantitativ metod. En stor skillnad mellan dessa båda är att den kvantitativa metoden omvandlar informationen till numeriska tal, och med den utgångspunkten görs statistiska analyser.<sup>41</sup> Vid en kvalitativ undersökning ska, eller kan, inte informationen göras om till siffror utan den måste tolkas av forskaren. Med den kvalitativa metoden går det att få en helhetsbild av situationen som ger en ökad förståelse för sammanhanget.<sup>42</sup> Syftet med metoden är att förklara och beskriva ett fenomen<sup>43</sup>. En nackdel med metoden är att det inte går att dra generella slutsatser. En fördel är däremot att metoden är flexibel.<sup>44</sup>

En kvalitativ metod har använts eftersom den lämpar sig bäst för att göra en beskrivning och uppskattning av revisionspliktens värde för skattekontrollen. Studiens intention har snarare varit att uppnå djup framför bredd, därför är den kvalitativa metoden att föredra. Genom kvalitativ metod inbegrips undersökningsobjekts uppfattningar och tolkningar i högre grad än genom kvantitativ metod.

---

<sup>37</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 220

<sup>38</sup> Artsberg K (2003) s 31

<sup>39</sup> Halvorsen K (1992) s 43

<sup>40</sup> Alvesson M & Sköldberg (1994) s 42

<sup>41</sup> Holme I A & Solvang B K (1997) s 76

<sup>42</sup> Holme I A & Solvang B K (1997) s 79

<sup>43</sup> Lundahl U & Skärvad P-H (1999) s 94

<sup>44</sup> Holme I A & Solvang B K (1997) s 79

## 2.4 Datainsamling

Det talas om två typer av data, primärdata och sekundärdata. När undersökaren själv samlat in data kallas den för primärdata. Data som samlats in av andra personer, forskare och institutioner, kallas för sekundärdata.<sup>45</sup> Fördelen med att använda primärdata är att den är mer användbar för den enskilda undersökningen då forskaren kan anpassa den efter undersökningens syfte.<sup>46</sup> Att använda material som inte är insamlat för den egna studien kan många gånger vara av god utredningsekonomi och kan ses som ett komplement till primärdata.<sup>47</sup>

I denna studie har sekundärdata använts i form av facktidskrifter och litteratur beträffande redovisning. För att skapa en uppfattning om ämnet började vi med att läsa Svenskt Näringslivs rapport ”Revisionsplikten i små aktiebolag”. Den gav ett brett spektra över ämnesområdet. Vidare gjordes sökningar i databaserna FAR Komplet, Lovisa, Libris, Elin@Lund, Rixlex och Regina för att finna relevant litteratur och offentliga handlingar. Den litteratur som har använts tillhör främst områdena revision, skattekontroll och samhällsekonomisk bedömning. Artiklar söktes i flera tidskrifter, bland annat Balans och Dagens Industri. Sökande efter information har även skett genom sökverket Google. De sökord som har använts är: revision, revisionsplikt, skattekontroll, värde, nytta, samhällsekonomisk bedömning, cost-benefit och små aktiebolag. Sökorden har använts enskilt och i olika kombinationer.

### 2.4.1 Val av teori

Den valda teorin, samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys, har framställts i kapitel fyra. Teorins övergripande syfte är att skapa ett beslutunderlag där samtliga samhällsgruppers intressen beaktas. Den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen har använts som stöd för att uppskatta revisionspliktens värde för skattekontroll. Teorin har inte tillämpats fullt ut, då hänsyn inte har tagits till någon annan intressentgrupp än Skatteverket. Trots det har teorin ansetts vara applicerbar och passande för analysen.

### 2.4.2 Intervju eller enkät

Empirisk forskning präglas av att finna material som kan klargöra den valda problemställningen.<sup>48</sup> Det finns företrädesvis två tillgängliga tekniker, intervju

---

<sup>45</sup> Andersen I (1998) s 150

<sup>46</sup> Lundahl U & Skärvad P-H (1999) s 115ff

<sup>47</sup> Ibid, s 131

<sup>48</sup> Svenning C (1997) s 93



och enkät. De kan brukas självständigt eller i kombination.<sup>49</sup> Insamling av data med enkäter har påtagliga fördelar. Dels kan antalet variabler reduceras till endast de som är intressanta, dels kan samma frågor ställas till ett stort urval.<sup>50</sup> Det är även en fördel att kostnaden blir låg per uppgiftslämnade samt att intervjuareffekten uteblir. Att använda enkäter innebär även nackdelar. Dessa gestaltas i form av att det tar lång tid att utföra undersökningen, det är svårt kontrollera svarsituationen, det är svårt att veta vem som har svarat och inte har svarat samt att svarsfrekvensen ofta är låg.<sup>51</sup> Att samla in data med hjälp av enkäter är en vanlig teknik vid kvantitativa studier.<sup>52</sup>

Insamling av information genom intervjuer är en teknik som är nödvändig i många kvalitativa studier. Forskaren måste ta beslut om intervjuerna ska genomföras som besöksintervjuer eller som telefonintervjuer. Fördelarna med att göra besöksintervjuer är att intervjuaren kan ställa följdfrågor, kroppsspråket kan utnyttjas samt att intervjusituationen kan skapa förtroende mellan parterna. Nackdelarna är bland annat att det innebär höga kostnader, intervju effekter kan uppstå och avsaknaden av anonymitet gör det svårt att ställa personliga frågor. Fördelar med telefonintervjuer är exempelvis att de går fort att genomföra, hög svarsfrekvens och låg kostnad per intervju. Nackdelarna är svårigheten att ställa komplicerade frågor, att man går miste om kroppsspråk och ansiktsuttryck samt att man inte kan visa bilder.<sup>53</sup> Det går även att skilja på olika typer av intervjuer. Standardiserade intervjuer innebär att både ordningsföljd och frågeformulering är bestämda på förhand och man strävar efter att samtliga intervjuer ska gå till på samma sätt. Vid ostandardiserade intervjuer kan däremot frågeställning och ordningsföljd väljas fritt, vilket bidrar till en mer situationsanpassad och flexibel intervju.<sup>54</sup>

Valet har stått mellan att skicka ut enkäter till urvalsgruppen eller att genomföra intervjuer med varje respondent. Vid en intervju ges forskaren möjlighet att skapa en bättre uppfattning om intervjuobjektets svar. Ytterligare en fördel är att långa och komplexa frågor kan ställas, vilket inte hade varit möjligt med enkäter. Enkäter lämpar sig inte för denna undersökning eftersom endast ett fåtal personer är tillräckligt insatta i ämnet, och därmed kan inte enkätens främsta fördel utnyttjas, det vill säga att nå ut till stora urvalsgrupper.

Intervjuerna har varken utformats som renodlade standardiserade eller ostandardiserade. Denna mellanform kallas semistandardiserade intervjuer och möjliggör dels för respondenten att utveckla sitt resonemang, och dels för att ställa följdfrågor. Intervjuerna har varit av fri karaktär där svarsalternativen varit i fokus. En fri intervju innebär att respondenten får svara fritt. Syftet är att locka

---

<sup>49</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 83f

<sup>50</sup> Halvorsen K (1992) s 78

<sup>51</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 85f

<sup>52</sup> Halvorsen K (1992) s 87

<sup>53</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 85f

<sup>54</sup> Lundahl U & Skärvad P-H (1999) s 115

fram intervjuobjektets åsikter och attityder och ofta används dialogutvecklande frågor.<sup>55</sup> Den semistandardiserade intervjun ansågs passa bra för undersökningen eftersom en kvalitativ undersökning eftersträvades. Vald metod och teknik för datainsamling har gett flera infallsvinklar som varit möjliga att arbeta vidare med.

### 2.4.3 Urval av respondenter

Urvalet av respondenter inleddes med att identifiera nyckelpersoner som kunde vara relevanta för undersökningen. Ett kriterium var att respondenten hade koppling till Skatteverket. En urvalsmetod som har använts är den så kallade snöbollseffekten. Den har inneburit att vi genom att intervjua en person fått kontakt med andra nyckelpersoner. Urvalet har skett dels genom anvisning från våra handledare, och dels genom att kontakta personer på Skatteverket. Ett annat urvalskriterium var att respondentens arbete omfattades av det aktuella ämnet. Utifrån dessa kriterier har undersökningens respondenter valts.

Respondenterna på Skatteverket har utåt sett samma uppfattning om revisionspliktens värde. Personer med stor kunskap på området, men med skilda positioner på Skatteverket, söktes eftersom intentionen var att ur olika synvinklar få fram hur kontrollarbetet verkligen går till, samt revisionspliktens betydelse i sammanhanget. De som arbetar ute på fältet kan ha en annorlunda uppfattningen om hur revisionsplikten används i förhållande till personer på ledningsnivå. Den skriftliga informationen har varit relativt tunn och därför ansågs det lämpligt att de första intervjutillfällena ägnades åt personer som arbetade med revision och redovisningsfrågor på ledningsnivå. Med tillskott av ny information och kunskap följde en intervju med en skatterevisor för att få en mer nyanserad bild. Kontakt har även tagits med ett flertal respondenter som inte varit tillgängliga eller valt att inte svara.

Under arbetets gång har en annan undersökning, det så kallade Restaurangprojektet, blivit allt mer intressant. Restaurangprojektets syfte har ingen direkt koppling till studiens problemområde men några av slutsatserna har ansetts intressanta. För att få tillgång till uppdaterad information om projektet och kommentarer till resultatet kontaktades Ekobrottsmyndigheten (EBM), ansvariga för projektet.

### 2.4.4 Utformning av intervjuunderlag

Ett diskussionsunderlag har utformats för samtliga intervjutillfällen, med undantag för intervjun med respondenten på EBM. Det var ett medvetet val för att

---

<sup>55</sup> Lundahl U & Skärvad P-H (1999) s 116f

kunna få en uppfattning om det föreligger någon skillnad i respondenternas svar. Frågorna till EBM var annorlunda utformade beroende på att de är en myndighet med delvis andra intressen.

För att få en övergripande bild av revisionsplikts värde för skattekontroll har frågor av olika karaktär ställts till respondenterna. Frågor har ställts för att få fram konkret fakta om hur revisionsplikten används i kontrollarbetet, men även för att ge utrymme för personliga tankar och reflektioner. Frågorna utformades så att respondenterna hade möjlighet att föra en diskussion om ämnet. Frågorna karaktäriserades av öppna formuleringar för att inte styra respondenternas svar, och för att underlätta möjligheten till följdfrågor.

#### 2.4.5 Genomförandet av intervjuer

Avsikten med datainsamlingen har varit att utföra besöksintervjuer. Det har på grund av geografiska och tidsmässiga skäl inte varit genomförbart. Därför har besöksintervjuer utförts med tre av respondenterna och de två resterade har varit telefonintervjuer. Tillvägagångssättet har varit detsamma både vid besöks- och telefonintervjuerna. Inför varje intervjutillfälle har en kort presentation av ämnet och diskussionsunderlaget skickats ut (se bilaga 1, 2 och 3) till respondenten. En konsekvens av det har varit att respondenterna, före intervjun, haft möjlighet att förbereda sig. Eftersom ämnet, och även frågeställningarna, varit av förhållandevis komplex karaktär ansågs det nödvändigt att respondenterna fick tid på sig till reflektion. För att få respondenterna att känna sig bekväma och tala vidlyftigt gjordes en förfrågan om de ville vara anonyma.

Samtliga intervjuer har genomförts under maj månad, 2005. Intervjuerna koncentrerades till en begränsad tidsperiod för att respondenterna skulle vara i samma informationsskede i förhållande till den pågående debatten. Respondenterna har under samtliga intervjutillfällen befunnit sig på sina respektive kontor och varje intervju pågick under minst en timmes tid.

Samtliga intervjuer har inletts med en presentation av oss själva och studiens syfte varpå frågor ställdes kring respondentens position och arbetsuppgifter. Därefter fick respondenten tala fritt om ämnet ett par minuter innan frågorna började diskuteras. Slutligen fick respondenten på eget initiativ göra tillägg om information som inte kommit fram under diskussionen.

## 2.5 Källkritik

Källor kan vara ofullständiga, vinklade och medvetet tendentiösa. Det är därför, vid alla undersökningar, viktigt att forskaren granskar sina källuppgifter kritiskt.<sup>56</sup> Källkritik gäller i första hand granskning av dokument men inkluderar även andra källor såsom intervjuer, arkivhandlingar och statistik. Källkritik är en sorts urvalsmetod där insamlad data granskas och gallras för att behålla det som är mest relevant.<sup>57</sup>

### 2.5.1 Primärkällor

För att uppnå hög reliabilitet har en kritisk inställning tagits till källorna. Reliabilitet handlar om huruvida ett mätinstrument ger tillförlitliga och stabila utslag samt mäter i vilken omfattning resultaten påverkats av tillfälligheter.<sup>58</sup> Flera olika källor har använts för att inte enbart förlita sig på en enskild. Utåt sett har Skatteverket endast en ståndpunkt, och kan därför uppfattas som en enskild källa. Det har däremot gått att urskilja olika uppfattningar genom att kontakta personer på olika positioner. För att få ytterligare ett perspektiv på informationen kontaktades även Ekobrottsmyndigheten. Ekobrottsmyndigheten är, liksom Skatteverket, en statlig myndighet som upplever ett värde av revisionsplikten. Samhörigheten ansågs vara tillräcklig för att bidra med ett rättvist, men ändå externt perspektiv på revisionspliktens värde för skattekontroll.

För att informationen från intervjuerna skulle vara reliabel har intervjuerna bandats i den mån det varit möjligt. Flera personer har deltagit vid intervjuerna vilket reducerat risken för feltolkningar ytterligare. För att undvika mätfel har det varit viktigt att respondenterna inte påverkats av yttre omständigheter såsom tidspress eller av dem som genomfört intervjuerna. Intervjuareffekt kan uppstå i samspelet mellan den som utför intervjun och respondenten vilket kan ge utslag på resultatet.<sup>59</sup> Det kan därför aldrig säkerställas att resultatet inte påverkats av omständigheter under intervjuens skede.

Ett problem med empiriska undersökningar är hur frågeställningar och teori ska överföras till konkreta mätinstrument, såsom intervjuformulär och observationsprotokoll. Sambandet mellan det teoretiska och det empiriska planet är generellt sett svagt, men undersökningen blir meningslös utan en sådan koppling. Kopplingen kallas för validitet, vilket innebär att man verkligen mäter det man avser att mäta.<sup>60</sup> För att få fram korrekta svar har det varit nödvändigt att

---

<sup>56</sup> Lundahl U & Skärvad P-H (1999) s 134

<sup>57</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 150

<sup>58</sup> Andersen I (1998) s 86

<sup>59</sup> Eriksson L-T & Wiedersheim-Paul F (2001) s 159

<sup>60</sup> Svenning C (1997) s 61

intervjuobjekten haft rätt kompetens och kunskap om ämnet. Med utgångspunkt i respondentens position och arbetsuppgifter har antaganden kunnat göras om att personen haft rätt kompetens, men det har inte varit möjligt att i förväg säkerställa deras faktiska kunskap om problemområdet.

Det har funnits förståelse för att respondenter inte alltid varit objektiva om ämnen som ligger dem nära till hands. Det har även funnits kännedom om material med anknytning till ämnet som hade kunnat vara av värde för undersökningen. En del av detta material var dessvärre hemligstämplat, varför det inte har gått att få tillgång till det. Information om hur skattekontrollen fungerar i Sverige har nästan uteslutande kommit från Skatteverket, såväl skriftligt som muntligt, och framställningen har därför präglats av deras intresse. Det har därför varit tvunget att ifrågasätta källornas oberoende och dess överensstämmelse med verkligheten. En kritisk inställning har tagits till innehållet i materialet. En del av informationen har ansetts föråldrad, och det har därför varit tvunget att överväga dess relevans och tillförlitlighet.

Den inre validiteten behandlar själva undersökningen och det konkreta sambandet mellan teori och empiri. Grundlig genomgång bör göras för att kontrollera om rätt frågor ställts till rätt grupp av människor och om det finns tillräckligt antal variabler.<sup>61</sup> För att undvika att missuppfattningar skett har vi försäkrat oss om att respondenterna förstått frågorna, och förklarat eventuella missförstånd. Avsikten har varit att ställa neutrala och öppna frågor, men det har även varit tvunget att styra samtalet för att få fram de svar som eftersträvades. Kompletterade frågor har varit ett sätt att styra samtalet.

Studiens resultat är beroende av vilka respondenter som valt att medverka. För att kunna göra en kvalitativ djupstudie har vi försökt inrikta oss på de personer på Skatteverket som är mest insatta på området. Vi ansåg att vårt urval var tillräckligt för att undersökningen skulle bli tillförlitlig. Det hade varit möjligt att intervjua fler personer, men vi tror inte att det hade haft någon väsentlig inverkan på undersökningens resultat med anledning av att personerna i grunden representerar Skatteverkets offentliga ståndpunkt. Ett av våra urvalskriterier har varit att intervjua väl insatta personer och det anser vi att vi har haft framgång med.

## 2.5.2 Sekundärkällor

Litteraturen har skrivits av personer med varierande bakgrund och kan därför vara både medvetet och omedvetet vinklad. En del litteratur är hämtad ur tidskrifter som *Balans* och *Dagens Industri*. Syftet med denna litteratur är inte att ge ett forskningsbidrag, utan att föra debatt. Det har därför varit viktigt att återspegla det

---

<sup>61</sup> Svenning C (1997) s 62

i texten. För att upprätthålla objektiviteten i datainsamlingen har ett kritiskt förhållningssätt intagits till litteraturen.

Studien innefattar litteratur utgiven långt tillbaka i tiden. Det gäller framförallt litteratur avseende samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys. Av den anledningen har en kritisk inställning tagits till delar som inte längre kan tillämpas på samma sätt som tidigare eller inte kan relateras till den nuvarande situationen.

# 3 REVISION

---

*Detta kapitel behandlar revision och används i syfte att skapa förståelse för dess användning och värde för skattekontrollen. Kapitlet inleds med en allmän beskrivning för att sedan gå över på konkreta delar som revisionsberättelsen och revision i små aktiebolag.*

---

## 3.1 Bakgrund

Revision uppkom redan på 1600-talet som en följd av att ägarna hade behov av att ha uppsikt över sina anställda. Ju mer företagen växte desto mer ökade delegeringen från ägare till styrelse och anställda, och därmed ökade ägarnas risk. För att skydda sina tillgångar anlidade ägarna ekonomiskt kunniga personer som de hade förtroende för. Dessa personer utförde en oberoende kontroll av företaget.<sup>62</sup> Revision utförs idag inte bara på grund av ägarnas kontrollbehov utan även för andra intressenter exempelvis samhället, anställda och övriga borgenärer.<sup>63</sup> Samtliga intressenter har, enligt FAR, nytta av att den beslutsgrundande ekonomiska informationen stämmer överens med företagets faktiska förhållanden.<sup>64</sup>

## 3.2 Lagstadgad revision

Revisionens uppgift är att se till att företagets redovisning följer god redovisningssed och att redovisningen ger en rättvisande bild. Revisionen syftar således till att ge trovärdighet åt den information som företaget lämnar ut.<sup>65</sup> I de fall ägarnas ansvar är begränsat riktas speciella krav på hur företagets resultat och ställning redovisats utåt. Det är av stor vikt att företagets intressenter kan lita på den informationen som företaget lämnar om sin ekonomiska situation. Det är revisorns roll att granska informationen.<sup>66</sup> Granskning av redovisning, bokföring och förvaltning ska, enligt 10 kap, 3 § ABL, vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För att garantera detta anses det nödvändigt att

---

<sup>62</sup> Cassel F (1996) s 30

<sup>63</sup> Moberg K (2003) s 31

<sup>64</sup> FARs Revisionsbok (2004) s 14f

<sup>65</sup> Moberg K (2003) s 33

<sup>66</sup> FARs Revisionsbok (2004) s 14 f

aktiebolagets ekonomiska information kontrolleras av en oberoende revisor. Revision är ett viktigt element för att näringslivet ska verka effektivt.<sup>67</sup>

### 3.2.1 God revisionsssed

Enligt 10 kap 3 § ABL ska revisionen utföras i enlighet med god revisionsssed. I förarbetet till ABL ansågs det negativt att ha en uppräkningslista av vad revisionen skulle omfatta då det alltid i en sådan uppräkningslista fattas något. Istället valde man att endast ansluta omfattningen av granskningen till ett visst begrepp, god revisionsssed. Genom detta begrepp kan revisionen anpassas efter företagets växlande behov, och den utveckling som sker inom teori och praxis.<sup>68</sup> Enligt 3 § Revisorslagen (RL) har Revisorsnämnden ett uttryckt ansvar för att god revisionsssed utvecklas på ett lämpligt sätt. FAR ger alltsedan 1970-talet ut rekommendationer och uttalande i revisionsfrågor. Sedan första januari, 2004, ska Revisionsstandard (RS) följas i Sverige. RS baseras på IFACs internationella standards, ISA. På många områden har ISA rättats efter svenska förhållanden, exempelvis förvaltningsrevision. Dessa standarder, rekommendationer och uttalanden är de som oftast anses vara god revisionsssed.<sup>69</sup>

Väsentlighet och risk är fundamentala begrepp för revision. Revisorn ska vid genomförandet av en revision beakta väsentlighet och dess samband med revisionsrisk.<sup>70</sup> Revisorn kan inte kontrollera allt och måste därför göra ett urval mot bakgrund av väsentlighet och risk. Vad som är väsentligt skiljer sig mellan stora och små företag.<sup>71</sup>

## 3.3 Revisionsberättelsen

Revisorns granskning ska utmynna i en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om bland annat företagets redovisning. Revisionsberättelsen ska avlämnas till bolagsstämman och senare också offentliggöras genom inlämnande till registreringsmyndigheten.<sup>72</sup> En redovisning anses vara korrekt om den följer god redovisningssed och i övrigt överensstämmer med lagar och förordningar.<sup>73</sup> Revisionsberättelsen ska, enligt 10 kap, 27-31 § ABL, innehålla uttalanden från revisorn om förutbestämda företeelser.

---

<sup>67</sup> Moberg K (2003) s 31

<sup>68</sup> SOU 1972:25, s 266

<sup>69</sup> Moberg K (2003) s 36

<sup>70</sup> se RS 320 Väsentlighet vid revision

<sup>71</sup> FARs Revisionsbok (2004) s 23

<sup>72</sup> prop 2000/01:146 s 31

<sup>73</sup> Thorell P (1999) s 132



Enligt 10 kap, 30 § 2 st. ABL ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om denne i sin kontroll påträffat att någon åtgärd eller försummelse som kan orsaka ersättningskyldighet, och som ligger styrelseledamot eller VD till last. Det blir därmed fråga om en oren revisionsberättelse. Enligt samma lagparagraf ska revisorn anmärka om denne funnit att styrelseledamot eller VD handlat i strid mot lagar och förordningar. Om revisionsberättelsen innehåller anmärkningar ska revisorn genast skicka in en kopia till Skatteverket, enligt 10 kap, 33 a § ABL.<sup>74</sup>

### 3.3.1 Revisorns anmärkning avseende skatter och avgifter

En oren revisionsberättelse kan, ensam eller kombinerad med andra signaler, vara anledning till att ur skattesynpunkt göra en närmare granskning av företaget. Företaget kan till exempel göra felaktiga avskrivningar eller tillämpa värderingsbestämmelser felaktigt, och felaktigheten påverkar således det skattepliktiga resultatet. Det är viktigt att Skatteverket får kännedom om sådana uppgifter.<sup>75</sup> Det är därför av stor vikt att utnyttja den informationskälla som revisorerna utgör. Revisorer granskar fortlöpande företagen och har en god inblick i företagets ekonomiska förhållande. Därmed anses revisorer vara en tillgång som kan förmedla upplysningar på skatte- och avgiftsområdet.<sup>76</sup> Kritikerna till att revisorns skyldigheter utvidgats ansåg att en granskning av skatter och avgifter skulle leda till att den vanliga revisionen försämrades. Det skulle även leda till minskad öppenhet från bolagsledningens sida mot revisorer då det inte skulle anses att revisorerna var ett oberoende bolagsorgan utan företrädare för staten.<sup>77</sup> Det ansågs felaktigt att lägga över en rapporteringsskyldighet gentemot annan än revisorernas uppdragsgivare, vilken är bolagsstämman.<sup>78</sup>

Revisorns skyldighet att granska aktiebolagens skatter och avgifter ska ses mot bakgrund av hur skattesystemet är konstruerat. Systemet bygger på att en näringsverksamhet löpande redovisar ett underlag för perioden, och uppgifter till myndigheter om gjorda skatteavdrag, avgiftspliktiga löner med mera. Systemet kräver löpande kontroll, en kontroll som lagstiftaren delvis lagt över på revisorn. Granskningen ska ske efter samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt. Grundläggande principer om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid denna granskning.<sup>79</sup>

Enligt SOU 1983:36 är det viktigt för hela samhället att beskattningssystemet fungerar effektivt, att skatter betalas in med rätt belopp och i rätt tid. Det är betydelsefullt för samhällets bekämpning av skatteflykt och skattefusk, att

---

<sup>74</sup> Moberg K (2003) s 136ff

<sup>75</sup> prop 2001/02:25, s 96

<sup>76</sup> SOU 1983:36, s 61

<sup>77</sup> prop 1984/85:30, s 10

<sup>78</sup> prop 2001/02:25, s 96

<sup>79</sup> Andersson S, Johansson S & Skog R (2005)

fortlöpande information inkommer om hur företagen sköter sina allmänna förpliktelser. Även om staten har en betydande roll i övervakningen är denna endast övergripande, och endast ibland kan djupgående kontroller utföras. Staten bedöms ha sämre ställning än övriga borgenärer. Staten har svårt att bevaka sin rätt eftersom gäldenärerna är så många. Även resterade borgenärer har ett intresse av att skatter betalas in i rätt tid, ty att inte betala in skatt är ett tecken på insolvens.<sup>80</sup>

### 3.4 Revisionsplikt i små aktiebolag

Enligt 10 kap, 1 § ABL råder lagstadgad revisionsplikt för samtliga aktiebolag i Sverige. EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv stadgar en obligatorisk revision av aktiebolagens årsredovisningar och en granskning av förvaltningsberättelsen. Medlemsländerna har däremot rätt att undanta små aktiebolag från revisionsplikt. Samtliga av de tidigare medlemsländerna inom EU, med undantag för de nordiska länderna, utnyttjar möjligheten.<sup>81</sup>

Det finns idag cirka 250 000 aktiebolag i Sverige. Enligt Thorells och Norbergs rapport är det endast 7000 aktiebolag som räknas som större. Sverige är följaktligen ett land där många småföretag drivs som aktiebolag.<sup>82</sup>

#### 3.4.1 Definition av små aktiebolag

Bergström och Lumsden anger ett antal särdrag som är utmärkande för små aktiebolag. Små aktiebolag har sin rörelse i en viss region eller stad. Begynnelsen till rörelsen är oftast att grundaren varit verksam i samma bransch tidigare. Bolaget är till stor grad beroende av en person, ägaren. Krav från samhället, såsom lagstiftning, påverkar det lilla bolaget i stor utsträckning. Slutligen är rörelsens kundstock många gånger koncentrerad till en eller ett fåtal stora kunder.<sup>83</sup>

I en rekommendation har EG-kommissionen givit en definition av små och medelstora bolag (SME). För att tillhöra gruppen SME ska ett bolag ha mindre än 250 anställda och en omsättning som understiger 40 miljoner euro eller en balansomslutning som understiger 27 miljoner euro. Små bolag har mellan 10 och 49 anställda och en omsättning som understiger 7 miljoner euro eller en balansomslutning som understiger 5 miljoner euro. Mikroföretag är bolag som har

---

<sup>80</sup> SOU 1983:36, s 59f

<sup>81</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 11

<sup>82</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 47

<sup>83</sup> Bergström & Lumsden (1993)

mindre än 10 anställda och en omsättning på högst 3 miljoner kronor. Dessa regler är inte tvingade för medlemsländerna utom när man talar om statligt stöd till SME.<sup>84</sup>

De gränsvärden som gäller i Sverige är de så kallade 10/24 reglerna i ÅRL. Gränsvärdena för dessa bolag är satta till färre än 10 anställda och en omsättning som understiger 24 miljoner kronor. Justitiedepartementet har lämnat ett förslag till ändringar av gränsvärdena som skulle innebära att Sverige anpassar sig till EU: s regelteknik med tre gränsvärden. De nya gränsvärdena förslås bli 50 anställda, 50 miljoner SEK i omsättning och 25 miljoner SEK i balansomslutning. Benämningen större företag gäller de företag som överskrider två av dessa värden.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> 96/280/EG i Thorell P & Norberg C (2005)

<sup>85</sup> Thorell P & Norberg C (2005) s 9f

# 4 SAMHÄLLSEKONOMISK KOSTNADS- OCH INTÄKTSANALYS

---

*Detta kapitel inleds med en allmän beskrivning av samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys för att efterhand övergå till en beskrivning av dess praktiska struktur. Kapitlet avslutas med en redogörelse för problemen med, samt konsekvenser av samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys.*

---

## 4.1 Allmänt

Samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys, vars syfte är att fastställa vad som är effektivt, utgår från två grundläggande principer. Den första är att effektiviteten ska bedömas med utgångspunkt i de berörda parternas egna värderingar. Den andra principen bygger på att de berörda parterna är de som bäst kan bedöma sin egen välfärd. Det är sedan upp till beslutsfattarna att ta ställning till om de vill acceptera dessa värderingar.<sup>86</sup>

Samhällets kalkyleringsproblem är betydligt mer komplicerade än för det enskilda företaget. Ekonomiska bedömningar som ligger till grund för beslut i det enskilda företaget har andra förutsättningar än ekonomiska bedömningar som ligger till grund för politiska beslut. Politiker och beslutsfattare kan använda sig av samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys, eller cost-benefit-analys vilket är det ursprungliga namnet, som underlag vid samhällsekonomiska bedömningar.<sup>87</sup> Cost-benefit-analys kan definieras som:

An estimation and evaluation of net benefits associated with alternatives for achieving defined public goals.<sup>88</sup>

Det ställs höga krav på politikernas och statliga myndigheters beslutsunderlag i den meningen att samtliga konsekvenser för samtliga berörda ska beaktas. Dessutom eftersträvas att samtliga konsekvenser ska uttryckas i monetära termer, för att lättare kunna väga samman dem och jämföra olika alternativ.<sup>89</sup> Ekonomiska bedömningar förekommer ständigt inom den statliga verksamheten. Den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen används främst vid beslut av

---

<sup>86</sup> Jonsson E (1987) s 3f

<sup>87</sup> Brunsson N (1977) s 1

<sup>88</sup> Sassone P G & Schaffer A (1978) s 2

<sup>89</sup> Brunsson N (1977) s 1

långsiktig karaktär. Det kan röra sig om investeringar i fysiska resurser eller ett beslut angående ett tillvägagångssätt som ska användas under lång tid framöver.<sup>90</sup>

Valet av vilka alternativ som ska bedömas är ett viktigt steg i bedömningen. Vid tillämpningen av samhällsekonomisk kalkylteknik finns det inget som hjälper utredaren att ta fram alternativ. Risken är då att strävan efter att ta fram en kalkyl påverkar valet av alternativ. Enligt Brunsson lämpar sig inte kalkyltekniken för genomgripande förändringar av existerande tillvägagångssätt. Vid en större förändring är det nästan omöjligt att räkna sig fram till ett beslut, omfattningen blir för stor.<sup>91</sup>

## 4.2 Analysens struktur

Målet med en samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys är att visa att en åtgärd leder till högre välfärd. Det handlar om att analysera en förändring i förhållande till nuläget. Det är viktigt att precisera vilka alternativ som jämförs för att kunna bedöma konsekvenserna av åtgärden. Det normala är att den föreslagna åtgärden jämförs med den nuvarande situationen, det vill säga utan att någon åtgärd vidtas. Den samhällsekonomiska analysen går ut på att identifiera, kvantifiera och värdera alla effekter som åtgärden väntas föra med sig i förhållande till den ursprungliga situationen.<sup>92</sup> Det saknas ofta insikt om att mindre förändringar kan vidtas inom ramen för den nuvarande lösningen.<sup>93</sup>

För att genomföra en samhällsekonomisk analys krävs en genomgång av ett antal steg för att komma fram till ett beslutsunderlag. Dessa steg är följande:

- Identifiering av berörda individer
- Identifiering av åtgärdens konsekvenser
- Kvantifiering, beräkning av åtgärdens effekter under hela dess livslängd
- Värdering, beräkning av det monetära värdet för samtliga konsekvenser
- Diskontering av nytta och kostnad samt beräkning av nuvärde för samtliga projekt
- Känslighetsanalys och rekommendationer<sup>94</sup>

---

<sup>90</sup> Brunsson N (1977) s 110

<sup>91</sup> Brunsson N (1977) s 5

<sup>92</sup> Jonsson E (1987) s 4f

<sup>93</sup> Brunsson N (1977) s 23

<sup>94</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 300f

#### 4.2.1 Identifiering av berörda individer

I detta steg identifieras individer som berörs av den föreslagna åtgärden.<sup>95</sup> Eftersom saker och ting uppfattas olika betingas konsekvensurvalet i hög grad av de intressentgrupper som beaktas. Urval av intressenter är särskilt viktigt vid samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys eftersom antalet potentiella intressenter är många. Det finns däremot inget uttalat ställningstagande avseende val av metod för intressentanalys och konsekvensurval.<sup>96</sup>

#### 4.2.2 Identifiering av konsekvenser

Utredarens uppgift är att förstå vilka typer av konsekvenser som beslutsfattarna anser vara väsentliga att beakta. Genom att undersöka berörda parter intressen går det lättare att finna relevanta konsekvenser. Att göra rimliga prognoser av vad som kommer att inträffa vid en eventuell förändring innebär att spåra effekter i flera led, en effekt som leder till ytterligare effekter och så vidare. Det är ett sätt att utveckla utformningen av ett alternativ, så att onödiga negativa effekter inte uppstår. Konsekvenserna bör redovisas var för sig och det är viktigt att den eventuella komplexiteten med konsekvensen redovisas tydligt. Därför begränsas kostnads- och intäktsbegreppen till de områden som går att beskriva med effekter på betalningsflöden.<sup>97</sup>

Samtliga konsekvenser av en åtgärd ska fångas av en samhällsekonomisk kostnads och intäktsanalys. De individer som medräknas i sammanhanget anger normen av vad som ska tas med. Om en av dessa individer upplever en positiv eller negativ effekt ska detta räknas med i analysen.<sup>98</sup> En svårighet med att identifiera effekter är att utreda om en viss nytta eller kostnad uppkommer på grund av åtgärden eller om den hade inträffat ändå. Det blir således en fråga om vilket jämförelsealternativ som åtgärdsalternativet ska ställas emot.<sup>99</sup> Ett exempel på detta är följande: på en ny väg kan man tänka sig att trafiken i framtiden kommer att öka. Men trafiken hade kanske ökat även om vägen inte hade byggts. Trafikökningen är således inte en effekt av vägbygget och ska därför även tas med i jämförelsealternativet. Varje investeringsalternativ kan resultera i en mängd olika konsekvenser, och av den anledningen är det omöjligt att genomföra en fullständig konsekvensbeskrivning. En avgränsning av konsekvensbeskrivningens omfattning är därför nödvändig.<sup>100</sup>

---

<sup>95</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 301f

<sup>96</sup> Brunsson N (1977) s 5

<sup>97</sup> Brunsson N (1977) s 24f

<sup>98</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 302f

<sup>99</sup> Ibid

<sup>100</sup> Lundström A (1976) s 3

### 4.2.3 Kvantifiering

Kvantifiering innebär att ta reda på vilka effekter som kan mätas och hur det ska gå till.<sup>101</sup> Ibland är det enkelt att beräkna effekterna, men för det mesta är det ett komplicerat arbete. En av svårigheterna med kvantifiering är osäkerheten kring den egentliga storleken på effekten. Indirekta effekter kan vara svåra att kvantifiera och det är risk för att dessa försummas, trots att de kan vara av väsentlig betydelse för beslutet.<sup>102</sup>

Det är viktigt att samtliga effekter av åtgärden redovisas, och att inte dölja eller framhäva vissa. Även effekter som kan vara obekväma ska ges en allsidig belysning för att rätt beslut ska kunna fattas.<sup>103</sup>

### 4.2.4 Värdering

Efter konsekvensbeskrivning och kvantifiering värderas effekterna. Det ska göras i monetära termer så långt som det är möjligt. Olika typer av värden kan vara miljökonsekvenser, tidseffekter samt vad människor är villiga att betala för att uppnå alternativt undkomma en viss effekt.<sup>104</sup> Det går även att värdera konsekvenser utefter alternativkostnad och samhällsnytta.<sup>105</sup> Flertalet projekt har effekter som kan värderas i olika dimensioner. För att till exempel utvärdera en väginvestering måste möjligheten finnas att väga person- och maskintimmar mot kortare restid, minskad förbrukning av drivmedel samt minskad olycksrisk. Man bör, så långt som det är möjligt, utgå från konkurrenskraftiga marknadspriser. Priset på de anställdas löner ligger i vågskålen för att beräkna projektets kostnader. Dessa kostnader kan tveklöst användas om man tror att marknadens priser för entreprenadmaskiner och löner är marknadsmässiga. Minskat underhåll och sparat bränsle värderas med hjälp av minskat utlägg på reparationer respektive bränslepris. Människors tid kan ofta värderas med utgångspunkt från deras löner.<sup>106</sup> Effekterna kan inte alltid värderas med hjälp av marknadspriser, på grund av att det inte finns marknader för alla effekter. Exempel på detta kan vara problematiken att mäta en lägre olycksrisk eller värdet av att slippa en väg som skär igenom ett helt bostadsområde.<sup>107</sup>

De individer som berörs av åtgärden avgör vilka effekter som ska beräknas. Dessa individer måste dock ha en värdering mätt som betalningsvilja för att deras åsikt ska räknas. Det räcker således inte med att hävda att ett alternativ är ”bra”, man

---

<sup>101</sup> Sassone P G & Schaffer W A (1978) s 156

<sup>102</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 303

<sup>103</sup> Ibid

<sup>104</sup> Sassone G & Schaffer A (1978) s 157

<sup>105</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 310f

<sup>106</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 303f

<sup>107</sup> Ibid

måste dessutom vara villig att avstå från någonting annat, det vill säga betala för att få detta. Om individen inte besitter den viljan så ska effekten inte ingå i kalkylen.<sup>108</sup>

Värdering av konsekvenser kan göras förutom i monetära termer, i icke-monetära termer. Det går att dela in konsekvenserna i tre olika klasser. Den första klassen omfattar de konsekvenser som kan åsättas ett monetärt värde, exempelvis löneutbetalningar. Den andra klassen innefattar konsekvenser som kan kvantifieras i icke-monetära termer, som till exempel tidsvinster. Tredje klassen utgörs av konsekvenser som endast kan beskrivas som positiva eller negativa för olika intressentgrupper. Ett exempel på detta är bekvämlighet vid kollektivtransporter.<sup>109</sup>

#### 4.2.5 Diskontering

Det går inte att hantera nyttor och kostnader som dyker upp i framtiden på samma sätt som de nyttor och kostnader som är idag. Framtida effekter måste ges lägre vikt, vilket görs genom att räkna ut ett nuvärde av alla framtida kostnader och nyttor. Alternativet är att räkna om de värderade effekterna med en fastställd kalkylränta eller att använda annuitetsmetoden.<sup>110</sup> En formel som kan användas är:

$$NNV = NV(B) - NV(C) > 0$$

Om denna premis är uppfylld innebär det att de positiva effekterna av åtgärden överstiger de negativa, vilket innebär att samhället i stort får det bättre.<sup>111</sup>

#### 4.2.6 Känslighetsanalys

Som tidigare nämnts finns det en osäkerhet förknippad med samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys. Det nettovärde som räknas fram döljer detta faktum. Därför krävs det att beslutsfattaren görs uppmärksam på denna osäkerhet, för att minimera risken att en kombination av felaktiga antaganden leder till slutsatser som det inte finns grund för. Det är inte möjligt att undersöka alla antaganden som ingår i analysen eftersom då blir underlaget svårgenomträngligt. Det krävs en balansgång för att på ett överskådligt sätt klargöra hur kraftfullt ett resultat är för

---

<sup>108</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 304

<sup>109</sup> Lundström A (1976) s 10

<sup>110</sup> Sassone G & Schaffer A (1978) s 156ff

<sup>111</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 304f



olika parametervärden. Datorprogram, som numera finns att tillgå, kan kringgå många arbetstekniska svårigheter.<sup>112</sup>

Beslutsfattarna ska genom analysen få insikt i om projektet är lönsammare än andra projekt. Samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys avser att ta fram beslutsunderlag som ger en grundlig bild av projektets troliga effekter. Samtliga effekter ska behandlas och redovisas för att ge en rättvisande bild.<sup>113</sup> För att komma fram till ett beslut ska samtliga effekter sammanvävas. Det är möjligt först när alla effekter värderats i monetära termer. Problemet är att inte allt har ett pris. Då återstår att skapa andra mekanismer för kompensation. Nästa problem är hur stor vikt eller vilket pris de olika effekterna ska tilldelas. Sammanvägningen av kalkylen ska sedan utgöra bedömningen.<sup>114</sup>

En viktig aspekt angående relevansen av kalkyler som beslutsunderlag är förhållningssättet till framtiden. Det är viktigt att ha en plan för att få ut önskade effekter av den vidtagna åtgärden. Samtidigt måste utomstående faktorer inverkan beaktas. Politiker har stora möjligheter att påverka den framtida utvecklingen. Den allmänna uppfattningen är att politikerns beslut bygger på viljan att utforma samhället på ett visst sätt och att de är ytterst ansvariga för samhällsutvecklingen.<sup>115</sup>

### 4.3 Problem med samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys

Lönsamhetskalkylering i den offentliga sektorn innebär flera svårigheter. Svårigheterna grundar sig i att samhällets kalkyler måste omfatta kostnader och intäkter för hela samhället. En mängd olika individer påverkas av en åtgärd men deras intressen går ofta isär.<sup>116</sup> Det är dessutom inte möjligt att ta hänsyn till samtliga individer, och avgränsningen blir därmed ett politiskt ställningstagande. Politikerna ställs inför ett fördelningsproblem mellan olika intressentgrupper.<sup>117</sup>

Andra typer av svårigheter som kan uppstå vid en samhällsekonomisk intäkt- och kostnadsanalys är värderingsproblem, prognosproblem och alternativa bedömningsmetoder. Värderingsproblemet är svårigheten att faktiskt värdera olika konsekvenser.<sup>118</sup> De flesta samhällsekonomiska åtgärder består av mått som är förknippade med betydande osäkerhet. Beräkning av kostnader och fördelar måste oftast göras utifrån en osäker grund. Det kan bero på informationsbrist, eller att

---

<sup>112</sup> Hultkrantz L & Nilsson J-E (2004) s 305

<sup>113</sup> Sassone G & Schaffer A (1978) s 156ff

<sup>114</sup> Brunsson N (1977) s 14f

<sup>115</sup> Ibid

<sup>116</sup> Mattson B (1970) s 10

<sup>117</sup> Lundström A (1976) s 3

<sup>118</sup> Lundström A (1976) s 2

vissa framtida händelser inte är prognostiserbara. Det är vanligt att en indelning görs mellan risk och osäkerhet. Risk betyder att sannolikhetsfördelningen för framtida utfall är känd. Det går inte att säga vilket resultat man kommer att få, men det går däremot ge den en säker sannolikhet. Osäkerhet betyder att ens sannolikhet för framtida utfall inte är känd utan värdena kan endast fastställas subjektivt.<sup>119</sup>

En stor begränsning med den samhällsekonomiska kalkylen är dess kostnadsorientering. Att genomföra förändringar har två sidor. Den ena är positiv och innebär att ett problem blir löst. Den andra sidan innebär att göra uppoffringar och de är ofta knutna till kostnader vilket är negativt. Värdet av att ett problem blir löst är svårt att mäta i form av intäkter och de positiva effekterna är ofta svåra att kvantifiera. Negativa effekter är lättare att kvantifiera men vid samhällsekonomiska bedömningar kan det fortfarande vara svårt eftersom åtgärden ofta är omfattande. Eftersom de negativa effekterna är lättare att kvantifiera leder det till att de dominerar kalkylen. För en beslutsfattare är situationen omvänd, det är oftast lösningen och dess kvalitet som är intressant i första hand. På grund av betoningen av kostnaderna används kalkylen främst vid beslut om rationalisering.<sup>120</sup>

Kritiker till den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen i USA har ifrågasatt värdet av metoden, och misstror utredarens motiv. Kritikerna tvivlar på om det verkligen går att sätta ett pris på effekter som till exempel vad ett liv är värt, eller vad en säker barndom är värd med mera. De ställer sig frågande till hur det kan göras seriösa beräkningar på kostnaden av dödade och skadade i trafikolyckor. Ekonomer anklagas för att prissätta det som inte går att prissätta. Kritikerna framhåller vidare att den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen fungerar som en universal lösning. Samtliga effekter bryts ner i monetära termer och ett sådant tillvägagångssätt tvingar metoden att göra utbyten mellan olika effekter. Ett exempel på det kan vara att skattemedel offras för att hålla en äldre människa vid liv en extra månad på intensivvård.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Mattson B (1970) s 30f

<sup>120</sup> Brunsson N (1977) s 6ff

<sup>121</sup> The Economist (2005)

# 5 SKATTEKONTROLL

---

*Detta kapitel inleds med en historisk översikt av den svenska skattekontrollen och en kort redogörelse för beskattningssystemet och den svenska företagsstrukturen. Därefter följer en genomgång av kontrollsystemet och dess olika delar.*

---

## 5.1 Skattekontroll ur ett historiskt perspektiv

Skatteväsendet organiserades redan under 1200-talet då tidigare ojämnt förekommande skatter förvandlades till stående skatter. År 1902 infördes statlig progressiv inkomstskatt som baserades på allmän självdeklaration.<sup>122</sup> Kontrollverksamhet i form av granskning av underlaget för skatteredovisningen är däremot ett nutida fenomen. Landskamreren fick först 1928 rätt att kräva att bokföringsskyldiga skatteskyldiga tillhandahöll sin bokföring, och några år senare anställdes de första bokföringskunniga. Revisionsverksamheten var av stor omfattning i början på 1950-talet och antalet utförda revisioner var år 1953 över 7 000.<sup>123</sup>

På 70-talet försökte staten effektivisera skattekontrollen. Skattemyndigheter fick dels utökade befogenheter, dels ökade resurser. Samtidigt ökade komplexiteten i regelverket och förändringar skedde i skattesystemets struktur. 1979 påbörjades, inom RSV:s kontrollavdelning, systematiska studier av utländsk kontrollverksamhet i syfte att förbättra den svenska. Detta resulterade i PLAN-projektet, en övergripande kontrollstrategi för skatte- och avgiftsområdet.<sup>124</sup>

De strategiska förslag till förändringar som PLAN-projektet arbetade fram var: entydiga mål för verksamheten, ett förenklat deklarationsförfarande, mindre komplexa regler, ett enhetligt fastställelseförfarande, enhetliga och förlängda fastställelseperioder, en ändrad uppgiftsskyldighet, en ändrad kontrollverksamhet, bättre uppföljningssystem, effektivare borgenärsroll, ändrade och enhetligare kontrollbefogenheter, enhetliga rutiner för skattebrottsutredningar och åtalsanmälningar samt en i organisatoriskt hänseende mindre splittrad beskattningsorganisation.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> RSV Rapport (1983) s 63ff

<sup>123</sup> RSV Rapport (1983:2) s 13

<sup>124</sup> RSV Rapport (1998:3) s 53

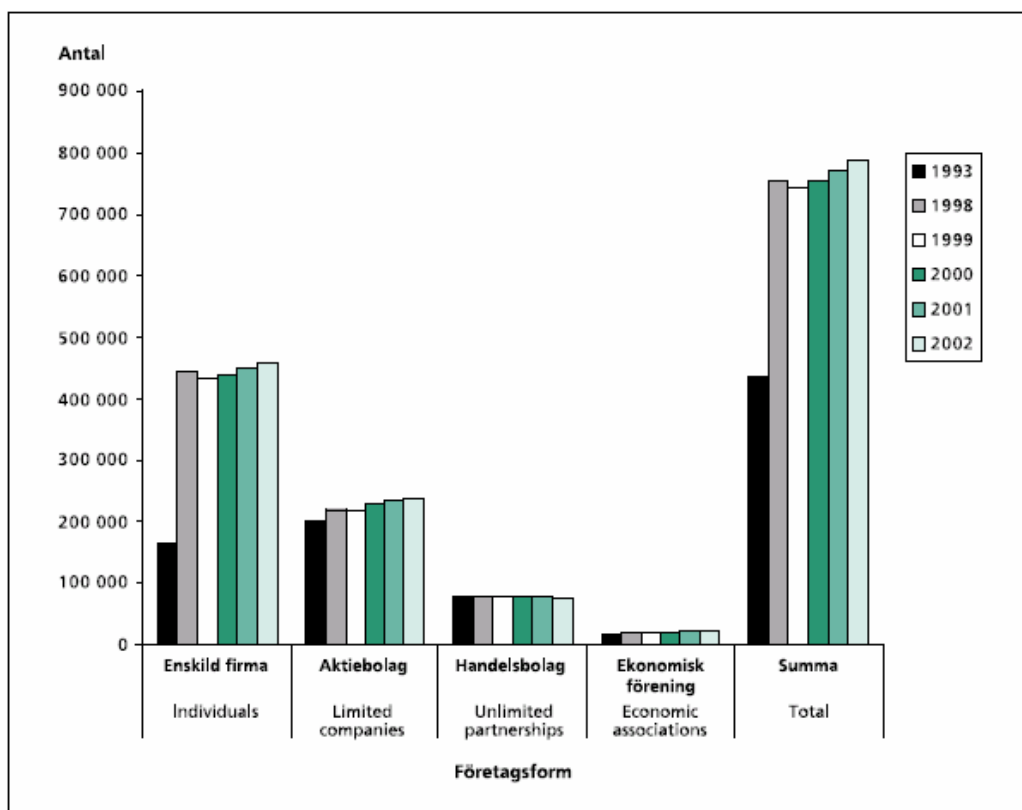
<sup>125</sup> RSV Rapport (1983:2) s 57

Före den så kallade SOL 90-reformen, i början på 1990-talet, var skattekontrollen organiserad så att varje enskild myndighet hade en egen revisionsenhet där olika revisioner utfördes. Revisionsenheterna utförde revisioner gällande alla skatter och avgifter. Deklarationsgranskning utfördes vid mervärdesskattenheter, taxeringsenheter samt vid lokala skattemyndigheter. Alltsedan SOL 90-reformen, utförs all revisionsverksamhet och skrivbordskontroll vid skattekontor som har ansvar för alla skatter och avgifter inom ett område.

## 5.2 Den svenska företagsstrukturen

Den svenska företagsstrukturen består till stor del av små företag.<sup>126</sup> De mest förekommande företagsformerna är enskild firma, aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening. Sett till antalet företag är enskild firma och aktiebolag dominerande.<sup>127</sup> Aktiebolagen står för närmare 90 procent av den totala omsättningen inom området näringsverksamhet.<sup>128</sup>

Antalet aktiva företag för de vanligaste företagsformerna i Sverige<sup>129</sup>



<sup>126</sup> SKV 152 (2004) s 158

<sup>127</sup> SKV 152 (2004) s 160

<sup>128</sup> SKV 152 (2004) s 161

<sup>129</sup> SKV 152 (2004) s 160

Det är endast ett fåtal stora aktiebolag som står för en stor andel av den totala bolagsskatten. De aktiebolag som betalar hundratusen kronor eller mindre utgör 77 procent av det totala antalet aktiebolag. Bolagsskatten för dessa aktiebolag utgör cirka sju procent av den totala bolagsskatten. De aktiebolag som betalar hundra miljoner eller mer uppgår endast till 0,03 procent samtidigt som den sammanlagda bolagsskatten för dessa aktiebolag utgör cirka 29 procent av den totala bolagsskatten.<sup>130</sup>

Statlig inkomstskatt för aktiebolag i olika intervall<sup>131</sup>

Statlig inkomstskatt	Antal	Andel %	Total skatt mnkr	Andel %
Central government tax	Number	Share %	Tax, total sum MSEK	Share %
- 100 tkr	116 445	76,92	2 910	6,94
100 tkr - 1mnkr	30 813	20,35	8 562	20,42
1 mnkr - 10 mnkr	3 738	2,47	9 458	22,56
10 mnkr - 100 mnkr	356	0,24	8 965	21,38
100 mnkr -	42	0,03	12 027	28,69
<b>Totalt (Total)</b>	<b>151 394</b>	<b>100,00</b>	<b>41 922</b>	<b>100,00</b>

### 5.3 Det svenska beskattningssystemet

Det svenska beskattningssystemet är en statlig angelägenhet, och idag ansvarar Skatteverket för verksamheten. I lagstiftningen anges detaljerade regler för beskattning, grundläggande bestämmelser om förfarande samt Skatteverkets uppgifter. Den politiska detaljstyrningen av förvaltningen är dock inte särskilt omfattande.<sup>132</sup> Skatteverkets vision är:

Ett samhälle där alla vill göra rätt för sig.<sup>133</sup>

Enligt Skatteverket är de flesta beredda att betala skatt så länge systemet fungerar. För att den viljan ska kvarstå krävs det bevis för att fusk inte lönar sig. En viktig del i det arbetet består i att se till att de uppgifter som lämnas in är rätt från början, och för att nå dit fordras att Skatteverket satsar på både information och kontroll.<sup>134</sup> Kontroll ger möjlighet att rätta till fel i de uppgifter som lämnats in.<sup>135</sup> I Sverige anges uttryckligen i kontrollfilosofin att kontrollens syfte inte är att öka inkomsterna för de allmänna.<sup>136</sup>

<sup>130</sup> SKV 152 (2004) s 164

<sup>131</sup> SKV 152 (2004) s 176

<sup>132</sup> RRV 1997:41, s 13ff

<sup>133</sup> Skatteverket (2005) *Skatt på 1 minut*

<sup>134</sup> RRV 1997:41, s 101f

<sup>135</sup> SKV 132 (2004) s 3

<sup>136</sup> RRV 1997:41, s 101f

Grundpelarna för dagens organisation är följande:

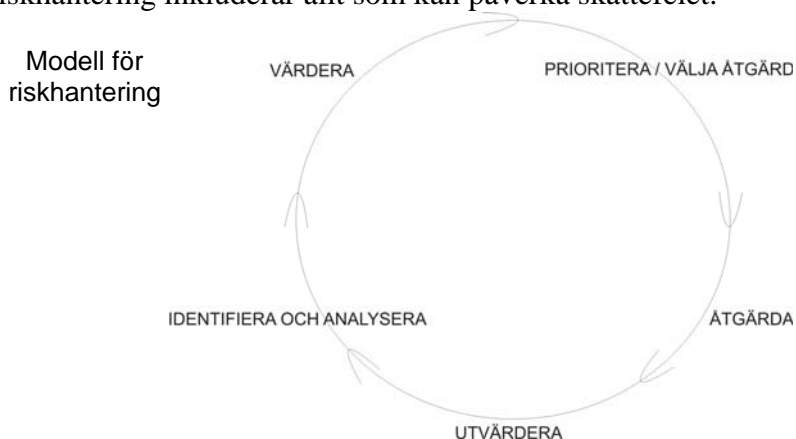
- Företagens beskattningsförhållanden bör lösas inom samma organisatoriska enhet.
- Skatterevision är bara ett medel för att uppnå en korrekt beskattning. Av den anledningen bör revisionen utföras av samma enhet som beskattar den skatteskyldige.
- Förutom genom kontroll kan en riktigare beskattning uppnås genom service, information och goda kontakter med de skatteskyldiga.<sup>137</sup>

## 5.4 Kontrollsystemet

Kontrollsystemet är ett masshanteringssystem som bygger på de uppgifter som lämnas in av medborgare och företag. Uppgifterna kontrolleras både manuellt och maskinellt.<sup>138</sup> Identifiering av kontrollbehovet och dess prioritering görs på nationell nivå, myndighets- och kontorsnivå. Bedömningen ligger till grund för kontrollens inriktning. Särskilt intresse finns för företag som hanterar stora skatteunderlag och för internationella transaktioner. Kontrollerna sätts i första hand in mot avsiktliga fel, systematiska fel samt stora belopp. Kontrollens omfattning styrs av förhållande i de enskilda fallen.<sup>139</sup>

### 5.4.1 Riskhantering

Riskhantering handlar om att på ett optimalt sätt använda resurser så att åtgärderna får så bra effekt som möjligt på storleken av skattefelet<sup>140</sup> på lång sikt. Riskhantering inkluderar allt som kan påverka skattefelet.<sup>141</sup>



<sup>137</sup> RSV Rapport (1998:3) s 100

<sup>138</sup> SKV 152 (2004) s 251

<sup>139</sup> RSV 186 (1999) s 4

<sup>140</sup> Skattefelet avser alla avvikelser i förhållande till teoretiskt beräknad riktig skatt enligt lagen till följd av avsiktliga eller oavsiktliga fel

Grunden för riskhantering är kunskap om felet samt effekten av åtgärderna, vilket ställer krav på fungerande utvärdering och omvärldsanalys. Modellen kan beskrivas med att den erhållna kunskapen om skattefelet ska vara grundläggande för att urskilja skattskyldiga objekt och rätt riskområde. Därefter sätts rätt åtgärder in för att nå önskade effekter och för att öka kunskapen, vilket i sig har positiv inverkan på riskhanteringen.<sup>142</sup>

#### 5.4.2 Riskbedömning

De små företagens inkomster av näringsverksamhet utgör en liten skattebas jämfört med mängden skatt som flyter in, men om man ser till antalet skatteskyldiga rör det sig om en betydande skattebas. Att öka förtroendet för beskattningssystemet är den främsta anledningen att kontrollera små företag. Enligt Skatteverkets rapport "Övergripande underlag för riskbedömning" går det inte att blunda för det faktum att enskilda firmor startas i syfte att utnyttja de förmånliga reglerna och den låga kontrollnivån.<sup>143</sup> Enligt internationella undersökningar finns det ett samband mellan storleken på företaget och mängden skattefusk. Små företag med få anställda tenderar att fuska mer. Dessutom har det visat sig att företag som skattefuskar har lägre produktivitet och tillväxt.<sup>144</sup>

Skattebrott upptäcks framför allt av Skatteverkets revisorer. Bokföringsbrott har ökat efter 1980-talet och det beror bland annat på att antalet skatterevisioner har minskat. Det är framförallt resurssvaga små företag som är skyldiga till merparten av bokföringsbrotten<sup>145</sup>. Orsaken till brotten är vanligtvis bristande personliga och ekonomiska resurser samt att bokföringsskyldigheten har nedprioriterats när ekonomin blivit sämre. Enligt lag förutsätter bokföringsbrott att räkenskapsbristerna ska vara av det omfång, att rörelsens ställning och resultat inte kan bedömas utifrån bokföringen. Ju större inkomst företaget har desto större måste bristerna vara för att de ska bedömas.<sup>146</sup> Skatteverket och konkursförvaltare har bland annat som uppgift att upptäcka bokföringsbrott, vilket innebär att de företag som upptäckts är antingen företag som gått i konkurs eller valts ut för skatterevision. Konkursförvaltare upptäcker många olika typer av bokföringsbrott, medan Skatteverket främst upptäcker bokföringsbrott i kombination med skattebrott. Brott som utförs av små resurssvaga företag är lätta att upptäcka.<sup>147</sup>

Enligt Skatteverket har företag i kontantbranschen stora möjligheter att undanhålla inkomster för beskattning. Om företaget dessutom befinner sig i en

---

<sup>141</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 5

<sup>142</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 5ff

<sup>143</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 57

<sup>144</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 57

<sup>145</sup> endast i 37 procent av fallen överstiger omsättningen 500 000 kronor

<sup>146</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 105

<sup>147</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 105ff

överetablerad bransch där konkurrensen är hård sänks moralen lätt. Undersökningar bland företag visar att den preventiva effekten är högre bland de företag som utsatts för kontroll än de som inte kontrollerats.<sup>148</sup>

Orena revisionsberättelser är en given del vid en riskbedömning. Det är viktigt att lokala samt regionala kontor har rutiner för att aktiebolag med orena revisionsberättelser utreds och att orsaker till den orena revisionsberättelsen tas med som underlag vid en kontroll. Även revisorer som blivit anmälda till Revisorsnämnden kan vara av intresse för riskbedömning, då det kan antas att dessa revisorer inte genomfört sina revisionsuppdrag på ett korrekt sätt<sup>149</sup>.

### 5.4.3 Kontrollbehov och urvalsbedömning

Kontrollen samordnas både nationellt och regionalt för att åstadkomma en spridning av risken att bli kontrollerad. Målet är att kontrollfria zoner inte ska uppstå. Kontrollverksamheten styrs av riskbedömningar och av kontrollbehovet.<sup>150</sup> Skatteverket har urvalsprinciper för skattekontroll, exempelvis att större företag granskas mer eller mindre regelbundet och att vissa branscher väljs ut för kontroll. En del kontroller är slumpmässiga, men i övrigt utses kontrollobjekt utifrån bedömningar av beloppens storlek, risk för fel samt medvetna fel och illojala beteenden.<sup>151</sup> Skatteverket prioriterar grundkontroll, kontroll av stora företag, mervärdesskatt samt ekonomisk brottslighet. I övrigt är det skiftande fokus på olika områden.<sup>152</sup>

### 5.4.4 Kontrollmetoder

Kontrollbegreppet omfattar dels grundkontroll, och dels utökad kontroll. Grundkontroll innebär maskinell eller manuell kontroll, som krävs för att beskattningen ska fungera i formellt och administrativt hänseende. Det görs rättelser av fel i ADB-system, kompletteringar av obligatoriska uppgifter, rutinåtgärder vid frivilliga rättelser med mera. Om en inlämnad uppgift ifrågasätts tillsätts en utredning och det är då frågan om en utökad kontroll.<sup>153</sup> Den utökade kontrollen kan även delas in i planmässig- och urvalskontroll. Planmässig kontroll riktas mot större företag, och är mycket resurskrävande. Det innebär att företagen genomgår en på förhand fastställd revision. Urvalskontroll innebär vanligen att

---

<sup>148</sup> SKV 152 (2004) s 237f

<sup>149</sup> Skatteverket (2004) *Övergripande underlag för riskbedömning*, s 111

<sup>150</sup> RSV 186 (1999) s 4

<sup>151</sup> RRV 1997:41, s 106ff

<sup>152</sup> RRV 1997:41, s 99ff

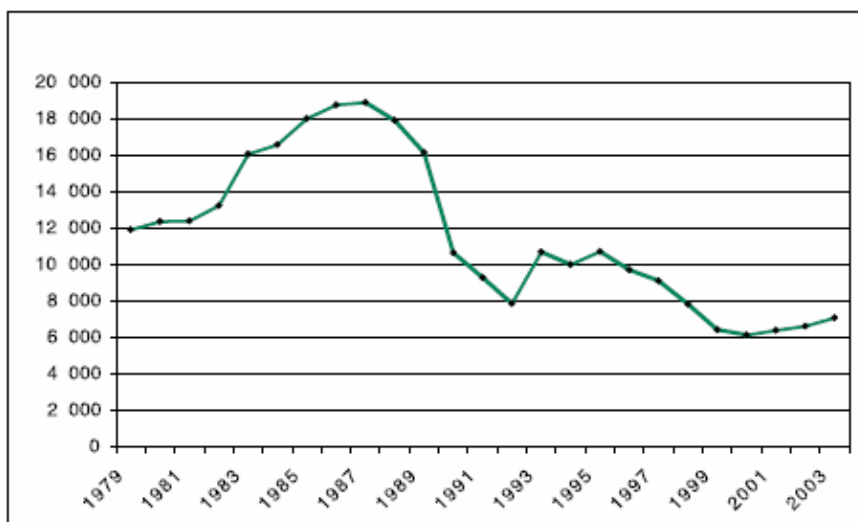
<sup>153</sup> RRV 1997:41, s 100



deklarationer kontrolleras som erfarenhetsgrundat innehåller fel. Det görs för att öka lojaliteten mot skattesystemet.<sup>154</sup>

En förutsättning för att fel och fusk upptäcks är att Skatteverket på eget initiativ genomför kontroller. Allt sedan slutet på 1980-talet har antalet skatterevisjoner minskat. Minskningen beror på att revisionerna blivit mer omfattande men det är även en fråga om resurser. Åren 1992-1994 tilldelades revisionsverksamheten ökade resurser för att kunna stärka kontrollen.<sup>155</sup>

Antalet skatterevisjoner<sup>156</sup>



Kontroller som inte utförs i form av skrivbordskontroll eller företagsbesök görs i form av revision, som innebär en djup och bred granskning av hela företaget.<sup>157</sup> Olika typer av revisioner kan delas upp utefter revisionernas syften. Med registreringsrevision avses revisioner som utförs i samband med att företag registreras i skatteregistren. Syftet är att undersöka om företaget över huvud taget ska registreras och se till att det blir rätt registrerat. Kontrolluppgiftrevision (KU-revision) utförs för att undersöka om ett företag lämnat riktiga upplysningar till ledning för de anställdas taxering eller om banker lämnat korrekta upplysningar för kundernas kapitalbeskattning. Periodkontrollrevision avser revisioner som utförs angående de kortperiodiska redovisningar som görs i fråga om mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter samt inkomstskatt. Ytterligare en form av revision är årskontrollrevision vilken avser revisioner som har sin grund i inkomstdeklarationer. Skatterevisjoner vars syfte är att utreda misstänkta skattebrott kallas Eko-revisjoner.<sup>158</sup>

<sup>154</sup> Riksdagens revisorer (1998) s 13

<sup>155</sup> SKV 152 (2004) s 253f

<sup>156</sup> SKV 152 (2004) s 254

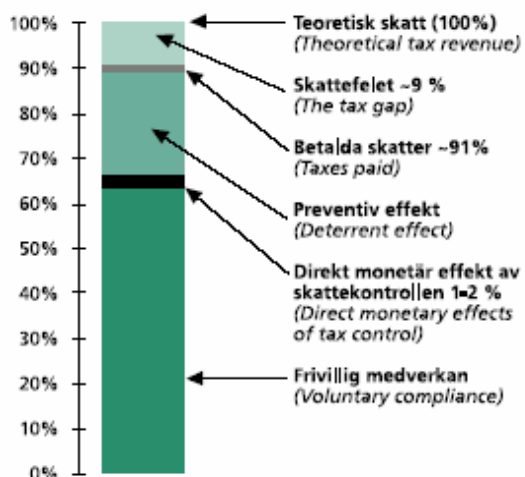
<sup>157</sup> Riksdagens revisorer (1998) s 14

<sup>158</sup> RSV Rapport (1998:3) s 98f

## 5.5 Effekter av kontrollverksamheten

Företag och individer betalar inte skatt enbart för att det finns en kontrollapparat. Däremot har kontrollen en preventiv effekt. Skattekontrollens syfte är att öka den preventiva effekten. Den ekonomiska effekten är liten i relation till den totala skatteuppbörden. Sett över tiden har kontrollen endast höjt skatteinkomsten med upp till två procent.<sup>159</sup>

Skattekontrollens monetära och preventiva effekt<sup>160</sup>



Kontroller görs för att motverka fel och fusk. Alla iakttagelser som görs i arbetet dokumenteras, analyseras och rapporteras. En förutsättning för ett bra kontrollresultat är att kontrollen inriktas enligt uppställda behov och prioriteringar. Enligt Skatteverket uppnås preventiv effekt genom att kontrollen är:

- tidig
- synlig
- träffsäker
- oförutsägbar

Ett bra resultat innebär att omfattningen av fel och fusk har minskat samt att den preventiva effekten har ökat.<sup>161</sup>

För skattekontrollen är det preventiva syftet framträdande och innebär förutom förhindrandet av uppkomst av skattefusk, minskade skadeverkningar från den som skattefuskar samt upptäckande av skattefusk i ett tidigt skede. Det finns olika sätt inom beskattningsverksamhetens ram att verka preventivt. Dessa är utformningen

<sup>159</sup> SKV 152 (2004) s 255

<sup>160</sup> SKV 152 (2004) s 256

<sup>161</sup> RSV 186 (1999) s 4

av de materiella skattereglerna och civil lagstiftning, utformning av sanktionssystemet, det sätt på vilket kontrollverksamheten enligt gällande lagstiftning får bedrivas, tillgång till information, hur kontrollverksamheten faktiskt bedrivs samt information till individer och företag.

En kontrollapparat som har resurser för kontroll, möjlighet att kontrollera samt befogenheter för att upptäcka fusk, skapar osäkerhet om risken för att ett påtänkt skattefusk upptäcks. Det resulterar i att skatten betalas. Att betala den skatt man ändå skulle är inte särskilt betungande om resultatet av kontrollen stannar därvid och kostnaden av kontrollen inte överstiger möjligheten att undkomma. Existensen av ett sanktionssystem är i sig inte tillräckligt för att uppnå preventiv effekt. Det krävs att befogenheter och resurser tilldelas Skatteverket, åklagare och polis samt att sanktionen upplevs som en börda. Enligt Riksskatteverkets rapport från 1998, angående skattefel och skattefusk, är ett skattesystem utan kontroll lika bristfälligt som ett skattesystem utan sanktioner.<sup>162</sup>

Den preventiva kontrollverksamheten kan delas upp i tre komponenter:

Allmänpreventiv effekt ➡

Individualpreventiv effekt ➡

## PREVENTIV EFFEKT

Systempreventiv effekt ➡

Den första komponenten, *allmänpreventiv effekt*, handlar om att samhället gör satsningar på skattekontroll och brottsbekämpning samt att Skatteverket och brottsbekämpande myndigheter upptäcker fusk och sanktioner inträder. Enligt RSV är den allmänpreventiva effekten bland företagen betydelsefull, men det är svårt att mäta effekten.<sup>163</sup> Den *individualpreventiva* komponenten uppkommer när en skattefuskare drabbas av en framgångsrik kontroll. Det resulterar ofta i att den drabbade frångår sitt tidigare beteende och försöker redovisa rätt skatt. Skattekontrollens tredje komponent, *systempreventiv effekt*, innebär att fokus riktas mot en vis typ av fusk. Det kan resultera i att lagstiftaren ändrar regelverket i något hänseende för att effektivisera kontrollen.<sup>164</sup>

---

<sup>162</sup> RSV Rapport (1998:3) s 163

<sup>163</sup> Riksdagens revisorer (1998) s 38

<sup>164</sup> RSV Rapport (1998:3) s 164f

# 6 REDOVISNING AV INTERVJUER

---

*I detta kapitel redovisas det material som samlats in genom intervjuer med personer på Skatteverket samt en person på Ekobrottsmyndigheten.*

---

## 6.1 Intervju 1 på Skatteverket

På Skatteverket i Malmö har Urban Bjergert och Daniel Wykman intervjuats. Bjergert har arbetat på Skatteverket sedan 1979, och har mångårig erfarenhet av skatterevision. Idag arbetar han på rättsavdelningen och är rättslig expert med inriktning på redovisningsfrågor. Han tillhör även expertgruppen Näringsverksamhet – redovisning. Wykman är sedan årsskiftet anställd på rättsenheten i Malmö och arbetar speciellt med de redovisnings- och revisionsfrågor som aktualiseras vid skattegranskningar i Skåne-regionen. Han har tidigare varit skatterevisor på Skatteverket.

Bjergert inleder med att säga att det är näst intill omöjligt att sätta ett värde på revisionens betydelse för skattekontrollen. Revisionsplikten är en del av en komplex och omfattande kontrollapparat vilket gör det svårt att urskilja dess värde. Dessutom innehåller revisionsplikten flera icke mätbara variabler vilket försvårar en värdemätning ytterligare.

### 6.1.1 Kontrollsystemet

Kontrollsystemet är uppbyggt med hjälp av flera sammanlänkade komponenter, och revisionsplikten är en av dem. Systemet används för att göra riskbedömningar som ligger till grund för urvalsprocessen. Enligt Bjergert sker ett urval av kontrollobjekt i huvudsak utifrån vilken bransch som ska granskas. Det är i synnerhet branscher som hanterar mycket kontanter, exempelvis restaurang och frisör, som kontrolleras. Enligt Wykman saknar företagsformen betydelse i urvalet av kontrollobjekt för branschkontroller.

På frågan om de aktiebolag som skulle omfattas av en avskaffad revisionsplikt kan kontrolleras i likhet med den kontroll som görs av handelsbolag, svarar Bjergert att han inte kan uttala sig om det, och att han aldrig reflekterat över det. Vidare menar han att Skatteverket utgår från att ägarstrukturen i handelsbolag i sig är en kontrollfunktion. Mer än en ägare innebär att de kontrollerar varandra.

Ytterligare en skillnad är avsaknaden av personligt ansvar i aktiebolag. Wykman anser att ägarledda handelsbolag med avsaknad av extern kontroll, i form av revision, är i större riskzon än andra. Enligt Bjergert är däremot aktiebolagsformen en vanlig företagsform att fuska i eftersom det inte innebär personligt betalningsansvar.

Wykman säger att skatterevisorer i sitt arbete utgår från att reviderade räkenskaper blivit ordentligt granskade. Men samtidigt är de medvetna om att revisorn omöjligt kan kontrollera allt, och deras uppgift blir då att kontrollera det som revisorn inte kontrollerar.

### 6.1.2 Hantering och användning av orena revisionsberättelser

Enligt Bjergert har det skett en markant ökning av antalet orena revisionsberättelser de senaste åren. Det handlar om en mycket kraftig och inte minst oväntad ökning som Skatteverket inte varit beredd på att hantera. Bjergert tror inte att aktiebolag börjat fuska mer utan det är en följd av de senaste årens revisorsskandaler, samt att Revisorsnämnden granskar revisorerna hårdare. De stora volymerna i kombination med att endast ett fåtal personer arbetar med att behandla revisionsberättelserna, har resulterat i att Skatteverket inte kan kontrollera så många som de vill. Eftersom resurserna är otillräckliga får ett urval göras av de aktiebolag som är intressanta ur skattesynpunkt. Aktiebolag som inte går med vinst samt vilande aktiebolag undantas i regel. Något som alltid följs upp är om förbjudna lån<sup>165</sup> upptagits. Motivet till det är att det är relativt enkelt att korrigera.

Under 2004 har det i Malmöregionen diarieförts 1374 orena revisionsberättelser och revisorsavsägelser med följande fördelning:

Orena revisionsberättelser	927 st. (67,5 %)
Avsägelser	297 st. (21,5 %)
Avsägelser lagerbolag	150 st. (11,0 %)

Siffrorna för 2003 är mer osäkra beroende på att hanteringsrutinerna ändrats under året. Men det beräknas ha inkommit 1050 orena revisionsberättelser och revisorsavsägelser vilka fördelar sig som följer:

Orena revisionsberättelser:	83 %
Avsägelser:	11 %
Avsägelser lagerbolag:	6 %

---

<sup>165</sup> Det är inte tillåtet att ett aktiebolag lånar ut pengar till närstående enligt ABL 12:7

Ökningen av antalet inkomna handlingar mellan 2003 och 2004 är således 324, cirka 31 procent. För år 2002 finns inga tillförlitliga siffror, men antalet inkomna handlingar var betydligt färre det året.

Både Bjergert och Wykman tror att det fortfarande finns ett stort mörkertal då inte alla revisorer skickar in vid anmärkning. Dessutom kan externa revisorer inte alltid upptäcka alla fel. De har inte samma behörigheter och maktmedel som Skatteverket för att kontrollera att exempelvis kundfordringar och leverantörsskulder stämmer.

### 6.1.3 Revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag

”Revisionsplikten har en positiv effekt på skattekontrollen, vi vet bara inte hur stor den är”, säger Bjergert. Vidare berättar han att Skatteverket aldrig gjort någon fullständig utvärdering av revisionspliktens värde för skattekontrollen. Kravet på att revisorn skickar in orena revisionsberättelser till Skatteverket är en relativt ny företeelse och kommer inte att utvärderas förrän längre fram. Orena revisionsberättelser är dock endast en del av revisionsplikten. Enligt Bjergert kommer en utvärdering av revisionsplikten ske först när staten väljer att göra en utredning om revisionspliktens framtid i små aktiebolag. Samtidigt tror han att det är näst intill omöjligt att sätta ett värde på revisionsplikten på grund av att det är en funktion av många i kontrollsystemet. Blir det en förändring angående revisionsplikten leder det i sin tur till att hela systemet hamnar i obalans och måste justeras. Det är enligt Bjergert svårt att göra uppskattningar av vad en sådan systemförändring skulle kosta.

Enligt Bjergert har revisionsplikten ett värde för skattekontrollen både som preventiv effekt och av att det blir ”rätt från början”. Bjergert och Wykman tror att den preventiva effekten uppkommer genom revisorns existens och stärks ytterligare av kravet på att orena revisionsberättelser ska skickas till Skatteverket. Betydelsen av att det blir ”rätt från början” är att revisorn rättar till omedvetna fel i redovisningen innan deklarationen skickas in. Bjergert tror att en mätning kan ske först efter revisionsplikten avskaffats då utfallet kan mätas och jämföras med mätningar gjorda före förändringen, men det är knappast genomförbart i realiteten.

Att revisionen skulle vara en betungande kostnad för mindre aktiebolag och det faktum att många länder valt att avskaffa revisionsplikten är enligt Bjergert och Wykman inte tillräckliga argument för att avskaffa revisionen i små aktiebolag. Det är i allra högsta grad en samhällsekonomisk och politisk fråga. Bjergert ställer sig frågande till vem som ska stå för notan om revisionsplikten avskaffas. Skatteverket har mycket knappa resurser och behöver alla hjälpmedel som finns att tillgå. Revisionsplikten är en kvalitetssäkring i kontrollarbetet, och enligt

Bjergert och Wykman är revisionsplikten en indirekt tillgång resursmässigt. Bjergert påstår att kontrollsystemet är uppbyggt och anpassat efter att vissa saker är ”gratis”, som till exempel revisionsplikten. Att avskaffa revisionsplikten skulle vara negativt för Skatteverket och tvinga dem till att göra fler, djupare och mer omfattande kontroller av aktiebolag.

#### 6.1.4 Alternativ till revisionsplikten

Att helt avskaffa revisionsplikten vore negativt för Skatteverket, men Bjergert och Wykman är öppna för alternativ. Wykman menar att Skatteverket inte är helt främmande för att ta bort revisionsplikten för de allra minsta aktiebolagen. Wykman tror vidare att ett alternativ vore att låta de minsta aktiebolagen använda ”revisionspengarna” till kvalificerad redovisningsrådgivning.

## 6.2 Intervju 2 på Skatteverket

På Skatteverket i Malmö har Gunnar Janzon intervjuats. Han är skatterevisor och reviderar små och medelstora företag.

Janzon anser att revisionen till viss del underlättar hans arbete som skatterevisor, då revisorn redan granskat delar av aktiebolaget. Trots det tycker han inte att kvaliteten på redovisningen skiljer sig nämnvärt mellan företagsformerna.

### 6.2.1 Kontrollsystemet

Den fördjupade skattekontrollen sker enligt direktiv som bestämts i förväg på riks- och regionnivå. De innehåller anvisningar om vilka poster som ska granskas. Det kan till exempel vara poster som avyttring av aktier, inom vissa beloppsgränser. Direktiven inriktar sig inte på en särskild företagsform, däremot kan det gälla poster som endast berör en viss företagsform. Målsättningen är att alla företag som är berörda av direktivet ska kontrolleras, men det är inte alltid möjligt resursmässigt. Kontroll sker även i form av skatterevisorer. Då utförs en mer omfattande kontroll av företaget. Skatterevisorer är ofta inriktade på branscher med hög riskfaktor. Beslut om inriktningen på kontrollerna sker i första hand på riksnivå. Enligt Janzon är omfattningen av kontrollen densamma för samtliga företagsformer. Däremot menar Janzon att revisionen påverkar vilka poster som Skatteverket väljer att granska. Det finns en uppfattning om vilka poster som innehåller fel beroende på vilken företagsform det är. Vid branschkontroller är innehållet och omfattningen av kontrollen exakt densamma.

## 6.2.2 Hantering och användning av orena revisionsberättelser

Hantering av orena revisionsberättelser sker centralt. Alla är inte av intresse ur skattesympunkt utan det beror anmärkningen. Det som inte anses vara av väsentlig betydelse för Skatteverket kontrolleras inte av resursskäl, men borde prioriteras tycker Janzon.

## 6.2.3 Revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag

Revisorn medverkar till att kontrollera aktiebolagen, vilket gynnar kontrollarbetet för Skatteverket. Enligt Janzon är revisionspliktens framtid i högsta grad en politisk fråga, en fråga om resurser. Janzon ställer sig frågande till hur de berörda aktiebolagen ska kontrolleras om revisionsplikten avskaffas. Revisionen ger en viss garanti, en kvalitetsstämpel på företagets redovisning. Janzon tror inte det är en tillfällighet att det drivs verksamhet i vissa företagsformer, exempelvis handelsbolag, beroende på avsaknaden av extern kontroll. ”Så varför omfattas inte samtliga företagsformer av revisionsplikt?” Det är en fråga man kan ställa sig, säger Janzon. Konkurrensen blir snedvriden när små aktiebolag tvingas bära större kostnader än andra företagsformer med samma förutsättningar.

Janzon har svårt att sätta ett samlat värde på revisionens betydelse för skattekontrollen. Han anser att revisionen förebygger omedvetna fel och att den har en preventiv effekt när det gäller fusk. Enligt Janzon finns det inga mätningar som bevisar att förekomsten av revision har en preventiv effekt och förhindrar omedvetna fel. Han tycker det hade varit intressant att mäta, men att det skulle vara svårt eftersom Skatteverket inte vet hur det skulle se ut utan revisionsplikt. En möjlighet hade varit att jämföra felfrekvensen mellan reviderade och oreviderade företag. Problemet med jämförelser hade varit att företagsformerna omfattas av olika regelverk. Janzon tror det hade varit betydligt enklare att mäta förekomsten av orena revisionsberättelser, varför de ökar i antal eller vilken typ av anmärkningar de avser.

## 6.2.4 Alternativ till den lagstadgade revisionsplikten

Om revisionsplikten avskaffas för små aktiebolag anser Janzon att det är nödvändigt med någon form av ersättning. I nuläget har han inga konkreta förslag på hur ett sådant alternativ kan utformas. Han tror inte att trovärdigheten för företagets redovisning kan garanteras med till exempel redovisningsbyråer. En redovisningsbyrå kan förmodligen inte uppfylla kraven på oberoende och skulle sakna viktig insyn i företaget.



## 6.3 Intervju 3 på Skatteverket

Gregor Tetens på Skatteverket i Stockholm är specialist på rättsenheten med särskild inriktning mot revision och redovisningsfrågor.

”Anpassningen till EU innebär att Sverige kommer tvingas att ta bort den lagstadgade revisionsplikten för små aktiebolag” säger Gregor Tetens. Sett ur ett EU-perspektiv är Sverige unikt genom att ha kvar revisionsplikten i samtliga aktiebolag. Tetens tror inte att Sverige kan avvika från EU länge till. Det är mycket som talar för att revisionsplikten måste avskaffas.

Enligt Tetens är det brist på ren fakta när det gäller revisionspliktens värde för skattekontrollen. Detta finner han märkligt med tanke på den komplexa och omfattande kontrollapparaten som vi har i Sverige.

### 6.3.1 Kontrollsystemet

Kontrollsystemet bygger på riskbedömningar som baseras på omfattande omvärldsanalyser och historiska fakta. Därigenom kommer Skatteverket fram till vilka fenomen och vilka branscher som omfattas av stor risk för fel och fusk. Ett exempel på ett fenomen är svart arbetskraft i byggbranschen. Skatteverket har även kommit fram till att branscher som hanterar mycket kontanter ligger i riskzonen, exempelvis restaurang och taxi. Enligt Tetens saknar företagsformen betydelse vid riskbedömningen.

Urvalet styrs till viss del av det beräknade utfallet i monetära termer. Procentuellt sett kan skattefelet vara större i små företag men då det inte genererar så stora skatteintäkter väljer Skatteverket att inrikta sina kontroller mot större företag. Det kan även vara en resursfråga där Skatteverket istället för att kontrollera 1000 små företag, där utfallet beräknas bli lågt, kontrollerar 50 företag med ett beräknat högre utfall. Urvalet kan även styras i syfte att uppnå preventiv verkan. Skatteverket gör en avvägning och bedömning av vilken effekt som ska prioriteras ur kontrollsynpunkt.

Kontrollinsatserna är hårt styrda och det finns nästan inget utrymme för spontana initiativ. Kontrollplaneringen sker till 85 procent på riksnivå. Resterande sker på regional nivå, men enligt Tetens räcker resurserna oftast inte till det. Skatterevisionernas arbete görs därmed till stor del efter en i förväg bestämd kontrollplanering. Denna kontrollplanering är, som tidigare nämnts, förbestämd med inriktning på en rad fenomen och branscher.

### 6.3.2 Hantering och användning av orena revisionsberättelser

År 2004 inkom 31000 orena revisionsberättelser i hela landet. Mer än hälften av dessa innehöll anmärkningar om likvidationsrisk där ingen kontrollbalansräkning upprättats (ca 40 %) samt anmärkningar gällande betalning av skatter och avgifter (ca 17 %). Enligt Tetens har Skatteverket på senare tid försökt hitta former för att använda de orena revisionsberättelserna i kontrollplaneringen.

Förändring i förmånsrättslagen har lett till att Skatteverket inte längre är en prioriterad borgenär. De är därför intresserade av att snabbt upptäcka fall där det finns risk för likvidation för att inte förlora skatteintäkter. I nuläget har den orena revisionsberättelsen förhållandevis liten betydelse i detta arbete. Med anledning av Skatteverkets nya borgenärsroll räknar Tetens med att den orena revisionsberättelsens betydelse kommer att öka.

### 6.3.3 Revisionsplikten värde för skattekontrollen av små aktiebolag

Enligt Tetens utgår Skatteverket från att revisionsplikten har en preventiv effekt. Vidare menar han att revisionsplikten anses bidra till kvalitetssäkring samt att reviderade räkenskaper utan anmärkning är korrekta. Huruvida detta är ett korrekt antagande av Skatteverket är osäkert, enligt Tetens. Han grundar denna uppfattning på problematiken med att revisorn "sitter på två stolar" och därmed inte är helt oberoende i sin kontroll. Skatteverket försöker att undvika dubbelarbete och kontrollerar vanligtvis inte det som revisorn redan har kontrollerat. Revisionsplikten har därmed ett värde för Skatteverket i form sparade resurser.

Tetens anser att det är möjligt att mäta värdet av revision, men han är osäker på hur det skulle gå till för att vara statistiskt säkerställt. En möjlighet är att titta på ett fenomen som förekommer i både små aktiebolag och andra företagsformer för att identifiera eventuella skillnader. Skillnaderna skulle kunna belysa revisionsplikten värde. Tetens anser inte att det finns några belägg för att det förekommer mindre fel och fusk i reviderade företag jämfört med oreviderade företag.

Risken är att en avskaffad revisionsplikt skulle innebära ökade kostnader för staten, och någon måste betala notan. Men Tetens tror att staten ska akta sig för att motivera en fortsatt revisionsplikt endast utifrån sitt eget perspektiv. Det är en ohållbar situation där aktiebolagen betalar för något som endast staten har intresse av.

### 6.3.4 Alternativ till den lagstadgade revisionsplikten

Om revisionsplikten avskaffas i små aktiebolag riskerar Skatteverket att förlora ett kontrollverktyg och det skulle på sikt kunna påverka förekomsten av fel och fusk i dessa aktiebolag. Om Sverige skulle tillämpa EU:s övre gräns beträffande definitionen av små aktiebolag skulle det omfatta cirka 90 procent av alla aktiebolag. Tetens tycker därför någon form av ersättning till revisionsplikten är nödvändig. Han har inga konkreta förslag men tror att det finns goda möjligheter att kvalitetssäkra på andra sätt än med revision. Han stödjer detta resonemang på att det finns system i andra EU-länder som fungerar väl.

## 6.4 Intervju 4 på Ekobrottsmyndigheten

Sigurd Elofsson, ekorevisor vid Utvecklingsenheten på Ekobrottsmyndigheten, ger sina synpunkter på revisionspliktens värde för skattekontroll och några kommentarer om Restaurangprojektet (se även bilaga 4).

Elofsson anser att revisionsplikten har ett stort värde för skattekontrollen. Dels genom att revisorn kontrollerar att aktiebolagen följer god redovisningssed, dels för att Skatteverket får tillgång till orena revisionsberättelser. På så sätt är revisionen specialdesignad för skattekontrollen. Elofsson kritiserar dock Skatteverkets sätt att hantera den högkvalitativa informationen de faktiskt har tillgång till.

I det så kallade Restaurangprojektet framkom det att antalet fel och fusk inte skiljde sig åt mellan olika företagsformer, och således inte mellan reviderade och oreviderade företag. Elofsson tror att detta är specifikt för intäktsredovisningen i kontantbranschen. EBM har uppmärksammat fenomenet, något ingen annan tidigare har gjort. Anledningen till att revisorerna inte upptäckt det i sin granskning tror Elofsson beror på att de inte varit tillräckligt insatta i teknikutvecklingen av till exempel kassaapparater. För att revisionen ska fungera effektivt krävs det att den följer utvecklingen på olika områden. Det är i sin tur en fråga om att avsätta resurser för vidareutbildning. Slutligen måste det finnas ett rättssystem med kunskap och kapacitet att hantera de situationer som uppkommer.

Elofsson jämför revisionsplikten med en raksträcka med fartbegränsningen 50 km i timmen, som aldrig är utsatt för hastighetskontroller. När bilisterna blir medvetna om att inga kontroller utförs kör de fortare och fortare med tiden. Om det plötsligt en dag görs en kontroll är det uppenbart att väldigt många åker fast. Med det menar han att revisionsplikten måste kompletteras med ett fungerande kringliggande system för att fungera effektivt.

Utifrån sin klientstock kan EBM utläsa tecken på brister i företag. EBM förmedlar denna kunskap vidare till FAR och SRS som i sin tur agerar för att förebygga bristerna. Det är ett exempel på hur EBM utnyttjar revisionsplikten i sitt arbete. Elofsson anser att EBM har stort värde av revisionsplikten då revisorer förebygger att brott begås och de får tid över till allvarigare typer av brott.

# 7 ANALYS

---

*I detta kapitel analyseras intervjuerna och det skriftliga materialet med den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen. Avslutningsvis beskrivs problemen som uppstod under analysen.*

---

## 7.1 Inledning

Analysen görs utifrån de fyra första stegen i den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen. Tyngdpunkten ligger på identifiering av åtgärdens konsekvenser.

De fyra första stegen i samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys är:

- Identifiering av berörda individer
- Identifiering av åtgärdens konsekvenser
- Kvantifiering, beräkning av åtgärdens effekter under hela dess livslängd
- Värdering, beräkning av penningvärdet av samtliga konsekvenser

Den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen bygger på att samtliga konsekvenser för samtliga berörda parter medräknas. Denna analys utgår endast från Skatteverkets perspektiv, och det är därmed inte en fullständig samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys.

I en samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys måste jämförbara alternativ preciseras för att man ska kunna bedöma vilka konsekvenser som åtgärden för med sig. Vanligtvis jämförs den föreslagna åtgärden med en oförändrad situation. Denna analys bygger på en jämförelse mellan två alternativ:

- A En oförändrad situation, fortsatt revisionsplikt för samtliga aktiebolag
- B En förändrad situation, revisionsplikten avskaffas för små aktiebolag

Anledningen till att alternativ B endast medför att revisionsplikten avskaffas, utan något komplement, är för att lättare kunna urskilja revisionspliktens värde för skattekontroll.

## 7.2 Val av intressentgrupp och identifiering av konsekvenser

Det första steget i en samhällsekonomisk analys är att identifiera vilka samhällsgrupper som berörs av åtgärden. Det urvalet är viktigt eftersom potentiella intressenter är många, och det är inte möjligt att ta hänsyn till alla. Exempel på intressenter som skulle beröras av att revisionsplikten avskaffas är ägare, bolagsledning, kreditgivare och staten. I denna analys beaktas endast konsekvenserna för skattekontrollen. Det ligger i Skatteverkets intresse att samtliga individer gör rätt för sig och betalar in skatt. Kontrollsystemet ska bidra till att skattesystemet fungerar och respekteras, och Skatteverkets uppfattning är att revisionsplikten är en värdefull tillgång i detta arbete. Med denna utgångspunkt ska konsekvenserna för skattekontrollen identifieras här.

Konsekvensbeskrivningen fortsätter med steg två, att identifiera konsekvenserna av att revisionsplikten avskaffas. En stor svårighet med identifieringen är att klarlägga om effekterna uppkommer på grund av åtgärden eller om de hade inträffat ändå.

### 7.2.1 Ökad felfrekvens

Revisionens uppgift är att se till att företagets redovisning följer god redovisningssed och att redovisningen ger en rättvisande bild av företaget. Revisionen syftar således till att ge trovärdighet åt den information som företaget lämnar ut. Det går att utläsa av respondenternas<sup>166</sup> svar att en viktig aspekt av revisionsplikten i små aktieföretag är att omedvetna fel korrigeras i redovisningen före inlämning av deklarerade. Bjergert, Wykman och Janzon är övertygade om att revisorn korrigerar många omedvetna fel i sin granskning. Värdet för skattekontrollen, av att det blir ”rätt från början”, uppstår i form av sparade resurser. Skatteverket har dock aldrig undersökt om felfrekvensen i redovisningen har något samband med att företaget är reviderat eller inte. Trots det antar respondenterna att felfrekvensen skulle öka om revisionsplikten avskaffades. Även om revisionsplikten bidrar till att felfrekvensen håller en låg nivå är det osäkert i vilken omfattning det sker.

Ett argument som talar emot att felfrekvensen skulle öka är det uppmärksammade Restaurangprojektet. I den undersökningen visade det sig att det inte förelåg någon skillnad beträffande antalet fel mellan reviderade och oreviderade företag. Denna slutsats går dock endast att dra för kontantbranscherna, och inte generellt för hela näringslivet. Men det talar för att det även kan gälla andra branscher.

---

<sup>166</sup> Med respondenter menas de personer som intervjuats på Skatteverket

## 7.2.2 Minskad preventiv effekt

Preventiv effekt uppnås genom att kontrollen är tidig, synlig, träffsäker och oförutsägbart. Om revisionsplikten försvinner kommer kontrollen inte att vara lika tidig och synlig som tidigare. Den preventiva effekten ska motverka benägenheten att fuska och underlätta för upptäckter i ett tidigt stadium. Samtliga respondenter är eniga om att revisionsplikten har en preventiv effekt och motverkar benägenheten att fuska. Enligt Bjergert och Wykman uppkommer effekten främst genom revisorns närvaro samt genom revisorns skyldighet att skicka in rena revisionsberättelser. Janzon och Wykman är övertygade om att vissa personer väljer att driva verksamhet i annan företagsform än aktieföretag för att slippa den externa kontrollfunktionen som den lagstadgade revisionen innebär.

När det gäller preventiv effekt och fusk går det återigen att anknyta till Restaurangprojektet. I den undersökningen visade det sig att inte heller fuskfrekvensen skilde sig mellan reviderade och oreviderade företag. Företeelsen kan, som tidigare nämnts, endast hänföras till kontantbranscherna.

Enligt Tetens är Skatteverket i många avseende medvetna om vilka branscher och fenomen som omfattas av utbredd fusk. Det framkom däremot inte hur revisionsplikten utnyttjas för att komma tillrätta med fusk. Även om Skatteverket vill tro att revisorernas arbete har en preventiv effekt, går det att ifrågasätta revisorernas vilja att verka preventivt. Om revisionsplikten har en preventiv effekt på benägenheten att fuska borde oreviderade företag fuska mer. Trots det styrs inte riskbedömningen och urvalet med hänsyn till detta. Det går även att fastställa att fusk är utbredd även i aktieföretag, trots revisionsplikten. Frågan är om den som vill fuska, fuskar oavsett revisionsplikten eller väljer att byta företagsform. Revisionspliktens preventiva effekt kanske inte är så stor som Skatteverket vill påstå.

## 7.2.3 Reducering av rena revisionsberättelser

Sedan 2002 är det revisorns skyldighet att skicka in en kopia av en ren revisionsberättelse till Skatteverket. En ren revisionsberättelse kan ensamt eller i kombination med andra fenomen vara en anledning att granska ett företag. Skatteverket kan vid en närmare granskning finna andra företeelser som är felaktiga. De rena revisionsberättelserna är därför en viktig informationskälla för Skatteverket. Hälften av de rena revisionsberättelserna som lämnades 2004 gällde anmärkningar angående likvidationsrisk där ingen kontrollbalansräkning upprättats (ca 40 %) samt anmärkningar gällande betalning av skatter och avgifter (ca 17 %). Enligt respondenterna används de rena revisionsberättelserna i liten

utsträckning i kontrollarbetet. På senare tid har dock Skatteverket försökt hitta former för att använda de orena revisionsberättelserna i kontrollplaneringen.

En direkt konsekvens av att avskaffa revisionsplikten vore att Skatteverket inte finge in lika många orena revisionsberättelser. De aktiebolag som skulle välja att inte revideras skulle därmed inte bli granskade av en revisor och inga orena revisionsberättelser skulle skickas in. Det skulle försvåra upptäckten av vissa fel. Enligt Tetens pekar en oren revisionsberättelse på brister som tyder på att allt inte står rätt till i företaget. Han menar att det är av stor vikt att Skatteverket reagerar snabbt vid till exempel en likvidationsrisk. En oren revisionsberättelse är ett instrument som Skatteverket kan använda sig av för att i ett tidigt skede säkerställa eventuella skatteintäkter. Frågan är om Skatteverket genom informationen i de orena revisionsberättelserna kan agera i ett tidigt skede, dels på grund av tiden som löper mellan räkenskapsårets slut fram till revisionsberättelsen skrivs, dels med tanke på tiden det tar för Skatteverket att hantera informationen. När Skatteverket agerar, till exempel med anledning av ett företags likvidationsrisk, kan det finnas risk för att företaget redan gått i konkurs.

Enligt Elofsson får Skatteverket, i form av orena revisionsberättelser, tillgång till högkvalitativ information som de inte utnyttjar. Tetens bekräftar detta och menar samtidigt att Skatteverket redan har tillgång till informationen genom sina egna system. Sett till Skatteverkets användning av orena revisionsberättelser idag, är det osäkert om färre orena revisionsberättelser verkligen skulle ha effekt på kontrollarbete?

#### 7.2.4 Omläggning av kontrollsystemet

Det svenska beskattningssystemet bygger på att samtliga företag redovisar sina beskattningsunderlag årligen. Systemet behöver kontrolleras regelbundet, och staten har delvis överfört kontrollen på revisorerna. Revisorernas granskningsskyldighet gällande skatter ska ske efter samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt. Grundläggande principer om väsentlighet och risk ska vara vägledande.

Enligt respondenterna är det svenska kontrollsystemet ett komplext system, uppbyggt av många olika komponenter där revisionsplikten representerar en del. Bjergert säger att ett borttagande av revisionsplikten skulle innebära att kontrollsystemet hamnar i obalans och behöver omarbetas. Det beror dels på att revisionsplikten påverkar riskbedömningen, dels på att en kontrollfunktion går förlorad. Urvalsprocessen av branscher och fenomen bygger på riskbedömningar som baseras på omvärldsanalyser och historiska fakta. Enligt Bjergert är det främst branscher vars verksamhet har mycket kontanthantering, exempelvis restaurang och frisör, som kontrolleras. Val av företag som ska kontrolleras i den



utvalda branschen sker inte heller utifrån företagsformen. Skattekontrollen är alltså inte inriktad på förekomsten av revision när det kommer till urvalsprocessen. Det kan verka motsägelsefullt att hävda att riskbedömningen och urvalsprocessen skulle påverkas drastiskt när revisionsplikten roll verkar obetydlig.

### 7.2.5 Konsekvensbeskrivning

Samtliga respondenter, inklusive Elofsson, är eniga om att revisionsplikten har ett värde för skattekontrollen av små aktiebolag. De kan däremot inte uttala sig om värdets storlek eftersom inga mätningar har gjorts. Värdet motiveras med att revisionen bygger på professionell granskning och att revisorn har en skyldighet att rapportera om brister angående skatter och avgifter. Revisorn granskar även andra företeelser som är av intresse för Skatteverket, såsom förbjudna lån.

Sett ur Skatteverkets perspektiv har följande konsekvenser av en avskaffad revisionsplikt identifierats:

- Ökad felfrekvens
- Minskad preventiv effekt
- Reducering av orena revisionsberättelser
- Omläggning av kontrollsystemet

Enligt respondenterna är frågan om revisionspliktens framtid i små aktiebolag i allra högsta grad en politisk och ekonomisk fråga. De identifierade konsekvenserna och dess effekter på skattekontrollen handlar i slutändan om ett behov av ökade resurser, och därav ökade kostnader. Bjergert ställer sig frågande till vem som ska stå för kostnaderna om revisionsplikten avskaffas.

## 7.3 Kvantifiering

Steg tre i den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen är kvantifiering. Här utreds mätningens möjligheter och tänkbara tillvägagångssätt. Svårigheterna ligger ofta i bedömningen av effekternas omfattning och eventuella indirekta effekter som kan vara av stor vikt. Utredaren ska behandla och redovisa samtliga effekter på ett likvärdigt sätt. Om en utredning tillsätts för att klarlägga revisionspliktens framtid i små aktiebolag blir det nödvändigt att på ett eller annat sätt mäta revisionspliktens värde för skattekontrollen. Nedan diskuteras olika mätmetoder, möjligheten att tillämpa dem samt dess tillförlitlighet.

### 7.3.1 Mätmetod 1 – Att göra jämförelser mellan olika företagsformer

Ett förslag till mätning är göra jämförelser mellan ett antal likartade handelsbolag och aktiebolag som verkar inom samma bransch eller omfattas av liknande fenomen. Utifrån en sådan undersökning skulle det vara möjligt att mäta i vilken utsträckning revisionsplikten inverkar på vissa företeelser. Restaurangprojektet bevisar att denna typ av mätningar är möjliga. Enligt Elofsson går det dock inte att generalisera slutsatserna för hela näringslivet, då dessa antas vara typiska för en eller flera branscher, i detta fall kontantbranscherna. Alternativet är att utföra en utvidgad undersökning som omfattar ett flertal branscher eller fenomen. Det skulle ge ett resultat som inte är branschspecifikt och öka möjligheten att generalisera. Enligt Tetens borde Skatteverket kunna göra denna typ av jämförelse med hjälp av befintligt material.

Bjergert anser inte att en jämförelse mellan olika företagsformer skulle vara rättvisande då formerna omfattas av olika regelverk. Frågan är då om regelverket i sig bidrar till ökad felfrekvens. Det är möjligt att regelmassans storlek inverkar på mängden omedvetna fel och således bör beaktas vid en mätning. Det kan vara svårt att säkerställa i vilken utsträckning revisorn medverkar till att korrigera fel. Mätningen skulle därmed inte fånga in hela effekten. I ett försök att fånga in hela effekten, skulle mätningen bestå av osäkra antaganden. Det skulle i sin tur leda till otillförlitliga resultat.

Personligt ansvar är en stor skillnad mellan aktiebolag och andra företagsformer. Enligt Bjergert är benägenheten att fuska stor i aktiebolag som därför behöver kontrolleras mer noggrant. Det personliga ansvarets inverkan på benägenheten att fuska kan ifrågasättas, dels på grund av att ägaren i ett aktiebolag dels ansvarar för att skatten betalas in, dels i många fall tvingas gå i personlig borgen för företagens lån. Det kan inte alltid antas att regelverket är ett hinder för jämförelser, och därför är det viktigt att utredaren tar hänsyn till hur det ser ut i realiteten.

### 7.3.2 Mätmetod 2 – Att studera tidigare genomförda åtgärder och befintligt material

Kontrollverksamheten påverkas ständigt av förändringar i samhället. Det borde därför vara möjligt att med hjälp av historiska fakta beräkna effekten av en systemomläggning. Bjergert tror att det är näst intill omöjligt att sätta ett värde på revisionsplikten då revisionen är en funktion av många i kontrollsystemet. Vid ett borttagande av revisionsplikten påverkas kontrollsystemet genom förändrad riskbedömning. Det är därför svårt att göra uppskattningar av vad en sådan systemförändring skulle kosta.

För att beräkna kostnaderna kan den effekten på kontrollsyste­met jämföras med tidigare förändringar av liknande omfattning och karaktär. Bristen med denna typ av mätning är att två skilda åtgärder aldrig leder till förändringar av samma omfattning och karaktär. Mätningen anses kanske inte vara helt tillförlitlig, men det ger trots allt en indikation på vad kostnaderna kan bli.

Genom att studera befintligt material kan effekterna av färre inskickade orena revisionsberättelser som hänför sig till de berörda aktiebolagen beräknas, och vilka typer av anmärkningar det rör sig om. Mätningen tar dock inte hänsyn till en eventuell framtida ökning av orena revisionsberättelser som kan hänföras till de aktiebolag som skulle omfattas av ett undantag. Det finns anledning att ha detta i åtanke med hänsyn till de senare årens ökning av orena revisionsberättelser som inkommit till Skatteverket.

### 7.3.3 Mätmetod 3 – Att tillämpa provoperiod

En beprövad mätmetod är att testa en åtgärd under en angiven tidsperiod. Därefter kan utfallet jämföras med tidigare rådande omständigheter. Alternativt skulle åtgärden kunna införas för en del av de berörda parterna, och sedan jämföras med en kontrollgrupp. Utifrån jämförelsen kan effekterna av åtgärden beräknas. En fördel med mätmetoden är möjligheten att undvika vissa antaganden om effekternas omfattning och troliga utfall. En provoperiod är en relativt tillförlitlig metod som går att tillämpa på samtliga identifierade konsekvenser.

Denna form av mätning kan vara både dyr och komplicerad att genomföra, beroende på åtgärdens omfattning. De långsiktiga effekterna riskerar att inte framkomma i sin helhet. Mätmetoden kan vara mycket komplex och lämpar sig därför bäst för mindre förändringar.

### 7.3.4 Val av mätmetod

Ibland kan det vara enkelt att beräkna vilken effekt eller vilka effekter en åtgärd för med sig, men det är oftast väldigt komplicerat. Det beror på osäkerheten om effektens egentliga omfattning. Det är viktigt att effekten kan spåras till åtgärden så att inte mätningen blir missvisande. Revisionsplikts effekt på antalet orena revisionsberättelser borde vara relativt enkel att mäta eftersom revisionsberättelserna har en direkt koppling till varandra. Det kan däremot vara svårt att urskilja den del av fusk­et som direkt kan hänföras till revisionsplikten, eftersom revisionsplikten endast till viss del bidrar till den preventiva effekten av skattekontrollen. På motsvarande sätt är det svårt att isolera felfrekvensens koppling till revisionsplikten. Påverkan på felfrekvensen kan inte enbart spåras till

revisorns arbete, utan kan exempelvis bero på komplicerade regler och okunskap. Vid val av mätmetod bör svårigheten med att avgränsa omfattningen av effekten till revisionsplikten beaktas. Det kan medverka till att mätningen blir mer exakt.

Att studera tidigare genomförda åtgärder och befintligt material går att kombinera med en jämförelse mellan aktiebolag och andra företagsformer. Att genomföra någon form av provperiod är däremot en självständig mätmetod. En provperiod för att mäta effekterna av revisionspliktens borttagande kan bli både dyr och komplicerad eftersom det rör sig om en genomgripande förändring. Bjergert anser att det inte går att mäta revisionspliktens värde för skattekontroll på ett tillförlitligt sätt innan en förändring trätt i kraft. Tetens å andra sidan anser att en jämförelse mellan olika företagsformer skulle vara en lämplig mätmetod. Det kan därför vara mest lämpligt att kombinera en jämförelse mellan olika företagsformer, med att studera tidigare genomförda åtgärder och befintligt material.

## 7.4 Värdering

Värdering är det fjärde steget i den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen. Värdering av effekterna bör göras i monetära termer. Om det inte är möjligt kan värderingen göras i andra dimensioner: icke-monetärt värde eller som positivt och negativt. Det anses mer rättvisande att sätta ett icke-monetärt värde än att göra en missvisande värdering i monetära termer.

### 7.4.1 Ökad felfrekvens

En mätning av felfrekvensen skulle dels kunna ge antalet deklARATIONER som fastnar i grundkontrollen och den utökade kontrollen, dels skillnaden i antalet fel mellan små aktiebolag och andra företagsformer. En ökad felfrekvens skulle, enligt Wykman, resultera i merarbete i form av fler och djupare kontroller. Antalet ökade fel skulle kunna översättas i behovet av ökat antal arbetstimmar, för att få fram ett monetärt värde. Det kan dock ifrågasättas om den negativa effekten av ökad felfrekvens är större än vad som går att mäta i behovet av ökat antal arbetstimmar. En annan effekt av ökad felfrekvens skulle kunna vara ökning av antalet felaktiga deklARATIONERNA som inte fastnar i kontrollen. Det skulle resultera i att skattefelets storlek ökar. Effekterna kan värderas i monetära termer, vilket är att föredra enligt den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen. Anses det inte ge en rättvisande bild är alternativet att redovisa ökningen av antalet fel i icke-monetära termer och en förändring av skattefelet som negativ. Oavsett hur man väljer att värdera effekterna av ökad felfrekvens så säger det inget om storleken på felen.

#### 7.4.2 Minskad preventiv effekt

Minskar den preventiva effekten till följd av att revisionsplikten avskaffas ökar benägenheten att begå skattefusk. En effekt av detta skulle bli merarbete för Skatteverket. Vid en jämförelse mellan olika företagsformer kan utredaren beräkna hur stor skillnaden i fusk är. För att omvandla en ökning av fusk i monetära termer krävs det att ökningen går att relatera till kostnaden för ökad kontroll. Svårigheten med att relatera fusk till arbetsinsatsen är bristen på kunskap om fuskets omfattning, till exempel hur allvarligt det är. Alternativet är att redovisa ökningen i icke-monetära termer, men det säger inte heller något om omfattningen.

#### 7.4.3 Färre orena revisionsberättelser

En avskaffad revisionsplikt leder till att färre orena revisionsberättelser inkommer till Skatteverket, och således skulle tillgången till information om oegentligheter och fel minska. I mätningen skulle det framgå hur många orena revisionsberättelser som går förlorade, och vilka av dem som är av intresse för skattekontrollen. Effekten kan mätas i monetära termer men det kan vara ett problem med att prissätta informationen. Den kan ha olika värde beroende på dess innehåll och på vem som utnyttjar den.

#### 7.4.4 Omläggning av kontrollsystemet

En omläggning av det komplexa kontrollsystemet skulle enligt Bjergert innebära mycket arbete och stora kostnader. För att prissätta en omläggning kan utredaren utgå från tidigare utförda reformer av liknande omfattning och karaktär. Går åtgärden att relatera till tidigare förändringar borde det vara möjligt att sätta ett monetärt värde på effekten. Om ett monetärt värde inte anses tillförlitligt och rättvisande är alternativet att benämna effekten som negativ.

### 7.5 Problem med tillämpningen av samhällsekonomisk analys

Med utgångspunkt i de fyra första stegen i den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen, tyder det på att identifieringen, kvantifieringen och värderingen av effekterna är problemfyllda och osäkra. Identifieringen präglas av en osäkerhet huruvida samtliga konsekvenser av åtgärden uppmärksammas. Konsekvensbeskrivningen för skattekontrollen bygger på den information som framkommit i undersökningen. Möjligheten att fånga in samtliga konsekvenser begränsas av olika faktorer. Konsekvenserna i analysen präglas av svårigheten att förutspå framtida utfall och subjektiviteten hos respondenterna och det erhållna

materialet. Att mäta effekterna för skattkontrollen bygger i flera fall på antaganden. Antaganden kan vara mer eller mindre säkra beroende på tillförlitligheten i materialet. Det kan vara svårt att göra mätningar som omfattar hela effekten. Det är även tveksamt om det går att säkerställa tillförlitligheten i mätresultatet och till hur stor del effekterna beror på att revisionsplikten avskaffas. Brister i värdering uppkommer om effekterna inte kan värderas i monetära termer. Det är inte alltid rättvisande att sätta ett pris på effekterna, till exempel information. Alternativet är att värdera i termer av icke-monetärt eller som positivt och negativt. På så sätt kan kvaliteten på beslutsunderlaget förbättras men istället uppstår problem med sammanvägning och jämförelser.

Det är osäkert om den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen är lämplig för att mäta revisionspliktens värde för skattekontroll. Det går därmed att ifrågasätta om den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen är den mest tillförlitliga metoden för att mäta revisionspliktens värde för samhället som helhet. Även om den samhällsekonomiska analysen inte anses vara en lämplig metod att använda, är den ändå den enda i sitt slag som finns att tillgå. Bristen på tillförlitlighet och förekomsten av osäkra antaganden gör att utredaren riskerar att lägga fram ett missvisande beslutsunderlag, samt ett beslutsunderlag som är svårt att tyda och jämföra med andra alternativ. Metoden visar däremot på ett utmärkt sätt i vilken omfattning, och på vilket sätt, olika intressentgrupper påverkas av åtgärden.

# 8 SLUTSATS

---

*I detta kapitel redovisas våra slutsatser utifrån vår undersökning och analys av denna. Avslutningsvis lämnas förslag på framtida forskning.*

---

## 8.1 Inriktning och utformning av skattekontrollen i små aktiebolag

Skatteverkets kontroll inleds med en riskbedömning för att identifiera vilka fenomen och branscher som ska granskas. Enligt respondenterna har revisionsplikten ingen eller mycket liten inverkan på denna riskbedömning. Därefter kontrolleras företag som ingår i identifierade fenomen och branscher. Urvalet av företag styrs inte av företagsformen, och därmed tas ingen hänsyn till om företaget är reviderat. Denna kontrollinriktning dominerar den planerade kontrollen, och där har det visat sig att revisionsplikten i praktiken saknar betydelse.

Skatteverkets revisorer utgår i sin kontroll från att reviderade räkenskaper blivit ordentligt granskade, och att redovisningen håller hög kvalitet. Kontrollarbetets utformning förutsätter att revisorns granskning är korrekt. Skattekontrollen inriktas i första hand på det som revisorn inte kontrollerat. Kontroll av branscher och fenomen påverkas däremot inte av att företaget är reviderat.

Revisorn är skyldig att skicka in orena revisionsberättelser till Skatteverket. De orena revisionsberättelserna innehåller anmärkningar om olika brister, som i vissa fall kan vara av intresse för Skatteverket att följa upp. Vissa företeelser synas alltid, som till exempel förbjudna lån. Hanteringen av orena revisionsberättelser är en relativt ny företeelse, vilket kan vara en förklaring till att Skatteverket ännu inte använder tillgången av de orena revisionsberättelserna fullt ut. Nya rutiner för att hantera och utnyttja den information som de orena revisionsberättelserna bidrar med är under uppbyggnad, och Skatteverket försöker hitta former för att använda dem i kontrollplaneringen. Det är däremot osäkert när systemet blir färdigt och i vilken utsträckning det kommer att användas.

Analysen av intervjuerna och det insamlade materialet visar att inriktningen och utformningen av skattekontrollen i små aktiebolag i liten utsträckning påverkas av att företaget är reviderat. Det är möjligt att användningen kommer att öka i framtiden, men det finns inga belägg för det i dagsläget.

## 8.2 Revisionspliktens värde för skattekontrollen

Respondenterna anser att den preventiva effekten på benägenheten att fuska är av stort värde och en anledning att behålla revisionsplikten. Följaktligen borde oreviderade företag fuska i större utsträckning och därför utsättas för fler och mer omfattande kontroller. Trots det styrs inte urvalet av kontrollobjekt av företagsformen. Skatteverket anstränger sig inte för att utnyttja revisionspliktens möjligheter att verka preventivt, som till exempel EBM gör. EBM uppmärksammar riskzoner och för sedan en dialog med revisorerna för att komma tillrätta med problemen. Det bör vara mer effektivt att utnyttja revisorerna för att komma åt fusket än att koncentrera sig på ”de skyldiga”. Därigenom skulle effekten av kontrollen öka utan att insatsens omfattning ökade nämnvärt.

Det upplevda värdet av revisionsplikten i kontrollarbetet avgörs till viss del av att Skatteverkets uppfattning om inriktning och kvalitet på revisorns arbete stämmer överens med det arbete som revisorn genomför. Är deras antaganden felaktiga leder det snarare till att kontrollarbetets resultat försämras. Det finns risk för att Skatteverket invaggas i falsk säkerhet. Ett alternativ till revisionsplikten skulle kanske till och med resultera i ett effektivare kontrollsysteem jämfört med det som finns idag. Ett alternativ är en svensk motsvarighet till Streuberater, som inriktas på det som berör det skattemässiga området.

I undersökningen med anknytning till Restaurangprojektet visade det sig på flera punkter att skillnaderna mellan reviderade och oreviderade företag var obefintliga beträffande fel och fusk. Det kunde även konstateras att revisorns arbete var mycket bristfälligt på vissa områden. Det bevisar i detta fall att revisionspliktens värde är marginellt ur kontrollsynpunkt. Hanteringen av kassaapparater tenderade att vara felaktiga i de undersökta företagen i restaurangbranschen, men man vet inte hur denna företeelse ser ut i andra branscher. Resultaten från undersökningen ger även en signal om att revisionen inte alltid fungerar som den är tänkt att göra. Utifrån det argumentet går det anta att liknande förhållanden råder i andra branscher. Om revision håller dålig kvalitet bör man i första hand vidta åtgärder för att förbättra kvaliteten. Om detta inte visar sig vara möjligt, kan argumentet att avskaffa revisionsplikten få större tyngd.

Samtliga respondenter, inklusive Elofsson från EBM, anser att Skatteverket har tillgång till mängder av kvalitativ information tack vare de orena revisionsberättelserna. Det har dock visat sig att informationen redan är tillgänglig för Skatteverket genom deras egna system. Av den anledningen är värdet av de inskickade orena revisionsberättelserna begränsat. Respondenterna framhåller att det görs försök att finna metoder för att effektivare använda de orena revisionsberättelserna i framtiden, vilket skulle öka dess värde för kontrollarbetet. Informationen kan anses ha ett värde i sig, men eftersom Skatteverket inte utnyttjar den existerar inget värde.



Revisionsplikten är i dagsläget en kostnadsfri kontrollmekanism för Skatteverket. De kan utnyttja fördelarna med revisionen, och slipper att betala för den. Revisionsplikten kan därför inte vara annat än en fördel för Skatteverket. Med anledning av det stora kontrollbehovet är alla hjälpmedel som finns att tillgå av värde för skattekontrollen, däribland revisionsplikten. Det kan därför sägas att revisionsplikten har ett värde för skattekontrollen av små aktiebolag. Värdet uppstår genom att revisorn kontrollerar aktiebolag, en extra kontrollfunktion som är värdefull i flera avseenden. Skatteverket anser att revisionspliktens värde för skattekontroll är stort, men med tanke på skattekontrollens utformning kan detta påstående ifrågasättas. Eftersom det inte går att påvisa vilket värde revisionsplikten har för skattekontrollen idag är det svårt att med säkerhet förutse konsekvenserna av att revisionsplikten avskaffas.

### 8.3 Är revisionspliktens värde för skattekontrollen ett starkt argument?

Om politikerna bestämmer sig för att pröva revisionspliktens framtid kommer en utredning troligen att tillsättas för att undersöka hur det skulle påverka samhället. Ett alternativ är då att använda den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen. Det skulle innebära att konsekvenserna för skattekontrollen värdesätts och ingår i beslutsunderlaget tillsammans med konsekvenserna för andra aktörer. Produkten skulle bli ett beslutsunderlag som visar vilket alternativ som är mest effektivt.

Problemen med analysen av revisionspliktens värde för skattekontrollen börjar redan vid identifiering av konsekvenser. Det beror på att inriktningen och användningen av skattekontrollen i små aktiebolag inte påverkas nämnvärt av revisionens förekomst. Det kan alltså diskuteras om märkbara konsekvenser för skattekontrollen skulle uppstå. Risken är att flera konsekvenser utesluts helt från en analys. Detta mönster går att se i andra länder där revisionsplikten avskaffats, till exempel i England. De konsekvenser utredaren väljer att inkludera kan i nästkommande steg vara svåra att kvantifiera och värdera. Det beror delvis på svårigheten att bedöma effekternas omfattning och att de inte tidigare är prissatta på någon marknad. De negativa effekterna för Skatteverket tenderar att vara enklare att kvantifiera och värdera än de positiva effekterna. Svårigheten med att värdera positiva effekter leder ofta till att kalkylen domineras av kostnader.

Att avskaffa revisionsplikten är ett omfattande projekt, och med tanke på svårigheterna med att återge ett tillförlitligt värde för skattekontrollen, går det att ifrågasätta om den samhällsekonomiska kostnads- och intäktsanalysen kan ge en rättvisande bild av effekterna för samhället. Analysen ger en översiktlig bild av vilka effekter som uppstår och dess omfattning. Går det däremot inte att väga samman resultaten är det svårt att göra en samlad bedömning. Det försvårar även

jämförelser mellan olika alternativ. I slutändan är det ändå att föredra att ett beslut om revisionspliktens framtid grundas på ett objektiva beslutsunderlag. Det är viktigt att eventuella merkostnader av ett borttagande av revisionsplikten för skattekontrollen räknas in

## 8.4 Förslag till framtida forskning

Revisionsplikten berör många aktörer och är ett komplext och betydelsefullt ämne. Det finns därmed många aspekter att studera. Frågan om revisionspliktens vara eller inte vara kan betraktas ur flera intressanta infallsvinklar. Det kan vara intressant att utreda möjliga alternativ till revisionsplikten i Sverige. Forskaren skulle antingen kunna arbeta fram ett nytt alternativ och applicera det, eller tillämpa ett existerande alternativ från ett annat land, till exempel Steuerberater i Tyskland. En studie av detta slag skulle kunna visa om ett alternativ till revisionsplikten bevarar de fördelar som revisionsplikten bidrar med.

I stället för att avskaffa revisionsplikten kan staten underlätta för små aktiebolag genom regelförenklingar. Sådana skulle kunna minska revisionens omfattning. Det vore därför intressant att undersöka hur ett förenklingsarbete kan bidra till att minska den ekonomiska bördan för små aktiebolag och samtidigt behålla de fördelar som revisionsplikten medför.

# KÄLLFÖRTECKNING

## Publicerade källor

Alvesson, M. och Sköldberg, K. (1994). *Tolkning och reflektion*. Studentlitteratur, Lund.

Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Studentlitteratur, Lund.

Andersson, H. och Johansson, K. (2000). En (o)möjlig revisorsroll. *Balans*, nr 1.

Andersson, S., Johansson, S. och Skog, R. (2005). *Aktiebolagslagen en kommentar*. Del II 10-19 kap, Norstedt Juridik, Stockholm.

Arlebäck, S O. (1994). Slopa revisionsplikten i alla bolag. *Dagens Industri*, 19 maj 1994.

Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori- policy och –praxis*. Liber Ekonomi, Malmö.

Bergström, I. och Lumsden, M. (1993). *Ekonomisystem i mindre företag*. Doktorsavhandling, Luleå.

Brink, B. (2005). Kassor ska kontrolleras hårdare mot skattefusk. *Svenska Dagbladet*, 3 maj 2005.

Brink, B. (2005). Fusk på sju av tio granskade krogar. *Svenska Dagbladet*, 6 maj 2005.

Brunsson, N. (1977). *Samhällsekonomiska kalkyler från ett företagsekonomiskt perspektiv*. Göteborg.

Burén, C-G. och Nyquist, K. (2005). Slopa revisionsplikten i de mindre företagen. *Dagens Industri*, 16 mars 2005.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Nerenius & Santéus Förlag AB, Stockholm.

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende, Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Iustus, Uppsala.

Ds Fi 1986:2. *Samhällsekonomiskt beslutsunderlag – en hjälp att fatta bättre beslut*. Finansdepartementet.

The Economist. (2005). Economics focus – The regulators` best friend? *The Economist*, 2–8 April, vol. 375, nr 8420.

- Eklöv, G. (1998). *Kvalitet i revision*. FE-publikationer, Umeå.
- Eriksson, L T. och Wiedersheim–Paul, F. (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö.
- FARs Revisionsbok*. (2004). FAR förlag, Stockholm.
- Halling, P. (2005). Revisionen fyller viktig funktion anser Ekobrottsmyndigheten. *Balans*, nr 5.
- Hjort, K-E. (1994). Debatt: Blir statlig revision bättre och billigare? *Dagens Industri*, 27 april 1994.
- Holme, I M. och Solvang, B K. (1997). *Forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund.
- Jonsson, E. (1987). *Samhällsekonomisk kostnads- och intäktsanalys – Vad är det och finns det några alternativ till det?* Stockholm.
- Lundahl, U. och Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur, Lund.
- Lundström, A. (1977). *Samhällsekonomiska kalkyler – en resursallokeringsmetod*. Göteborg.
- Mattsson, B. (1970). *Samhällsekonomiska kalkyler*. Akademiförlaget, Lund.
- Moberg, K. (2003). *Bolagsrevisorn*. Norstedts Juridik, Stockholm.
- Persson, S. (2003). Debatt: ”Låt småföretagen få slippa revision”. *Dagens Industri*, 22 december 2003.
- Precht, E. (2005). Alla ense om revisionens fördelar – men måste den vara ett tvång? *Balans*, nr 3
- Pressmeddelande från FAR. (2005). *Revisionsplikten i mindre företag* [www]. Hämtat från: URL <http://www.far.se/artikel.asp?id=358&page=1> [2005, Mars]
- Proposition 1984/85:30. *Förslag om effektivare företagsrevision*.
- Proposition 1997/98:99. *Aktiebolagets organisation*.
- Proposition 2000/01:146. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*.
- Proposition 2001/02:25. *En ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter*.
- Rawet, P. (1994). Lagkrav avgör inte revisionsbehov. *Finanstidningen*, 30 november 1994.

- Riksdagens revisorer. 1997/98:6. *Resursförstärkning till skattemyndigheternas kontrollverksamhet.*
- RRV 1997:41. *Skattekontrollen i Norden – en samnordisk granskning.*
- RSV 186. (1999). *Vår kontrollpolicy.* Utgåva 1. [www]. Hämtat från: URL <http://www.skatteverket.se> [2005, Maj]
- RSV 190. (2004). *Verksamhetsplan för RSV-koncernen.* Utgåva 7. [www]. Hämtat från: URL <http://www.skatteverket.se> [2005, Maj]
- RSV Rapport 1983:1. *Skatter och skattekontroll, förutsättningar för en effektiv kontrollverksamhet.*
- RSV Rapport 1983:2. *Skatter och skattekontroll, sammandrag, förutsättningar för en effektiv kontrollverksamhet.*
- RSV Rapport 1998:3. *Skattefel och skattefusk en utvärdering av skattekontrollen 1992-1997.*
- Rådets fjärde bolagsdirektiv. 78/660/EEG. [www]. Hämtat från: URL <http://europa.eu.int/eur-lex/sv/> [2005, April]
- Sassone, P G. och Schaffer, W A. (1978). *Cost-benefit analysis: a handbook.* New York.
- Skatteverket. (2005). *Skatt på 1 minut.* [www]. Hämtat från: URL <http://www.skatteverket.se> [2005, Maj]
- SKV 132. (2004). *Deklaration och skatter i Sverige.* Utgåva 5. [www]. Hämtat från: URL <http://www.skatteverket.se/broschyror/132/13205.pdf> [2005, Maj]
- SKV 152. (2004). *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok.* Utgåva 7.
- SOU 1971:15. Förslag till aktiebolagslag m.m.
- SOU 1983:36. Effektivare företagsrevision.
- SOU 1995:44. Aktiebolagets organisation.
- Thorell, P. (1999). *Företagens redovisning.* Iustus, Uppsala.
- Thorell, P. och Norberg, C. (2005). *Revisionsplikten i små aktiebolag.* Svenskt Näringsliv.
- Wennberg, I. (2004). Alla behöver revisorer men alla behöver inte revision. *Balans*, nr 2.

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

Ölund, P. (2004). SRF moget för auktorisation. *Redovisningskonsulten*, nr 4.

## Muntliga källor

Skatteverket, Malmö

Urban Bjergert, rättslig expert med inriktning på redovisningsfrågor

Besöksintervju den 9 maj 2005

Skatteverket, Malmö

Daniel Wykman, rättsenheten med inriktning på redovisnings- och revisionsfrågor

Besöksintervju den 9 maj 2005

Skatteverket, Malmö

Gunnar Janzon, skatterevisor med inriktning på små och medelstora företag

Besöksintervju den 18 maj 2005

Skatteverket, Stockholm

Gregor Tetens, specialist på rättsenheten med inriktning på redovisningsfrågor  
och revision

Telefonintervju den 16 maj 2005

Ekobrottsmyndigheten, Stockholm

Sigurd Elofsson, ekorevisor

Telefonintervju den 30 maj 2005

# BILAGOR

## Bilaga 1 – Presentation av uppsatsämne

Vi är tre studenter vid Ekonomihögskolan på Lunds Universitet som skriver magisteruppsats i redovisning. Uppsatsen behandlar området revisionsplikt. Med anledning av den pågående debatten om revisionspliktens framtid i små aktiebolag intresserade vi oss för att titta närmare på de olika argument som framförts av olika aktörer. Vi insåg att revisionspliktens värde för skattekontroll i Sverige är ett utforskat område och vi valde därför den inriktningen på uppsatsen. Nedan följer ett utdrag ur vår problemdiskussion och vårt syfte.

Revisionspliktens betydelse för skattekontroll framhålls som ett väsentligt skäl för att behålla revisionsplikten. Idag ska revisorn granska huruvida aktiebolaget fullgjort sina förpliktelser angående skatter och avgifter och vid fel ska en oren revisionsberättelse skickas in till Skatteverket. Skatteverket anser att en oren revisionsberättelse är en bra varningssignal för att göra en närmare granskning av företaget. Revisorn kan därmed betraktas som statens och Skatteverkets förlängda arm och en viktig del i kontrollprocessen. Skatteverket kan själv bygga upp en kontrollapparat i statens regi som utför samma uppgifter som revisorerna gör idag. Frågan är inte vem som har möjlighet att kontrollera att aktiebolagen fullgör sina förpliktelser utan vem som ska bära kostnaderna. Det är därför av intresse att undersöka revisionspliktens värde för skattekontrollen av små aktiebolag. Varken staten, Skatteverket eller någon annan har tidigare gjort någon undersökning som bevisar att revisionsplikten har ett värde för skattekontrollen.

Syftet med denna uppsats är att beskriva revisionspliktens värde för skattekontrollen samt att fastställa om detta värde är ett starkt argument för att motivera en fortsatt revisionsplikt i små aktiebolag i Sverige.

## Bilaga 2 – Diskussionsunderlag för intervjuer på Skatteverket

Om möjligt bortse från förhållande som gäller skattekontroll av stora och medelstora aktiebolag.

1. Hur fungerar skattekontrollen av små aktiebolag? Finns det skillnader mellan olika företagsformer, i exempelvis tillvägagångssätt och omfattning?
2. Kan Ni göra en övergripande beskrivning av kontrollsystemet? Vilka komponenter ingår kontrollsystemet? Har komponenterna lika stor betydelse?
3. Vilka effekter eftersträvas av kontrollverksamheten?
4. Kan Ni beskriva revisionspliktens betydelse för urvalsprocessen?
5. Finns det någon skillnad i riskbedömningen mellan aktiebolag och andra företagsformer? Beror det i så fall på att aktiebolag har revisionsplikt?
6. Vilka faktorer bidrar till att Skatteverket utför en kontroll?
7. Kan Ni beskriva hanteringen av orena revisionsberättelser? I vilken omfattning leder de till att Skatteverket gör en kontroll?
8. Vilken betydelse anser Ni att revisionen har skattekontrollen av små aktiebolag?
9. Vad skulle det betyda för skattekontrollen om revisionsplikten avskaffas för små aktiebolag? Skulle en avskaffad revisionsplikt kunna innebära att oreviderade aktiebolag kontrolleras i likhet med företagsformer som idag inte har revisionsplikt?
10. Vid branschkontroller, är urvalet inriktat på företagsformen? Finns det underlag för att se skillnader mellan olika företagsformer när det gäller fusk och felfrekvens?
11. Anser Ni att det är möjligt att mäta värdet av revisionsplikt för skattekontroll? Hur skulle en sådan mätning kunna gå till och vad bör mätas?
12. Ser Ni några alternativ till revisionsplikten?



## Bilaga 3 – Frågor till Ekobrottsmyndigheten

1. Vad är det primära syftet med restaurangprojektet?
2. Kan Ni säga något om undersökningens fördelningen mellan olika företagsformer samt fördelningen mellan reviderade och oreviderade företag?
3. I artikeln (Balans nr 3) hävdar Ni att EBM, genom Restaurangprojektet, inte funnit någon skillnad mellan reviderade och oreviderade företag beträffande fusk. Tror Ni att detta är unikt för restaurangbranschen eller en utbredd företeelse i det svenska näringslivet?
4. Vad kan Ni säga om revisionspliktens värde för skattekontrollen?
5. Anser Ni att det finns det något bra alternativ för att ersätta revisionsplikten i små aktieföretag? Hur skulle ett sådant kunna se ut?

## Bilaga 4 – Restaurangprojektet

Restaurangprojektet är ett samarbete mellan Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket och Operation Krogsanering, som startades våren 2003 i Stockholms län. Projektet har bevisat att fusk med intäktsredovisningen är ett utbrett fenomen i restaurangbranschen. Av de restauranger som Ekobrottsmyndigheten har kontrollerat visade det sig att sju av tio restauranger fuskar.<sup>167</sup>

I undersökningen visade det sig att antalet, och storleken, på fusket inte skiljer sig åt mellan olika företagsformer, och således har revisionen inte haft någon betydelse.<sup>168</sup> Av den anledningen har mycket kritik riktats mot revisorerna. Restaurangprojektet har därtill påvisat att revisorerna i ett flertal av de granskade aktiebolagen inte reagerat trots det faktum att huvudsakliga principer för bokföring av kontanta affärshändelser försumrats.<sup>169</sup>

Enligt Stig Åström, kammaråklagare och verksam vid Ekobrottsmyndigheten, måste revisorn ägna kassaapparaterna ansevärdare uppmärksamhet än vad de gör i dagsläget, då det har framkommit att fusket ideligen är trivialt. Många felaktigheter och uppsåtliga brott hade kunnat uppdagas vid en minimal arbetsinsats av revisorn. Det har även visat sig att revisorer ofta undflyr besvärliga områden genom att inte utföra kontroller alls av exempelvis kassasystem och bokföring av kontanta affärshändelser.<sup>170</sup> Sigurd Elofsson, ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten, anser dock att revisorerna inte bär hela skulden. Det är även vanligt att redovisningskonsulterna inte skött sina förpliktelser. Anledningen till bristerna inte uppmärksammas tror Elofsson beror på att revisorer och redovisare inte hängit med i teknikutvecklingen av kassaapparater.<sup>171</sup>

Restaurangprojektet förväntas fortgå i ytterligare två år och har hittills lett till 36 åtal, 13 domar och sju fängelsestraff.<sup>172</sup>

---

<sup>167</sup> Brink B (2005)

<sup>168</sup> Precht E (2005)

<sup>169</sup> Åström S (2005) s 43

<sup>170</sup> Åström S (2005) s 46

<sup>171</sup> Halling P (2005) s 22

<sup>172</sup> Brink B (2005)