



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Linn Axvik

**Revision mot brott**  
Om återinförd revisionsplikt för små aktiebolag  
som brottspreventiv åtgärd

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: David Dryselius

Termin: VT 2024

# Innehåll

<b>SUMMARY .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR.....</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING .....</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund .....	6
1.2 Syfte och frågeställningar .....	7
1.3 Avgränsningar.....	7
1.4 Metod och material .....	7
1.5 Forskningsläge.....	8
1.6 Disposition.....	9
<b>2 REVISIONSPLIKTENS REFORMERING.....</b>	<b>11</b>
2.1 Revisionsplikten idag .....	11
2.2 Avskaffandet av revisionsplikten år 2010.....	13
2.3 Utredningen om återinförd revisionsplikt år 2023 .....	14
<b>3 BOLAG OCH BROTT – SOU 2023:34.....</b>	<b>16</b>
3.1 Riksrevisionens och Ekobrottsmyndighetens rapporter .....	16
3.1.1 Ekobrottsmyndigheten 2016 .....	16
3.1.2 Riksrevisionen 2017.....	18
3.1.3 Ekobrottsmyndigheten 2020 .....	19
3.2 Skäl för en återinförd revisionsplikt.....	20
3.2.1 Brottsförebyggande effekt.....	20
3.2.2 Bättre kvalitet på redovisningen.....	20
3.2.3 Minskat skatteundandragande .....	21
3.2.4 Revisionens betydelse i ett större perspektiv .....	22
3.3 Skäl emot en återinförd revisionsplikt .....	23
3.3.1 Ökade kostnader.....	23
3.3.2 Försämrat företagsklimat .....	23
3.3.3 Lång övergångstid.....	24
3.3.4 Avvikelse från EU-rätten .....	24

3.4	Remissinstansernas synpunkter.....	25
<b>4</b>	<b>DISKUSSION OCH SLUTSATS.....</b>	<b>27</b>
4.1	Diskussion .....	27
4.2	Slutsats .....	31
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>32</b>

# Summary

This thesis aims to examine whether reinstating an audit obligation for small limited companies is an effective and proportionate measure to counteract economic crime. In 2010, audit obligation for all limited companies was abolished in Sweden. Instead, certain thresholds were established that stipulate when an audit obligation arises. Today, audit is obligatory only if the company, for two consecutive years exceeds more than one of the following thresholds: 3 employees, SEK 1.5 million in total assets or SEK 3 million in annual net turnover. For the small companies that do not exceed these thresholds, the reform therefore leaves the choice of whether to have an auditor optional.

The reason for the voluntary audit reform in 2010 was to reduce the companies' costs and administrative burden, thus strengthening their competitiveness. At the time of the reform, audit obligation was not considered to have any substantial impact on economic crime. However, in June 2023, a Swedish Government Official Report was submitted that considers measures to prevent the use of limited companies as a tool of crime. One measure under consideration is the reinstating of audit obligation for small limited companies. This would have meant a return to the legal situation as it was before 2010. Economic crime is now suddenly cited as the main reason for reintroducing the audit obligation.

The thesis examines the arguments presented both in favor of and against reinstating the audit obligation, subsequently deliberating on whether it could be considered an effective and proportionate measure. Tackling economic crime is important. However, quantifying the advantages of a reinstated audit obligation as a measure to prevent economic crime is difficult. Moreover, such a reinstatement would impose a substantial burden on the majority of limited companies within the Swedish business sector. Considering that Sweden's economy is reliant on exports, fostering a competitive business sector is crucial. It was precisely for this reason that the audit obligation was abolished in 2010. The thesis concludes that reinstating the audit obligation does not

appear to be an effective and proportionate measure for crime prevention. The reason for this is that the potential benefits of crime prevention do not justify the negative impact it would entail for the business sector.

# Sammanfattning

Denna uppsats syftar till att undersöka om en återinförd revisionsplikt för små aktiebolag är en effektiv och proportionerlig åtgärd för att motverka att aktiebolag används för att begå brott. År 2010 avskaffades generell revisionsplikt i Sverige. En generell revisionsplikt innebär att samtliga aktiebolag är skyldiga att ha minst en revisor. I stället infördes vissa gränsvärden som stadgar när revisionsplikt uppstår. Idag inträder kravet på revision om bolaget två år i rad överskrider fler än ett av följande gränsvärden: 3 anställda, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning eller 3 miljoner kronor i nettoomsättning. För de minsta bolagen som inte når upp till dessa gränsvärden är det efter reformen således frivilligt att välja om bolaget vill ha en revisor eller inte.

Anledningen till att revisionsplikten avskaffades år 2010 var att minska företagens kostnader och administrativa börda, för att på så sätt stärka deras konkurrenskraft. Vid tidpunkten för reformen ansågs inte revisionsplikten ha någon väsentlig påverkan på den ekonomiska brottsligheten. I juni 2023 överlämnades betänkandet *Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag* (SOU 2023:34) till regeringen. I betänkandet övervägdes åtgärder för att motverka att aktiebolag används som brottsverktyg. En åtgärd som övervägdes var att återinföra revisionsplikten för små aktiebolag. Detta hade inneburit en återgång till rättsläget så som det såg ut innan år 2010. Den ekonomiska brottsligheten angavs nu plötsligt som huvudsakligt skäl för en återinförd revisionsplikt.

Uppsatsen utgår från de skäl som framförts för respektive emot en återinförd revisionsplikt, för att därefter resonera kring om detta kan anses vara en effektiv och proportionerlig åtgärd. Att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten är viktigt. Det är emellertid svårt att mäta nyttan av en återinförd revisionsplikt som brottspreventiv åtgärd. Dessutom hade ett återinförande inneburit en tung börda för majoriteten av aktiebolag i svenskt näringsliv. För en exportberoende ekonomi som Sverige är ett konkurrenskraftigt näringsliv viktigt. Det var precis av denna anledning som den generella revis-

ionsplikten avskaffades år 2010. Uppsatsens slutsats är att en återinförd revisionsplikt inte förefaller vara en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd. Detta eftersom den förmodade brottspreventiva nyttan inte kan försvara den försämring en återinförd revisionsplikt skulle innebära för näringslivet.

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EU:s redovisningsdirektiv	Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FATF	Financial Action Task Force
HFI	Handelns Forskningsinstitut
NNR	Näringslivets Regelnämnd
Prop.	Proposition
RIR	Riksrevisionen
SOU	Statens offentliga utredningar



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

År 2010 avskaffades generell revisionsplikt i Sverige och i stället infördes frivillig revision för de allra minsta aktiebolagen. Således är de minsta aktiebolagen i dagsläget inte tvingade till att ha en revisor.<sup>1</sup> Den generella revisionsplikten avskaffades för att stärka svenskt näringslivs tillväxt och konkurrenskraft genom att minska företagens kostnader och regelbörda.<sup>2</sup> Vid tiden för avskaffandet bedömdes en revisionsplikt inte ha någon väsentlig påverkan på ekonomisk brottslighet.<sup>3</sup>

I juni 2023 överlämnade Utredningen om bolaget som brottsverktyg sitt betänkande *Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag* (SOU 2023:34) till regeringen.<sup>4</sup> I betänkandet övervägs en mängd åtgärder som syftar till att motverka att aktiebolag och andra företag används som brottsverktyg. En åtgärd som övervägs är att återinföra revisionsplikten för små aktiebolag.<sup>5</sup> Detta hade inneburit en återgång till rättsläget så som det såg ut innan år 2010. Den ekonomiska brottsligheten anges nu plötsligt som huvudsakligt skäl för en återinförd revisionsplikt, trots att detta samband inte ansågs föreligga vid tiden för avskaffandet.

Frågan är om en återinförd revisionsplikt kan anses utgöra en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd. Det råder delade meningar kring huruvida revisionsplikten överhuvudtaget har en påverkan på den ekonomiska brottsligheten. Även om så är fallet, kvarstår frågan om det är en proportionerlig åtgärd i relation till den försämring det hade inneburit för näringslivet. Å ena sidan finns samhällsnyttan av brottsbekämpning, å andra sidan samhällsnyttan av ett konkurrenskraftigt näringsliv för en exportberoende ekonomi som Sverige.

---

<sup>1</sup> 9 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

<sup>2</sup> Prop. 2009/10:204 s. 56 f.

<sup>3</sup> Ibid. s. 103.

<sup>4</sup> SOU 2023:34 s. 3.

<sup>5</sup> Ibid. s. 115.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att undersöka om en återinförd revisionsplikt för små aktiebolag är en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd. För att uppnå syftet kommer jag att utgå från följande frågeställningar:

- Vilka skäl talar för respektive emot en återinförd revisionsplikt?
- Framstår en återinförd revisionsplikt som en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd, baserat på vad som framkommer utifrån frågeställningen ovan?

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen är avgränsad till att granska förslaget om återinförd revisionsplikt i betänkandet *Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag* (SOU 2023:34). Således kommer jag inte att behandla ytterligare brottspreventiva åtgärder som framkommer i betänkandet. Eftersom uppsatsen explicit diskuterar revisionsplikt i förhållande till ekonomisk brottslighet kommer revisionsplikten huvudsakligen att beaktas ur en brottspreventiv infallsvinkel.

## 1.4 Metod och material

För att besvara uppsatsens frågeställningar kommer jag att gå igenom de skäl vilka angavs till stöd för att ta bort revisionsplikten för små aktiebolag år 2010. Jag kommer också att redogöra för hur det i reformens förarbeten resonerades kring ett eventuellt samband mellan ekonomisk brottslighet och revisionsplikt. Därefter kommer jag att gå igenom de skäl vilka ligger till grund för det nu aktuella betänkandet om att eventuellt återinföra revisionsplikten för små aktiebolag. Slutligen kommer jag att, utifrån de skäl som redovisats för respektive emot en återinförd revisionsplikt, diskutera huruvida en sådan kan antas utgöra en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd.

Uppsatsen syftar inte till att utröna gällande rätt, varför den rena rättsdogmatiska metoden inte kommer att tillämpas i större utsträckning än att beskriva

innehållet i de rättskällor som är relevanta för uppsatsen.<sup>6</sup> I stället kommer jag huvudsakligen att använda vad Claes Sandgren, professor i civilrätt vid Stockholms universitet, vill benämna som en rättsanalytisk metod.<sup>7</sup> Den rättsanalytiska metoden har valts eftersom den, till skillnad från den rättsdogmatiska, ger utrymme för en vidare diskussion och ett kritiskt analytiskt perspektiv.<sup>8</sup> Uppsatsen ämnar göra en konsekvensanalys av ett eventuellt återinförande av den generella revisionsplikten och dess förmodade effekt på ekonomisk brottslighet. Jag kommer också att föra en diskussion kring följderna för svenskt näringsliv och därmed i förlängningen svenska företags konkurrenskraft i en internationell ekonomi. Med detta sagt ska man komma ihåg att en rättsanalytisk metod innebär att det inte alltid finns ett rätt svar.

Då uppsatsen till stor del behandlar betänkandet om en återinförd generell revisionsplikt utgör *Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag* (SOU 2023:34) det huvudsakliga materialet. För att kontextualisera revisionsplikten krävs emellertid ytterligare material. För detta har jag använt de förarbeten som låg till grund för avskaffandet av den generella revisionsplikten år 2010 samt remissinstansernas synpunkter vad gäller 2023 års betänkande. En rättsanalytisk metod kan, i motsats till den rättsdogmatiska, bygga på material utöver de traditionella rättskällorna.<sup>9</sup> Jag har även använt mig av tre rapporter, från Ekobrottsmyndigheten och Riksrevisionen, vilka diskuterar samband mellan ekonomisk brottslighet och revisionsplikt. Slutligen har jag använt en granskningsstudie av Handels Forskningsinstitut, vilken kritiskt granskar de ovan nämnda rapporterna från Ekobrottsmyndigheten och Riksrevisionen.

## 1.5 Forskningsläge

Revisionspliktens utformning har diskuterats tidigare i flera olika sammanhang. Eftersom uppsatsen har en brottspreventiv infallsvinkel används

---

<sup>6</sup> Kleineman (2018) s. 21.

<sup>7</sup> Sandgren (2005) s. 655 f.

<sup>8</sup> Ibid. s. 649 och 655.

<sup>9</sup> Sandgren (2005) s. 655; jfr Kleineman (2018) s. 29.

material som relaterar till revisionsplikts samband med ekonomisk brottslighet. Uppsatsen skiljer sig från det använda materialet genom att den inte ämnar påvisa ett kausalsamband mellan revisionsplikt och ekonomisk brottslighet. I stället tar den avstamp i denna diskussion för att, ur en juridisk synvinkel och med ett bredare perspektiv, diskutera om ett återinförande av revisionsplikten är ett optimalt lagförslag.

I sammanhanget är det värt att nämna att det för närvarande, vid Umeå universitet, pågår ett forskningsprojekt mellan Handelshögskolan och Juridiska institutionen. En huvudfråga i detta projekt är om det finns ett kausalsamband mellan avskaffandet av revisionsplikten och ekonomisk brottslighet i mindre aktiebolag. Studien beräknas vara klar 2026.<sup>10</sup>

Slutligen är det intressant att notera att det relativt nyligen publicerats ett betänkande, *Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen* (SOU 2021:60), vilket föreslår att gränsvärdena för frivillig revision bör höjas från dagens gränsvärden.<sup>11</sup> Detta skulle innebära att små aktiebolag får mer spelrum än de har i dag innan revisionsplikt inträder. Trots att betänkandet inte är att betrakta som forskning är det ändå av intresse att nämna. Detta är intressant eftersom det står i direkt motsats till förslaget som denna uppsats behandlar, att helt ta bort gränsvärdena, vilket tvärtom innebär ett borttagande av aktiebolagens frihet vad gäller revision. Detta belyser tydligt att revisionsplikts utformning är en fråga som är föremål för en omfattande diskussion.

## 1.6 Disposition

Efter detta inledande kapitel är uppsatsen indelad i tre delar. Kapitel två börjar med en översiktlig beskrivning av hur revisionsplikten är utformad i dagsläget. Därefter följer en redogörelse av den generella revisionsplikts avskaffande år 2010. Slutligen en redogörelse gällande varför 2023 års betänkande överväger en återinförd generell revisionsplikt som brottspreventiv åtgärd.

---

<sup>10</sup> SOU 2023:34 s. 160 f.

<sup>11</sup> SOU 2021:60 s. 192 f.

Kapitel tre innehåller en fördjupad genomgång av betänkandet *Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag* (SOU 2023:34). Inledningsvis kommer de rapporter vilka ligger till grund för betänkandet att kortfattat beskrivas. I samband med detta kommer även den kritik som framförts mot dessa rapporter att redogöras för. Därefter presenteras de skäl som betänkandet funnit för respektive emot en återinförd revisionsplikt. Till sist följer en sammanfattning av remissinstansernas synpunkter på förslaget.

Uppsatsen avslutas med kapitel fyra. I kapitlet förs en diskussion med utgångspunkt i de skäl som framkommit för respektive emot en återinförd revisionsplikt. Avslutningsvis följer en slutsats som besvarar uppsatsens frågeställning, det vill säga om en återinförd revisionsplikt framstår som en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd.

## 2 Revisionspliktens reformering

### 2.1 Revisionsplikten idag

Från 1988 till 2010 gällde en generell revisionsplikt i svensk rätt för samtliga aktiebolag, innebärande att alla aktiebolag var skyldiga att ha minst en revisor.<sup>12</sup> Den 1 november 2010 genomfördes en ändring i aktiebolagslagen (2005:551).<sup>13</sup> Denna lagändring implementerade gränsvärden i 9 kap. 1 § ABL, vilka stadgar när revisionsplikt uppkommer för ett företag. Dessa gränsvärden baseras på antal anställda, balansomslutning samt nettoomsättning. Konsekvensen av lagändringen blev således att de minsta företagen undantogs från revisionsplikten. Paragrafen lyder enligt följande:

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om inte annat följer av denna paragraf.

I bolagsordningen för ett privat aktiebolag får det anges att bolaget inte ska ha någon revisor.

Andra stycket gäller inte om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
  2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
  3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.
- [...]

För att ett bolag ska omfattas av revisionsplikt i dag krävs alltså att bolaget uppfyller minst två av de tre gränsvärden i 9 kap. 1 § ABL, det vill säga mer än tre anställda, en balansomslutning över 1,5 miljoner kronor eller en nettoomsättning över 3 miljoner kronor i minst två på varandra följande år. Om så är fallet inträder en revisionsplikt som ålägger bolaget att ha minst en revisor.

---

<sup>12</sup> SOU 2008:32 s. 13.

<sup>13</sup> Lag (2010:834) om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).

De företag som inte når upp till dessa gränsvärden har således möjlighet att själva välja om de vill ha en revisor eller inte.

Revisorns uppgifter är att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.<sup>14</sup> Det är endast auktoriserade och godkända revisorer som har rätt att utföra denna lagstadgade revision.<sup>15</sup> För att en revisor ska vara auktoriserad eller godkänd krävs att vederbörande uppfyller vissa krav, bland annat avseende utbildning och lämplighet, enligt revisorslagen (2001:883).<sup>16</sup>

Revisorn har enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL en lagstadgad anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. Under åren 2018–2022 fick Ekobrottsmyndigheten in mellan 108 och 165 anmälningar per år från revisorer. De anmälda brotten är, precis som innan avskaffandet av revisionsplikten, till allra största delen bokföringsbrott. Oftast har brotten bestått av att årsredovisning saknas eller har upprättats för sent.<sup>17</sup> 2023 fick Ekobrottsmyndigheten in totalt 9 164 anmälningar, varav 129 var från revisorer.<sup>18</sup> Vad gäller rapporter om penningtvätt står revisorer för en mycket liten del av det totala antalet. År 2023 fick finanspolisstyrelsen<sup>19</sup> in totalt cirka 56 000 rapporter, varav 32 kom från revisorer.<sup>20</sup> I förarbeten till reformen om revisionsplikten konstaterade regeringen att det var svårt eller omöjligt att mäta vilken effekt anmälningsskyldigheten faktiskt har. Detta till trots gjordes bedömningen att det ändå kan antas finnas en brottsförebyggande effekt.<sup>21</sup>

---

<sup>14</sup> 9 kap. 3 § ABL.

<sup>15</sup> 9 kap. 11 § ABL.

<sup>16</sup> 4–6 §§ revisorslagen.

<sup>17</sup> SOU 2023:34 s. 155.

<sup>18</sup> Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2023 s. 17.

<sup>19</sup> Finanspolisstyrelsen (finanspolisen) är en del av underrättelseenheten vid Polismyndighetens nationella operativa avdelning (Noa). Finanspolisen ansvarar för underrättelseverksamhet om penningtvätt och finansiering av terrorism.

<sup>20</sup> Finanspolisens årsrapport 2023 s. 10.

<sup>21</sup> Prop. 2009/10:204 s. 60 f.

## 2.2 Avskaffandet av revisionsplikten år 2010

År 2010 genomfördes den reform vilken undantog de minsta företagen från revisionsplikt. Skälen för lagändringen var att minska företagens regelbörda och kostnader. En betydande del av aktiebolagens administrativa kostnader bedömdes härröra från reglerna om revision. Intentionen var att reformen skulle stärka företagens konkurrenskraft och därigenom bidra till ökad tillväxt.<sup>22</sup>

Incitamentet till regelförenkling var till stor del grundad i EU-rätten. Europeiska rådet uttryckte år 2007 vikten av att kraftfulla åtgärder behövde vidtas från EU och medlemsstaterna för att de europeiska företagen skulle bli mer konkurrenskraftiga. Europeiska kommissionen ville se enklare regler och minskad administrativ börda för de små och medelstora företagen. EU:s regelverk gällande revision är utformat som en huvudregel om revisionsplikt, med möjlighet att undanta små företag upp till vissa gränsvärden. Många EU-länder, däribland Storbritannien och Tyskland, utnyttjade dessa undantag maximalt.<sup>23</sup>

För de länder som inte anpassade sin bolagsrätt och revision till internationellt gångbara nivåer fanns farhågan att dessa länders företag antingen skulle gå under i konkurrensen med företag i länder med mindre betungande nivåer, eller själva behöva flytta till dessa länder för att bedriva verksamhet i ursprungslandet genom filial. Därför ansågs det att Sveriges regler snabbt behövde anpassas till den internationella miljö i vilken de svenska företagen verkade. Ett sätt att göra detta var att avskaffa den generella revisionsplikten och även ge svenska små aktiebolag möjlighet till undantag från revisionsplikt.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Prop. 2009/10:204 s. 56 f.

<sup>23</sup> SOU 2008:32 s. 14 f.

<sup>24</sup> Ibid. s. 15.



Ekonomisk brottslighet diskuterades ytterst lite i reformens förarbeten. Ur propositionen framgick det att revisionsplikten troligtvis har en viss brottspreventiv effekt, även om det inte fanns något sätt att mäta det på. Det ansågs emellertid inte finnas skäl att anta att revisionspliktens avskaffande skulle öka risken för ekonomisk brottslighet i aktiebolag i någon större utsträckning.<sup>25</sup> Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten menade däremot att den ekonomiska brottsligheten kunde öka vid ett avskaffande av revisionsplikten, men utredningen ansåg att denna farhåga var överdriven.<sup>26</sup> Sammantaget bedömdes den brottspreventiva effekten av revisionsplikt inte vara av någon väsentlig betydelse.<sup>27</sup>

## 2.3 Utredningen om återinförd revisionsplikt år 2023

I juni 2023 överlämnades betänkandet *Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag* (SOU 2023:34). Utredningen hade i uppdrag att överväga och föreslå åtgärder som syftar till att motverka att aktiebolag används för att begå brott. I uppdraget ingick att redovisa för- och nackdelar med nuvarande undantag från revisionsplikten för små aktiebolag respektive med ett återinförande av densamma. Vidare skulle utredningen presentera ett författningsförslag som skulle bli aktuellt vid ett eventuellt återinförande av revisionsplikten för små aktiebolag. Det ingick inte i uppdraget att ta ställning i frågan.<sup>28</sup>

Anledningen till att utredningen fick i uppdrag att överväga olika åtgärder för att motverka användningen av aktiebolag som brottsverktyg var tilltagande problem med brott såväl inom som mot företag. Till exempel framfördes att Brottsförebyggande rådet (BRÅ) funnit att målvakter och bolagskapningar används för att stjäla företags tillgångar. Vidare har Financial Action Task Force (FATF) granskat Sverige och i deras rapport framkom att bulvaner och falska identiteter används vid penningtvättsbrott. FATF rekommenderade

---

<sup>25</sup> Prop. 2009/10:204 s. 66.

<sup>26</sup> SOU 2008:32 s. 14.

<sup>27</sup> Prop. 2009/10:204 s. 103.

<sup>28</sup> SOU 2023:34 s. 15.

Sverige att säkerställa att den information som finns i Bolagsverkets register överensstämmer med verkliga förhållanden. En annan aspekt som framfördes var att oseriösa aktörer, på grund av felaktiga registreringar hos Bolagsverket, lättare kunnat ta emot utbetalningar från välfärdssystemet. Till sist har Polismyndighetens nationella underrättelsecentrum gjort bedömningen att samhället varje år undandras avsevärda summor i avgifter och skatter, att företag och personer får utbetalt pengar på felaktiga grunder samt att ekobrott är ett mycket större samhällsproblem än vad som framgår av brottsstatistiken. Detta utgör den allmänna problembilden.<sup>29</sup>

Uppsatsen är emellertid avgränsad till att undersöka förslaget om återinförd revisionsplikt för små aktieföretag. Skälet till att utredningen fick i uppdrag att utreda just denna fråga var att Riksrevisionen och Ekobrottsmyndigheten kommit fram till att avskaffandet av revisionsplikten kan ha underlättat för ekonomisk brottslighet.<sup>30</sup> Hur Riksrevisionen och Ekobrottsmyndigheten kom fram till dessa slutsatser redogörs för i följande kapitel.

---

<sup>29</sup> Dir. 2021:115 s. 2 f.

<sup>30</sup> Ibid. s. 6.

# 3 Bolag och brott – SOU 2023:34

## 3.1 Riksrevisionens och Ekobrottsmyndighetens rapporter

Av kommittédirektivet till betänkandet framgår att det är slutsatserna från tre rapporter, en från Riksrevisionen 2017 samt två från Ekobrottsmyndigheten från 2016 och 2020, som ansågs utgöra skäl för att överväga ett återinförande av revisionsplikten.<sup>31</sup> Eftersom dessa rapporter ligger till grund för beslutet att överväga ett återinförande kommer jag nedan kortfattat redogöra för rapporternas syfte och slutsatser. Samtliga rapporter har kritiserats av forskare vid Handelns Forskningsinstitut.<sup>32</sup> Jag kommer även kortfattat redogöra för denna kritik.

### 3.1.1 Ekobrottsmyndigheten 2016

Ekobrottsmyndighetens rapport *Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag* från 2016 syftade till att undersöka om avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag hade haft några effekter på den ekonomiska brottsligheten.<sup>33</sup> Studien genomfördes genom att använda data dels från samtliga anmälda ekobrott åren 2009 till 2015, dels från ett urval av 325 anmälda brott som inkommit till Ekobrottsmyndigheten inom loppet av två månader.<sup>34</sup> För det första kom Ekobrottsmyndigheten fram till att 45 % av de granskade bolagen användes för ekobrott.<sup>35</sup> För det andra att 7 av 100 aktiebolag beräknades användas för organiserad ekonomisk brottslighet.<sup>36</sup> För det tredje att bolag som valt bort re-

---

<sup>31</sup> Dir. 2021:115 s. 6.

<sup>32</sup> HFI (2021) s. 4.

<sup>33</sup> EBM (2016) s. 6.

<sup>34</sup> Ibid. s. 18.

<sup>35</sup> Ibid. s. 3.

<sup>36</sup> Ibid. s. 16.

visor var överrepresenterade bland brottsanmälningarna, jämfört med företagspopulationen som helhet.<sup>37</sup> Utifrån detta konstaterade Ekobrottsmyndigheten att avskaffandet av revisionsplikten är en riskfaktor för att bolag används som brottsverktyg.<sup>38</sup>

Rapporten har fått kritik för att den innehåller missvisande påståenden och slutsatser. Till exempel uppgav Ekobrottsmyndigheten i sin sammanfattning att 45 % av bolagen de granskat i studien hade använts som brottsverktyg. Detta ansågs missvisande eftersom det i sammanhanget inte framgick att urvalet bestod av aktiebolag som redan anmälts misstänkta för ekobrott.<sup>39</sup> Även slutsatsen att 7 av 100 aktiebolag användes för planerad ekonomisk brottslighet utpekades som felaktig. Ekobrottsmyndigheten kom fram till denna slutsats genom att ställa alla anmälningar om grova skattebrott under ett helt år i relation till antalet nystartade aktiebolag under samma år. Om man i stället hade gjort ett rimligare antagande, och jämfört med samtliga aktiebolag i Sverige och inte enbart de nystartade, hade resultatet blivit att 0,4 av 100 aktiebolag används för ekonomisk brottslighet.<sup>40</sup>

Slutsatsen att aktiebolag utan revisor är överrepresenterade bland brottsanmälda bolag har även den fått kritik. Ekobrottsmyndigheten motiverade slutsatsen med att 54 % av de brottsanmälda företagen saknade revisor, vilket jämfördes med företagspopulationen som helhet, där andelen som saknade revisor i stället var 50,5 %. En så pass liten skillnad ansågs inte vara statistiskt signifikant.<sup>41</sup> Dessutom var urvalet litet, endast 325 anmälda bolag, och tidsperioden under vilken datan insamlades var kort, endast två månader. Ekobrottsmyndighetens slutsats att avskaffandet av revisionsplikten är en riskfaktor för ekonomisk brottslighet bedömdes ha mycket svagt stöd.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> EBM (2016) s. 13.

<sup>38</sup> Ibid. s. 3.

<sup>39</sup> HFI (2021) s. 8.

<sup>40</sup> Ibid. s. 7.

<sup>41</sup> Ibid. s. 6.

<sup>42</sup> Ibid. s. 8.

### 3.1.2 Riksrevisionen 2017

Riksrevisionens rapport *Avskaffandet av revisionsplikten för små bolag – En reform som kostar mer än det smakar* syftade till att undersöka konsekvenserna av revisionsplikens avskaffande. Avsikten var att utröna om nackdelarna med reformen övertrumpade eventuella fördelar. Detta gjordes genom att väga fördelarna, till exempel företagens ökade tillväxt och minskade kostnader, mot nackdelarna, till exempel farhågorna om ökad ekonomisk brottslighet.<sup>43</sup> Riksrevisionen kom fram till att företag som valde bort revision hade haft lägre tillväxt efter reformen jämfört med de företag som frivilligt valde att ha revision.<sup>44</sup> De framhöll också att det fanns indikationer på att reformen kan ha lett till ökat skatteundandragande och underlättat ekonomisk brottslighet.<sup>45</sup> Riksrevisionens slutsats blev således att nackdelarna med avskaffandet var större än fördelarna.<sup>46</sup> Riksrevisionen yrkade att regeringen borde verka för att återinföra revisionsplikten för små aktiebolag.<sup>47</sup>

Även Riksrevisionens rapport har fått kritik. Den huvudsakliga kritiken bestod av att Riksrevisionens val av metod medförde att syftet med reformen inte utvärderades på ett korrekt sätt. I sin granskning jämförde Riksrevisionen två grupper av företag som båda haft möjlighet att välja bort revision. Riksrevisionen jämförde utvecklingen hos de företag som valt bort revision med de företag som frivilligt valt revision efter reformen. Avskaffandet av revisionsplikten syftade bland annat till att göra det möjligt för företag som kunde välja bort revision att växa snabbare, genom minskade kostnader och mindre tung regelbörda. För att studera om avskaffandet hade haft effekt på tillväxten hade det krävts en kontrollgrupp av företag som inte fick möjligheten att välja bort revision. Således ansågs inte Riksrevisionen ha utvärderat syftet med reformen. Dessutom innebar Riksrevisionens metod att de inte studerade bolagen både före och efter reformen. Eftersom Riksrevisionen enbart kontrollerade företagen efter reformen, har de inte kunnat göra någon jämförelse vad

---

<sup>43</sup> RIR (2017) s. 5.

<sup>44</sup> Ibid. s. 30 ff.

<sup>45</sup> Ibid. s. 6.

<sup>46</sup> Ibid. s. 5.

<sup>47</sup> Ibid. s. 9.

gäller företagens utveckling före respektive efter reformen. Även om grupperna av företag som jämfördes med varandra hade utvecklats på ett liknande sätt innan reformen fanns inga garantier för att de skulle ha utvecklats annorlunda efter reformen.<sup>48</sup>

### 3.1.3 Ekobrottsmyndigheten 2020

Ekobrottsmyndighetens rapport *Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktiebolag* från 2020 syftade till att utröna om, och i vilken utsträckning, särskilt utvalda målvaktsbolag har valt bort revisor och i vilket skede det i sådana fall har skett.<sup>49</sup> Ekobrottsmyndigheten kom fram till slutsatsen att det har blivit lättare att bedriva ekonomisk brottslighet utan någon insyn sedan revisionsplikten för mindre aktiebolag avskaffades.<sup>50</sup>

Kritiken mot rapporten bestod av att Ekobrottsmyndigheten återigen valde att basera studien på ett selekterat urval, för att sedan dra slutsatser om alla företag utifrån denna undersökning. Det selekterade urvalet bestod av 47 aktiebolag, där myndigheten redan misstänkt att dessa skulle ha använts som brottsverktyg. Urvalet av bolag togs fram under april 2016 till september 2017, vilket var långt efter avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag. Det saknades information om dessa bolag innan revisionspliktens genomförande, och det gjordes därmed inte någon före och efter analys. Det är därför omöjligt att veta om avsaknaden av revisionsplikt var orsaken till att bolagen hade möjliga målvakter i sin styrelse. Dessa bolag kunde lika väl ha haft målvakter även om revisionsplikten funnits kvar.<sup>51</sup> Slutsatsen som Ekobrottsmyndigheten drog, att det blivit lättare att bedriva ekonomisk brottslighet sedan revisionsplikten avskaffades, bedömdes därför sakna empiriskt stöd.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup> HFI (2021) s. 12 f.

<sup>49</sup> EBM (2020) s. 5.

<sup>50</sup> Ibid. s. 4.

<sup>51</sup> HFI (2021) s. 9.

<sup>52</sup> Ibid. s. 11.

## 3.2 Skäl för en återinförd revisionsplikt

### 3.2.1 Brottsförebyggande effekt

Betänkandet konstaterade att det inte går att mäta vilken effekt revision kan tänkas ha för att motverka ekonomisk brottslighet. Enligt betänkandet gick det inte heller att dra några säkra slutsatser från de rapporter<sup>53</sup> som Ekobrottsmyndigheten tagit fram. Trots detta ansåg utredningen att det ändå gick att se vissa tendenser utifrån rapporterna. Utredningen drog slutsatsen att risken är större att ekonomisk brottslighet begås i företag som inte har revisor, jämfört med de som har. Detta motiverades med att undantaget från revisionsplikten inneburit att det har blivit lättare att begå ekonomisk brottslighet utan insyn.<sup>54</sup>

Utredningen gick även tillbaka till de förarbeten som föregick reformen vid revisionspliktens avskaffande. Vid avskaffandet av revisionsplikten år 2010 bedömdes de brottsförebyggande effekterna av revisionsplikt inte vara av väsentlig betydelse.<sup>55</sup> Utredningen upprepade att det är omöjligt att förutse revisorns brottsförebyggande effekt, exempelvis vad gäller anmälningsskyldigheten vid brott. Däremot ansågs det ostridigt att en revisor har en viss brottsförebyggande effekt, trots att detta inte går att mäta.<sup>56</sup> Exempelvis har användandet av revisor en preventiv effekt genom att det då i bolaget redan finns en vetskap om att granskning kommer ske, vilket kan förväntas minska risken för brott och medvetna fel. Därutöver kan en ytterligare effekt vara att noggrannheten ökar och därigenom minskar förekomsten av omedvetna fel.<sup>57</sup>

### 3.2.2 Bättre kvalitet på redovisningen

Med redovisningskvalitet avses förenklat att informationen är tillförlitlig och ger en rättvisande bild av bolagets ekonomiska ställning. I förarbeten till avskaffandereformen angavs att redovisningens kvalitet till stor del beror på om bokföringen utförs av en sakkunnig person eller inte.<sup>58</sup> Riksrevisionen fann i

---

<sup>53</sup> Se kapitel 3.1.1 och 3.1.3.

<sup>54</sup> SOU 2023:34 s. 161 f.

<sup>55</sup> Prop. 2009/10:204 s. 66 f.

<sup>56</sup> SOU 2023:34 s. 162 f.

<sup>57</sup> Ibid. s. 156.

<sup>58</sup> Prop. 2009/10:204 s. 66.

sin granskning<sup>59</sup> att det förekom fler formaliafel i nystartade bolag utan revisor, vilket gjorde att Bolagsverket behövde förelägga om kompletteringar. De vanligaste felen var att det saknades underskrifter på redovisningen eller fastställelseintyget.<sup>60</sup>

Det finns emellertid ingen statistik som visar att bolag utan revisor är överrepresenterade vad gäller förelägganden från Bolagsverket. Utredningen hänvisade till Bolagsverkets och Skatteverkets erfarenheter angående att det i större utsträckning noterades fel i bolag utan revisor eller extern redovisningskonsult. Utredningen konstaterade emellertid att det är oklart i vilken grad sådana brister förekommer och det är svårt att påvisa faktiska orsaksförhållanden.<sup>61</sup>

### **3.2.3 Minskat skatteundandragande**

Att ha en revisor i bolaget ansågs ha såväl direkt som indirekt betydelse för skattekontrollen. Med direkt betydelse menas den skyldighet revisorn är ålagd genom att skicka in så kallade orena revisionsberättelser till Skatteverket. Med oren revisionsberättelse menas en sådan där revisorn gjort anmärkningar och uttalanden av olika slag. Revisionsberättelsen ska även skickas in till Skatteverket om revisorn har funnit att en styrelseledamot eller verkställande direktör överträtt aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Orena revisionsberättelser ansågs fylla sin funktion genom att de riktar uppmärksamhet mot företag med bristfällig redovisning, vilket kan utgöra skäl för Skatteverket att granska företaget närmare.<sup>62</sup>

Utöver detta ansågs det föreligga en indirekt betydelse för skattekontrollen, exempelvis genom att revisorn kan bidra till att företagen lämnar riktiga uppgifter från början genom att uppmärksamma bolagets ledning på eventuella fel och brister. Ytterligare en indirekt effekt av att ett företag har en revisor antogs vara att företagets ledning vet om att granskning kommer att ske och därför är mer noggrann. Skatteverket fick, i samband med att revisionsplikten

---

<sup>59</sup> Se kapitel 3.1.2.

<sup>60</sup> SOU 2023:34 s. 164.

<sup>61</sup> Ibid. s. 165 f.

<sup>62</sup> Ibid. s. 167.



avskaffades, ökade möjligheter till kontroll av företagens räkenskaper.<sup>63</sup> Skatteverket använder däremot inte revision i bolag som ett urvalskriterie för riktade skattekontroller. Emellertid uppgav Skatteverket att företagen de granskade sällan hade revisor. Frågan om revisionsplikts eventuella inverkan på skattefelet är alltså mycket svår att avgöra. Några tydliga negativa effekter av det nuvarande undantaget anses inte ha kunnat beläggas.<sup>64</sup>

### **3.2.4 Revisionens betydelse i ett större perspektiv**

Syftet med revision är att skapa trovärdighet för företagens ekonomiska information, vilket bidrar till att ge redovisningen tillförlitlighet och förse räkenskaperna med en kvalitetsstämpel. Utredningen menade att regelverket skulle uppfattas som enklare om det gällde alla bolag. Utöver detta antogs att konkurrensen skulle bli mer likvärdig företag emellan, speciellt mellan företag som ligger nära gränsvärdena men på varsin sida om dessa.<sup>65</sup>

Initialt motiverades kravet på revision i första hand av hänsynstagande till aktieägarna men det har även fått betydelse för exempelvis borgenärer, anställda och det allmänna. Detta eftersom revisionen ger vissa garantier för räkenskapernas tillförlitlighet hos företaget och antas stärka förtroendet för bolaget.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> SOU 2023:34. s. 167 f.

<sup>64</sup> Ibid. s. 172.

<sup>65</sup> Ibid. s. 173 f.

<sup>66</sup> Ibid. s. 174.

## **3.3 Skäl emot en återinförd revisionsplikt**

### **3.3.1 Ökade kostnader**

Syftet med revisionspliktens avskaffande år 2010 var att minska de små företagens administrativa börda samt deras kostnader för att stärka konkurrenskraften.<sup>67</sup> Kostnaden för revision varierar mellan olika bolag. Betänkandet utgick emellertid från en genomsnittlig summa om 20 000 kronor årligen per bolag.<sup>68</sup>

Totalt finns det i dagsläget drygt 720 000 aktiebolag i Sverige, varav cirka 500 000 har valt bort revision.<sup>69</sup> För de 500 000 svenska aktiebolag som har valt bort revision uppgår således de sammanlagda direkta besparingarna i dagsläget till cirka 10 miljarder kronor per år. Även de bolag som behållit revision beräknas ha fått kostnadsbesparingar genom den generella revisionspliktens avskaffande. Detta med anledning av att efterfrågan på revisions-tjänster minskat, vilket i sin tur lett till lägre priser på dessa tjänster.<sup>70</sup>

### **3.3.2 Försämrat företagsklimat**

Betänkandet stadgar att som allmän utgångspunkt bör inte förutsättningarna för att driva företag ändras till det sämre. Ur ett nationalekonomiskt perspektiv är det av stor vikt att ha ett stabilt företagsklimat med långsiktiga villkor.<sup>71</sup>

En påförd extra kostnad om 20 000 kronor per år samt en ökad administration kan inte anses underlätta för små företag. I stället kan det riskera en minskad nyetablering av företag. Dessutom kan det innebära att företag med små marginaler och begränsad verksamhet tvingas avveckla på grund av olönsamhet.

---

<sup>67</sup> Prop. 2009/10:204 s. 56 f.

<sup>68</sup> SOU 2023:34 s. 140.

<sup>69</sup> Ibid. s. 133 f.

<sup>70</sup> Ibid. s. 140 f.

<sup>71</sup> Ibid. s. 143.

Den ekonomiska brottsligheten kan inte heller förväntas minska över lag eftersom kriminella i stället kan välja att flytta sin verksamhet till andra verksamhetsformer än aktiebolag.<sup>72</sup>

### 3.3.3 Lång övergångstid

Ett återinförande av revisionsplikten för små aktiebolag skulle innebära en lång övergångstid. Enligt Revisorsinspektionen minskar antalet revisorer successivt varje år, samtidigt som det vid en återinförd revisionsplikt behövs markant fler revisorer än vad det finns i dag för att täcka den ökade efterfrågan.<sup>73</sup>

I dagsläget är det inte genomförbart att återinföra revisionsplikten på grund av att det inte finns tillräckligt många revisorer. Enligt utredningen skulle det därför krävas anpassningar på marknaden och en längre övergångstid innan ett återinförande av revisionsplikten är genomförbar för samtliga aktiebolag. Utredningen uppskattade övergångstiden till cirka fem år. Ett eventuellt återinförande kan således inte förväntas ge resultat på flera år.<sup>74</sup>

### 3.3.4 Avvikelse från EU-rätten

Återinförd revisionsplikt skulle innebära att vi i ännu högre grad avviker från vad som gäller internationellt. Möjligheten att undanta vissa företag från revisionsplikt har sin grund i EU-rätten. EU:s redovisningsdirektiv grundar sig också på antal anställda, balansomslutning och nettoomsättning men de övre gränsvärdena skiljer sig avsevärt från de som gäller i Sverige, som valt att ligga i det nedre spannet. Gränserna för vilka aktiebolag som kan undantas från revisionsplikten enligt EU:s redovisningsdirektiv är de som, i två på varandra följande år, inte når upp till mer än ett av följande: fler än 50 anställda, mer än 6 miljoner euro i balansomslutning och mer än 12 miljoner euro i nettoomsättning.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> SOU 2023:34 s. 144.

<sup>73</sup> Ibid. s. 144 f.

<sup>74</sup> Ibid. s. 19 f.

<sup>75</sup> Ibid. s. 146 f.

Samtliga EU-länder förutom Cypern har idag valt att ha undantag från revisionsplikt. Flera länder, till exempel Nederländerna och Tyskland, tillämpar maximalt tillåtet undantag från angivna gränsvärden medan Malta och Finland är de enda länderna som ligger lägre än Sverige. Om Sverige hade återinfört generell revisionsplikt för samtliga aktiebolag hade vi, tillsammans med Cypern, varit ensamma om det i EU.<sup>76</sup>

### 3.4 Remissinstansernas synpunkter

Betänkandet har inte haft att ta ställning till om revisionsplikten bör återinföras eller inte.<sup>77</sup> Det var emellertid flera remissinstanser som i sina remissyttranden uttryckte sin ståndpunkt gällande ett eventuellt återinförande. Av de 27 remissinstanser som yttrade sig ställde sig 14 positiva och 13 negativa till förslaget om återinförd revisionsplikt. Nedan redovisas ett urval av remissinstansernas huvudsakliga synpunkter.

Det mest förekommande argumentet för en återinförd revisionsplikt bland de positiva remissvaren var att det skulle innebära en brottspreventiv effekt.<sup>78</sup> Exempelvis genom att insynen i aktiebolag skulle öka.<sup>79</sup> Ekobrottsmyndigheten förespråkade ett återinförande och hänvisade till de två studier<sup>80</sup> myndigheten gjort.<sup>81</sup> Ytterligare två remissinstanser höll med om åsikten att rapporterna talade för ett återinförande av revisionsplikten.<sup>82</sup> Ett annat argument som framkom var att ett återinförande skulle innebära ett ökat förtroende i näringslivet.<sup>83</sup> Slutligen förekom argumentet att aktiebolagen själva skulle ha nytta av revisionsplikt på grund av bättre kvalitet på redovisningen.<sup>84</sup>

---

<sup>76</sup> SOU 2023:34 s. 147.

<sup>77</sup> Ibid. s. 17.

<sup>78</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: BRÅ; Kronofogden; Skatteverket; Sparbankernas Riksförbund; Svensk Inkasso.

<sup>79</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från Polismyndigheten.

<sup>80</sup> Se kapitel 3.1.1 samt 3.1.3.

<sup>81</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från Ekobrottsmyndigheten.

<sup>82</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: Svenska Bankföreningen; Svensk Försäkring.

<sup>83</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: Svensk Inkasso; Åklagarmyndigheten.

<sup>84</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från Svensk Inkasso.

Det mest förekommande argumentet emot en återinförd revisionsplikt bland de negativa remissvaren var att den brottsförebyggande effekten måste vara tydligare, och faktiskt kunna mätas, för att en så ingripande reform ska kunna motiveras.<sup>85</sup> Flera instanser framförde även kritik mot den metodik som Ekobrottsmyndigheten och Riksrevisionen grundat sina rapporter på och menade att det därför inte gick att dra några säkra slutsatser utifrån dessa.<sup>86</sup> Ett annat argument var att revision inte är utformat för brottsbekämpning, bland annat eftersom den alltid sker i efterhand.<sup>87</sup> Slutligen anförde några remissinstanser att ett återinförande hade inneburit en konkurrensförsämring för svenska företag.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: Bolagsverket; FAR; Småföretagarnas riksförbund; Sveriges advokatsamfund.

<sup>86</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: Företagarna; NNR; Svenskt Näringsliv.

<sup>87</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: Småföretagarnas Riksförbund; Svenskt Näringsliv.

<sup>88</sup> Remissvar till betänkande SOU 2023:34 från följande remissinstanser: Regelrådet; Företagarna; Tillväxtverket.

## 4 Diskussion och slutsats

### 4.1 Diskussion

Uppsatsen syftar till att diskutera om återinförd revisionsplikt för små aktiebolag är en effektiv och proportionerlig brottspreventiv åtgärd. Med utgångspunkt i de skäl som framkommit för respektive emot en återinförd revisionsplikt i SOU 2023:34 kommer jag nedan diskutera kring åtgärdens effektivitet och proportionalitet. Det föreligger olika meningar avseende huruvida revisionsplikten bör återinföras eller inte. Meningsskiljaktigheterna visar sig tydligt genom remissinstansernas synpunkter, där antalet för respektive emot i princip är lika många. I följande diskussion kommer jag framföra min synpunkt vad gäller effektiviteten och proportionaliteten av revisionsplikt som brottspreventiv åtgärd.

Under arbetet med uppsatsen har jag förvånats över hur synen på sambandet mellan revisionsplikt och ekonomisk brottslighet förändrats över tid. Vid revisionspliktens avskaffande år 2010 ansågs inte revisionsplikten ha någon väsentlig påverkan på den ekonomiska brottsligheten. Nu, endast 14 år senare, anges den ekonomiska brottsligheten plötsligt som det centrala skälet för att återinföra revisionsplikten. Det enda som förefaller ha ändrats mellan avskaffandet och det nu aktuella betänkandet är de tre rapporter, vilka har legat till grund för betänkandet och alltså är anledningen till att frågan om återinförd revisionsplikt utreddes. Därför är det, enligt min mening, av stor vikt att betona den kritik som rapporterna fått. Rapporterna förefaller vara den enda empiri som talar för ett återinförande, och om dessa rapporter inte är korrekta finns följaktligen ingen empiri att stödja sig på. Utan empiriskt stöd är en åsikt bara just det – en åsikt.

Alla tre rapporter har fått kritik med anledning av metodik och urval, vilket i förlängningen inneburit felaktiga slutsatser. Även jag förhåller mig kritisk till rapporterna. Ekobrottsmyndighetens rapport från 2016 utgick från ett urval av 325 aktiebolag som redan hade anmälts till myndigheten misstänkta för brott. Som jag ser det är det naturligtvis inte konstigt att 45 % visade sig användas som brottsverktyg eftersom de redan var misstänkta för brott. Det går

tvärtom att se det som att över hälften av de brottsmisstänkta företagen var hederliga. För alla de som endast läser sammanfattningen av Ekobrottsmyndighetens rapport kan det framstå som om 45 % av slumpmässigt utvalda företag används för brottslighet, vilket blir missvisande. En ytterligare missvisande, till och med direkt felaktig, slutsats var att 7 av 100 aktiebolag användes som brottsverktyg. Enligt min mening ger Ekobrottsmyndighetens rapporter en vinklad, felaktig bild av aktiebolag som brottsverktyg.

Även Riksrevisionens slutsats att bolag som väljer bort revisor har sämre tillväxt går att ifrågasätta. Det kan ju snarare vara så att bolagen har valt bort revisor för att de är små, inte att de är små för att de valt bort revisor. I praktiken finns sällan behovet av revisor i de minsta företagen eftersom ägare och förvaltare ofta är samma person, och därför finns det inte några oklarheter kring hur företaget förvaltas. Det är naturligtvis en stor skillnad från att som ägare till ett stort företag, med många anställda och hög omsättning, behöva revisor som kontrollerar hur bolaget förvaltas. För många små bolag blir det en onödig kostnad med revisor.

Utredningen, och även många remissinstanser, sluter sig till att revisionsplikt i vart fall har någon slags indirekt brottspreventiv effekt, men den är omöjlig att kvantifiera. Något som emellertid går att kvantifiera är kostnaderna för revisionspliktens återinförande, vilka skulle uppgå till cirka 10 miljarder kronor. Detta är endast de direkta kostnaderna av återinförandet, oaktat att företagandet sannolikt skulle minska på grund av ökade kostnader och tung administrativ börda. Minskat företagande hade också inneburit minskade skatteintäkter. En rimlig tanke vore således att ett återinförande av revisionsplikten borde inbringa mer än de 10 miljarder kronor som återinförandet hade kostat, för att reformen skulle kunna anses lönsam. Någon sådan beräkning har jag emellertid inte sett.

Eftersom en generell revisionsplikt inte har en mätbar brottspreventiv effekt tänker jag att förslaget om ett återinförande kanske snarare har ett signalpolitiskt syfte, i linje med den allmänna debatten om hårdare tag mot brottsligheten. Om så är fallet inställer sig frågan till vilken nytta det skulle vara för

samhället och näringslivet. Det riskerar att bli en dyr signal. Sverige är ett litet exportberoende land och det medför att minskad konkurrenskraft kommer att slå hårt. Ett återinförande skulle innebära att Sverige i än större utsträckning avviker från EU-normen. Det hade inneburit att vi, tillsammans med Cypern, skulle vara ensamma om krav på full revisionsplikt i EU. I kontrast till detta utnyttjar många EU-länder möjligheten till maximalt undantag från revisionsplikt enligt EU:s redovisningsdirektiv.

Enligt min mening hade utredningen kunnat utveckla resonemanget kring vilka brott betänkandet avser komma till rätta med och på vilket sätt revisionsplikten hade kunnat stävja dessa. Det finns skäl att återkomma till statistiken från finanspolisen, där endast 32 anmälningar av totalt cirka 56 000 inkomna anmälningar skickades in av revisorer. Enligt min mening är risken överhängande för att vi, om revisionsplikten återinförs, ändå inte kommer till rätta med den grova ekonomiska brottsligheten samtidigt som näringslivet lider stor skada. Ytterligare en aspekt som talar emot revisionsplikt som brottsbekämpande åtgärd är att revisionen alltid sker i efterhand. Vid tidpunkten för revision har brottet redan skett, oftast för länge sedan.

Revision är inte utformat för brottsbekämpning. Revisorns uppdrag är att arbeta för ägarna, inte för staten. Även om revisionsplikt anses ha en viss indirekt brottspreventiv funktion, är det inte dess huvudsakliga syfte. Det är statens uppdrag att bekämpa brott. Om brottsbekämpning är det huvudsakliga skälet till återinförd revisionsplikt tycker jag det vore lämpligare att ge dessa 10 miljarder oavkortat till de myndigheter vars uppdrag är att bekämpa ekonomisk brottslighet. Detta skulle sannolikt ge mer värde för de investerade 10 miljarderna. Till exempel framkom det i kommittédirektivet till utredningen att Bolagsverket är i behov av resurser för att komma till rätta med felaktiga registreringar, vilka skapar möjligheter för oseriösa aktörer att ta emot utbetalningar från välfärdssystemen.

I betänkandet framhålls, som ett skäl för ett återinförande, att företagen har viss nytta av revision. Enligt min mening bör man emellertid göra skillnad på revision och revisionsplikt. De små företag som har behov av revision kan i



dagsläget välja att ha revisor, eller andra rådgivande tjänster. Det är ologiskt att åberopa ett tvång, innebärande ökad kostnad och regelbörda, som något positivt för bolag när de i dagsläget själva kan välja om de vill ha revisor. Att den absoluta majoriteten av företag har valt bort revisor talar i själva verket för att de inte är i behov av revision. Det ter sig rimligare att småföretagare i stället själva tillåts avgöra om kostnad för revisor är något man vill betala för. Att behålla nuvarande gränsvärden gör det möjligt för små bolag att köpa redovisningstjänster som passar deras behov i stället för att tvingas köpa något dyrt som inte passar.

I betänkandet framhålls att bolagets intressenter, exempelvis finansiärer, skulle kunna uppleva en större tillit till bolaget om den generella revisionsplikten återinförs. Detta är enligt min mening en märklig infallsvinkel i ett betänkande som heter *Bolag och brott*, och som syftar till att utreda brottsförebyggande åtgärder. Vad eventuella finansiärer eller andra intressenter upplever hör enligt min mening inte till brottsförebyggande åtgärder. Dessutom har många små aktiebolag inte behov av externa finansiärer, varför det blir en icke-fråga.

En annan aspekt att ta hänsyn till, vid ett eventuellt återinförande av den generella revisionsplikten, är att det i nuläget inte finns tillräckligt många revisorer i Sverige för att en lagändring skulle kunna realiserats. Det framgår av utredningen att ett eventuellt återinförande inte är genomförbart inom de närmsta fem åren på grund av brist på revisorer. Det är till synes en väldigt lång tid att vänta på en åtgärd som dessutom, enligt min mening, sannolikt är ineffektiv.

Jag skulle vilja hävda att samhällsnyttan av att bekämpa brott står i kontrast till en lika viktig samhällsnytta, nämligen den av ett välfungerande näringsliv. Det är komplexa sammanhang att förhålla sig till. Det är av stor vikt att lagstiftare förhåller sig neutrala, har väl underbyggda betänkanden med noggranna konsekvensanalyser och inte handlar i affekt. Den ekonomiska brottsligheten berör alla människor i samhället och det är därför än viktigare att

lagstiftare tänker sig noga för, och inte i sin iver drar undan mattan för småföretagare som till stor del bär upp vår ekonomi. Ingripande, och i värsta fall ogenomtänkta, brottsbekämpande åtgärder i ena änden kan lätt leda till negativa följder i den andra, med resultatet att det kostar mer än vad som sparas. Sverige är en exportberoende ekonomi och den absoluta majoriteten av landets företag är så små att de har möjlighet till frivillig revision i dagsläget. Det går inte, enligt min mening, att separera brottsbekämpning från den samlade samhällsnyttan genom att bortse från faktorer som gynnar ett effektivt företagande och ett välmående näringsliv.

## **4.2 Slutsats**

Uppsatsens syfte var att undersöka om en återinförd revisionsplikt för små aktiebolag utgör en effektiv och proportionerlig åtgärd för att bekämpa ekonomisk brottslighet. Min slutsats är att det saknas tillräcklig empiri för att åtgärden ska anses effektiv. Därutöver anser jag att ett återinförande skulle innebära en oförsvarlig försämring för svenskt näringsliv. Allt sammantaget finner jag att en återinförd revisionsplikt varken är effektiv eller proportionerlig.

# Käll- och litteraturförteckning

## KÄLLOR

### Offentligt tryck

#### Utredningsbetänkanden

SOU 2008:32 Avskaffande av revisionsplikten för små företag.

SOU 2021:60 Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen.

SOU 2023:34 Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag.

#### Propositioner

Prop. 2009/10:204 En frivillig revision.

#### Kommittédirektiv

Dir. 2021:115 Bolaget som brottsverktyg.

### Övrigt

Bolagsverket, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-14, Dnr AD

4432/2023, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/bolagsverket.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Brottsförebyggande rådet, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-14, Dnr

0501/23, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/brottsforebyggande-radet-bra.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Ekobrottsmyndigheten, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-05, Dnr EBM2023-809, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/ekobrottsmyndigheten.pdf>> (besökt 2024-05-10).

FAR, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/far.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Företagarna, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/foretagarna.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Kronofogden, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-11-20, Dnr KFM 19726-2023, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/kronofogden.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Näringslivets Regelnämnd, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, Dnr

2023/135, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/naringslivets-regelnamnd-nnr.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Polismyndigheten, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-08, Dnr

A536.244/2023, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/polismyndigheten.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Regelrådet, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-06, Dnr RR 2023-218,

tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/regelradet.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Skatteverket, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-11, Dnr 8-2553149,

tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/skatteverket.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Småföretagarnas Riksförbund, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, till-

gängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/smaforetagarnas-riksforbund.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Sparbankernas Riksförbund, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/sparbankernas-riksforbund.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Svensk Försäkring, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-14, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/svensk-forsakring.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Svensk Inkasso, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-08, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/svensk-inkasso.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Svenska Bankföreningen, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-13, Dnr 2023/09/003, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/svenska-bankforeningen.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Svenskt Näringsliv, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-04, Dnr 2023-

128, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/svenskt-naringsliv.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Sveriges advokatsamfund, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, Dnr R-2023/1649, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/sveriges-advokatsamfund.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Tillväxtverket, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-15, Dnr Ä 2023-3149, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/tillvaxtverket.pdf>> (besökt 2024-05-10).

Åklagarmyndigheten, remissyttrande över betänkandet Bolag och brott – några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), 2023-12-05, Dnr ÅM2023-1906, tillgängligt på <<https://www.regeringen.se/contentassets/5e4b1ff08a9f409cae960ac5e59b9cab/aklagarmyndigheten.pdf>> (besökt 2024-05-10).

## LITTERATUR

### Böcker och artiklar

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Lund: Studentlitteratur AB, s. 21–46.

Sandgren, Claes (2005), 'Är rättsdogmatiken dogmatisk?'. *Tidsskrift for Rettsvittenskap*, vol. 118, nr 4–5, s. 648–656.

## Rapporter

Ekobrottsmyndigheten (2016), *Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag*. Dnr EBM A-2016/0375. Tillgänglig på <<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/06/pm-2016-06-01-rapport-slutversion.pdf>> (besökt 2024-04-05).

Ekobrottsmyndigheten (2020), *Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktiebolag*. Dnr EBM 2019-653. Tillgänglig på <<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/06/fordjupad-studie-av-effekter-pa-den-ekonomiska-brottsligheten-efter-avskaffande-av-revisionsplikten-for-mindre-bolag.pdf>> (besökt 2024-04-05).

Ekobrottsmyndigheten (2024), *Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2023*. Tillgänglig på <<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2023/04/ebm-arsredovisning-2023.pdf>> (besökt 2024-04-11).

Handelns Forskningsinstitut (2021), *Den slojade revisionsplikten för små bolag: en granskning av granskarnas rapporter*. Forskningsrapport 2021:03. Tillgänglig på <<https://hfi.se/wp-content/uploads/2021/10/rapporterrevisionspliktenfinal.pdf>> (besökt 2024-04-05).



Polismyndigheten (2024), *Finanspolisens årsrapport 2023*. Tillgänglig på

<[https://polisen.se/contentassets/83e37cd05b3c439c8dd4b4d07181519f/bq\\_pol162\\_finanspolisen\\_ar23\\_ta\\_pf.pdf](https://polisen.se/contentassets/83e37cd05b3c439c8dd4b4d07181519f/bq_pol162_finanspolisen_ar23_ta_pf.pdf)> (besökt 2024-04-11).

Riksrevisionen (2017), *Avskaffandet av revisionsplikten för små bolag – En reform som kostar mer än det smakar*. RIR 2017:35. Tillgänglig på

<[https://www.riksrevisionen.se/download/18.3daa1b3d160c00a26d2c0f3/1518435499282/RiR\\_2017\\_35\\_REVISIONSPLIKT\\_ANPASSAD.pdf](https://www.riksrevisionen.se/download/18.3daa1b3d160c00a26d2c0f3/1518435499282/RiR_2017_35_REVISIONSPLIKT_ANPASSAD.pdf)> (besökt 2024-04-05).