



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Avskaffande av revisionsplikten

En komparativ studie

Kandidatuppsats i Affärsjuridik

Författare: Simeli Elyo

Handledare: Jan Andersson

Framläggningsdatum 20 Maj

Jönköping 2010

Kandidatuppsats inom Associationsrätt

Titel: Avskaffande av revisionsplikten – En komparativ studie

Författare: Simeli Elyo

Handledare: Jan Andersson

Datum: 2010-05-20

Ämnesord **Revisionsplikt, avskaffande av revisionsplikten, gränsvärde, Storbritannien, Danmark.**

Abstract

The purpose of the set of regulations as regards to accounting and auditing within the Union, is primarily to ensure a high quality of the large public companies financial reporting and hence protect the capital market investors. As the set of regulations also applies to the small companies, these are burdened by administrative costs that are disproportionate. To increase the competitiveness of the European companies, the European council has stated that it is essential to reduce the companies' administrative costs. The main principle is that all companies are under an obligation to statutory audit, however Member States may make audit exemptions for small companies. In 2006 Denmark adopted a law which states that small companies are exempted from the statutory audit. Britain has progressively, in line with the Fourth Corporation Directive's threshold limit value, abolished the statutory audit for small companies. The ability for small companies in Sweden to be exempted from the statutory audit will probably come into force 1st of November 2010. The purpose of this study is to compare the simplified auditing regulations in Swedish law with Danish law and British law. The aim is further to explore the possible cost savings that may arise in association with the abolition of the statutory audit in Sweden and subsequently estimate what the savings would amount to if the Danish and British threshold limited value was applied instead of the values suggested by the Swedish government. The thesis is performed with help of a comparative part followed by an analyzing part. The auditing regulations are very equal in the three mentioned states. The British threshold limit value is the highest followed by the Danish and Swedish. The savings would have amount to almost the double if the British threshold limit value was applied instead of the one suggested by the Swedish government. Also when applying the Danish threshold limit value

the savings would have amount to more. Thus it has been found that the higher threshold limit value that applies, the more companies will be subject to the statutory audit exemption and hence the greater the savings will amount to.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsning	2
1.4	Metod och material.....	3
1.5	Disposition.....	4
2	Revision	5
2.1	Vad är revision?	5
2.2	Syftet med revision.....	5
2.3	Europeiska Unionens regler om revision.....	5
3	Lagreglering.....	8
3.1	Det svenska regelverket om revision.....	8
3.1.1	Gällande rätt	8
3.1.2	Avskaffandet av revisionsplikten.....	10
3.1.2.1	<i>Skillnaden mellan SOU och propositionens förslag för reformen gällande gränsvärdet</i>	<i>13</i>
3.1.2.2	<i>Motiven för regeringens och utredningens förslag</i>	<i>13</i>
3.2	Det danska regelverket om revision	15
3.2.1	Revision i Danmark.....	15
3.2.2	Undantaget till revisionsplikten	17
3.3	Det brittiska regelverket om revision	19
3.3.1	Revision i Storbritannien.....	19
3.3.2	Undantaget till revisionsplikten	20
4	Skillnader och likheter mellan de nationella lagstiftningarna rörande revisionsreglerna	23
4.1	Gällande rätt.....	23
4.2	Gränsvärdet	24
5	Eventuella besparingar i Sverige efter avskaffandet av revisionsplikten.....	26
5.1	Sveriges företagsstruktur	26
5.2	Sveriges besparingar enligt utredningens och regeringens förslag.....	27
5.3	Sveriges besparingar enligt det danska gränsvärdet.....	28
5.4	Sveriges besparingar enligt det brittiska gränsvärdet.....	30
6	Analys	32
7	Slutsats	38
8	Sammanfattning	40
	Referenslista	42

Förkortningar

ABL: Aktiebolagslag

SCB: Statistiska Centralbyrån

DTI: Department of Trade and Industry

FAR: Tidigare Föreningen Auktoriserade Revisorer

FAR SRS: Branschorganisation för revisorer och rådgivare

FRC: Financial Reporting Council

Prop: Proposition

SL: Selskabsloven

SOU: Statens offentliga utredningar

ÅRL: Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Utvecklingen inom områdena bolagsrätt och revision har inom Europeiska Unionen (EU) medfört att det har ställts allt högre krav på revisorerna och redovisningen. Syftet med regelverket är främst att säkerställa en hög kvalitet på de stora börsnoterade företagens finansiella rapportering och därigenom skydda kapitalmarknadens investerare. Små och medelstora företag betungas då av administrativa kostnader som är oproportionerligt höga då regelverket i många avseenden även tillämpas på dem.¹ För att sätta fart på Europas ekonomi anförde Europeiska rådet i mars 2007 att det är viktigt att minska de administrativa bördorna för de europeiska företagen samt ge dem möjlighet att bli mer konkurrenskraftiga.² Fram till år 2012 har kommissionen vidare rekommenderat att de administrativa bördorna ska minska med 25 %.³

Huvudregeln är att alla aktiebolag är revisionspliktiga. Möjligheten för EU:s medlemsstater att undanta små aktiebolag från revisionsplikten, enligt EU:s fjärde bolagsdirektiv, utnyttjas av samtliga medlemsstater⁴ förutom Sverige och Malta. År 2006 antog Danmark en lag som föreskriver att små aktiebolag inte är revisionspliktiga längre. Storbritannien har successivt, i överensstämmelse med det fjärde bolagsdirektivets gränsvärde, avskaffat revisionsplikten för små aktiebolag.⁵ Frågan om revisionspliktens avskaffande har aktualiserats i Sverige på senare tid. En utredning om avskaffandet av revisionsplikten utgavs i mars 2008, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag SOU 2008:32*. Utredningen föreslår att revi-

¹ Svensk Skattetidning, 2008:4, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* av Henrik Karlsson s.283 och Balans nr 3/2005, *Går det att försvara revisionsplikten?* av Per Thorell och Claes Norberg s.19.

² Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén. Åtgärdsprogram för minskning av administrativa bördor i Europeiska unionen. KOM/2007/0023.

³ SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*, s.14.

⁴ Medlemsstaterna före utvidgningen av EU år 2004.

⁵ Lagrådsremiss, *En frivillig revision*, Stockholm 25 Mars 2010, s.52-54.

sionsplikten ska avskaffas för små aktiebolag som uppfyller särskilda gränsvärden. I april 2010 utgavs dessutom propositionen, En frivillig revision 2009/10:204.

Med revisionsplikt avses i denna uppsats skyldigheten att ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor, d.v.s. lagstadgad revision enligt den svenska lagstiftningen.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att jämföra de förenklade revisionsreglerna i svensk rätt med dansk rätt och brittisk rätt. Syftet är vidare med ledning av nedanstående frågeställningar att utröna de eventuella kostnadsbesparingarna som kan uppstå i samband med ett avskaffande av revisionsplikten i Sverige.

- I. Vart har/ska respektive land sätta gränsvärdet för att småföretag inte ska omfattas av revisionsplikten?*
- II. Hur motiveras gränsvärdet för den svenska reformen?*
- III. Hur många aktiebolag kommer att befrias från revisionsplikten i Sverige?*
- IV. Hade besparingen sett annorlunda ut för de svenska aktiebolagen om gränsvärdena i svensk rätt istället satts som i dansk respektive brittisk rätt?*

1.3 Avgränsning

Denna uppsats kommer endast att behandla aktiebolag som är att anse som småföretag. Uppsatsen kommer inte att behandla förvaltningsrevision utan endast räkenskapsrevisionen. Regelverkets förordningar gällande aktiebolag inom en koncern lämnas utan avseende. Det kommer vidare inte heller att utredas vilka konsekvenser avskaffande av revisionsplikten kommer att medföra, exempelvis ekonomisk brottslighet. Uppsatsen kommer endast att beröra de gränsvärden som småföretag måste uppfylla för att bli befriade från revisionsplikten. Det utreds var dessa gränsvärden är satta, motiveringen bakom dessa samt vad besparingarna kan komma att uppgå till.

Storbritannien har valts som jämförelseobjekt då landet började ändra sina revisionsregler för över 10 år sedan. Danmark är det andra jämförelseobjektet som valts av den anledningen att de avskaffade revisionsplikten nyligen, närmare bestämt år 2006.

1.4 Metod och material

Uppsatsen kommer delvis att bestå av en komparativ studie av den gällande rättsordningen avseende revisionsplikten. Studien kommer resultera i en nationalekonomisk jämförelse. Uppsatsen innehåller även en deskriptiv del för att ge läsaren en grundläggande uppfattning kring regelverket i respektive land.

För att uppnå syftet med uppsatsen kommer författaren främst att använda sig av lagtext. Propositionen beträffande den nya regleringen av revisionsplikten kommer att vara ledande för utredningen men även en SOU och en lagrådsremiss kommer att användas som komplement. Direktiven som används i studien är av stor vikt, då dessa ska följas av samtliga medlemsstater inom unionen och är ledande för rättsområdet som uppsatsen belyser. För den nationalekonomiska analysen i kapitel fem används den statistik och de värden som utredningen använde sig av i SOU:n, propositionen samt viss statistik hämtad från Statistiska Centralbyrån (SCB). Vid beräkning av de onoterade aktiebolagens eventuella besparingar vid ett avskaffande av revisionsplikt används statistik från SCB. Trots att uppsatsen är avgränsad att endast gälla små aktiebolag kommer beräkningen i den mån det går att omfatta alla bolag som berörs av ett avskaffande av revisionsplikten, detta för att jämförelsen med de beräkningar som utredningen och regeringen gjort ska ge en så rättvisande bild som möjligt. Ovan angivna källor valdes av den anledningen att ingen mer tillförlitlig källa fanns tillgänglig. Vid beräkningen av det danska gränsvärdet utelämnas kriteriet balansomslutning av den orsaken att ingen källa fanns att tillgå. Statistiken från SCB grundar sig på 2007 års undersökningar på grund av att statistiken från 2008 inte publiceras av SCB förrän i juni 2010.

Artiklar kommer att ges ett relativt högt rättskällevärde då området är väldigt om-
diskuterat och aktuellt i tidskrifter. Då det är svårt att tillgå information från dans-
ka källor har de danska primärkällorna använts i den mån som varit möjlig.

1.5 Disposition

Uppsatsens fortsatta disposition är enligt följande. I uppsatsens andra kapitel be-
handlas revisionens innebörd och dess syfte samt EU:s ställning till revision. I upp-
satsens tredje kapitel presenteras den lagreglering i Sverige, Danmark och Storbri-
tannien som är relevant för uppsatsens syfte. Vidare kommer det fjärde kapitlet ut-
reda skillnaderna respektive likheterna mellan de berörda nationella lagstiftning-
arna gällande revisionsreglerna. En kort presentation över varför just ifrågavarande
gränsvärde valdes för den svenska reformen kommer också att behandlas i
nyssnämnda kapitel. Det femte kapitlet resulterar i en nationalekonomisk jämfö-
relse där Sveriges eventuella besparingar vid ett avskaffande av revisionsplikten
korreleras beroende på vilka gränsvärden som används. Uppsatsen avslutas med
en analys följt av en slutsats.

2 Revision

2.1 Vad är revision?

Innebörden av revision är en oberoende granskning av ett bolags förvaltning, bokföring och årsredovisning. Revisorn, som utför granskningen, skall sedan bedöma och uttala sig om densamma. Vidare skall granskningen vara så omfattande och ingående som god revisionsred kräver. Det ovan anförda stadgas i 9 kap. 3-4 §§ aktiebolagslagen⁶ (ABL). Vid en revision är det inte kostnadsmässigt försvarbart och inte heller praktiskt möjligt att granska allt, därav är granskningen urvalsbaserad. Revisorn får på ett professionellt sätt bilda sin egen uppfattning om företagets räkenskaper. Revisorn grundar således sina uttalanden på den kontroll och förståelse av företaget han fått genom revisionen.⁷

2.2 Syftet med revision

”Revisionen syftar till att tillgodose bl.a. aktieägarnas, de anställdas, borgenärernas och det allmännas intresse av att det sker en ändamålsenlig kontroll av att företagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt samt att företagets ställning och resultat redovisas riktigt”.

Proposition – En frivillig revision, 2009/10:204 s.56.

2.3 Europeiska Unionens regler om revision

Reglering om revision finns lagstadgad i EU:s fjärde bolagsrättsliga direktiv⁸. Direktivet tillämpas på alla svenska aktiebolag. Nämnade bolagsdirektiv ålägger en skyldighet för både publika och privata bolag att upprätta en årsredovisning som ska kontrolleras av en kvalificerad revisor. Bolaget väljer om de vill att en eller fle-

⁶ Lag om aktiebolag (2005:551).

⁷ FAR SRS, *Samlingsvolymen 2010 – Revision*, s.211-212.

⁸ Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG). Avsnitt II.

ra personer skall granska bolagets årsbokslut enligt art 51 (1) EG:s fjärde bolagsdirektiv. För att genomföra lagstadgad revision enligt revisordirektivet, även kallat det åttonde bolagsrättsliga direktivet, stadgas det vidare att dessa personer måste godkännas av medlemsstaten.⁹ Lagstadgad revision kan enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet endast utföras av en kvalificerad revisor.¹⁰

Bestämmelser om revisionsplikten finns i art 51 i det fjärde bolagsdirektivet. Huvudregeln är att alla aktiebolag är revisionspliktiga. Som nämnts i inledningskapitlet medger direktivet undantag från revisionsplikten för små företag. Undantaget är endast tillämpligt på de onoterade bolagen.¹¹ Medlemsstater får enligt art 51 (2) undanta små aktiebolag från revisionsplikten. Med små¹² aktiebolag menas aktiebolag som inte överskrider mer än två av de tre nedanstående gränsvärdena på balansdagen:¹³

- Balansomslutning 4, 4 milj. Euro
- Nettoomsättning 8, 8 milj. Euro
- Medelantalet under räkenskapsåret anställda 50

Gränsvärdet gäller i motsvarande nationell valuta för de stater inom unionen som inte har infört euro. Kriterierna för undantagsbestämmelsens tillämplighet måste vara uppfyllda två räkenskapsår i följd. Detta innebär att de aktiebolag som omfattas av undantaget inte behöver ha någon revisor alls. Det finns dock inget som hindrar att dessa bolag frivilligt väljer en revisor att utföra den lagstadgade revi-

⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG; EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043.

¹⁰ SOU 2008:32 s.85.

¹¹ SOU 2008:32 s.15.

¹² Art 11 EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv.

¹³ (Art 1, RÅDETS DIREKTIV 2003/38/EG) Artikel 1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Direktivet trädde i kraft den 5 september 2006. av den 13 maj 2003 om ändring av direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller belopp uttryckta i euro.

sionen.¹⁴ Företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad¹⁵ medges inte undantag från kravet på lagstadgad revision.¹⁶ Enligt art 51 (3) i det fjärde bolagsdirektivet är en medlemsstat förpliktad att införa lämpliga påföljder i sin lagstiftning om staten väljer att medge undantag från revisionsplikten, för de fall vederbörande bolag underlåter att upprätta förvaltningsberättelse eller årsbokslut enligt direktivets krav.

¹⁴ SOU 2008:32 s.85-86.

¹⁵ Artikel 4.1.14, MiFID, definition av en reglerad marknad. Se källförteckning.

¹⁶ Prop. 2009/10:204 s.51.

3 Lagreglering

3.1 Det svenska regelverket om revision

3.1.1 Gällande rätt

Genom 1895 års lag om aktiebolag¹⁷ infördes för första gången regler om revision i svensk rätt. Aktiebolagen föreskrevs då att utse en person att granska bolagets räkenskaper och styrelsens förvaltning.¹⁸ Enligt lag har alla aktiebolag i Sverige sedan år 1988 varit förpliktade att ha en revisor.¹⁹ Bestämmelser om revision finns reglerade bl.a. i aktiebolagslagen och revisionslagen²⁰ (RL). Ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 1§ ABL ha minst en revisor. Revisorns uppgifter är att "[...] granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning" enligt 9 kap. 3§ ABL. Dessutom ska granskningen vara så omfattande och ingående som god revisionsred kräver. Vad som menas med god revisionsred återfinns i FAR:s²¹ rekommendationer om god revisionsred. En årsredovisning skall enligt 2 kap. 1§ årsredovisningslagen²² (ÅRL) innehålla en balansräkning, resultaträkning, noter samt en förvaltningsberättelse. Granskningen resulterar i en årlig rapport, kallad revisionsberättelse, som vid bolagsstämman²³ presenteras för aktieägarna, 9 kap. 5§ ABL.²⁴ Alla aktiebolag i Sverige, oavsett storlek, skall ha samma innehåll i revisionen.²⁵ Revisionsberättelsen skall bl.a. innehålla vilka normsystemet för revision och redovisning som företaget valt att tillämpa och om årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen, 9

¹⁷ Lag den 28 juni 1895 (nr 65) om aktiebolag

¹⁸ SOU 2008:32 s.71.

¹⁹ SOU 2008:32 s.248.

²⁰ Revisionslagen (1999:1079).

²¹ Branchorganisation för revisorer och rådgivare.

²² Årsredovisningslagen (1995:1554).

²³ Den bolagsstämma som behandlar årsredovisningen.

²⁴ Rolf Skog, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 21 uppl, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006, s.209.

²⁵ Svenskt näringsliv, *Revisionsplikt I små aktiebolag*, Per Thorell och Claes Norberg, s.4.

kap. 28-36§§ ABL. Enbart den som är godkänd eller auktoriserad revisor kan utses till revisor i ett aktiebolag enligt 9 kap. 12§ ABL. Dessa två slag av revisorer står under tillsyn av den statliga myndigheten Revisornämnden.²⁶ Dock kan även ett registrerat revisionsbolag vara revisor enligt 9 kap. 19§ ABL.

Revisorer för bolag måste ha särskild kompetens. Revisorn ska tillgodose aktieägarintresset. Revisorn skall dessutom skydda exempelvis aktieägarnas och borgenärernas intresse av att bolagets skötsel, redovisning och information tillfredsställer deras krav.²⁷ Revisorn skall följa bolagsstämmans föreskrifter om revision såtillvida de inte strider mot bolagsordningen, god revisionsred eller lag, 9 kap. 4§ ABL. Huvudregeln är att revisorer för aktiebolag utses av bolagsstämman. En ytterligare revisorn kan emellertid utses av någon utomstående under förutsättning att minst en av revisorerna i bolaget är utsedd av bolagsstämman, enligt 9 kap. 8§ ABL. Revisorn utses för en mandatperiod om fyra år, 9 kap. 21§ ABL. Enligt 3 kap. 1§ 1st p.8 ABL skall antalet revisorer bestämmas i bolagsordningen. Registrering av revisor sker hos bolagsverket.

För godkännande och auktorisation fordras att 4-7§§ revisorslagen²⁸ är uppfyllda. Revisorn får själv inte vara inblandad i den verksamhet som han ska revidera.²⁹ För vissa företag gäller att revisorn har särskild hög kompetens. De aktiebolag som uppfyller mer än ett av följande villkor, två räkenskapsår i följd, är skyldiga att ha minst en godkänd revisor med avlagd revisorexamen eller en auktoriserad revisor, enligt 9 kap. 13§ 1st ABL;

- Balansomslutning över 25 milj. SEK
- Nettoomsättning över 50 milj. SEK
- Antalet anställda mer än 50

²⁶ Prop 2009/10:204 s.49.

²⁷ Rolf Skog, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s.208.

²⁸ Revisorslagen (2001:883)

²⁹ Rolf Skog, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s.206.

3.1.2 Avskaffandet av revisionsplikten

Som tidigare nämnts omfattas alla aktiebolag av skyldigheten att ha minst en revisor. Syftet med förslaget om att avskaffa revisionsplikten för småföretag är att aktiebolagen ska få möjlighet att i viss utsträckning avgöra vilka tjänster de är i behov av för sin förvaltning och organisation.³⁰ Kostnadsreduktionen på 25 % som föreslagits av kommissionen, vill den svenska regeringen redan år 2010 hinna genomföra.³¹ Den 7 september 2006 påbörjades en utredning förordnad av regeringen, *Utredningen för revisorer och revision*. Utredningen fick till uppgift att lämna författningsförslag om hur den lagstadgade revisionen i EU skall genomföras i svensk rätt.³² En del av uppdraget berörde revisionsplikten för små företag, utredaren skulle bl.a. ge förslag om vilka ändringar som behöver göras för att avskaffa revisionsplikten för små företag samt vilka företag som ska innefattas av reformen, detta enligt tilläggsdirektivet 2006:128.³³ Noterade aktiebolag omfattas inte av den nya regleringen, de är således förpliktade att efterkomma revisionsplikten.

Tre slag av gränsvärden, närmare bestämt balansomslutning, nettoomsättning och antalet anställda, är vanliga att arbete med såväl i svensk som i EU-rättslig redovisnings- och revisionslagstiftning. Av denna anledning valdes just dessa tre gränsvärden i den svenska lagstiftningen vid fastställande av när småföretag får undantas från revisionsplikten.³⁴ Utredningen föreslår att gränsvärdena ska sättas så högt som det fjärde bolagsdirektivet tillåter, d.v.s.³⁵

- Balansomslutning 41,5 milj. SEK
- Nettoomsättning 83 milj. SEK
- Antalet anställda i genomsnitt fler än 50

³⁰ Prop 2009/10:204, s.1.

³¹ SOU 2008:32, s.177.

³² Kommittédirektiv, Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. Direktiv 2006:96.

³³ Tilläggsdirektiv till Utredningen om revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. (2006:96) Direktiv 2006:128.

³⁴ SOU 2008:32, s. 183.

³⁵ SOU 2008:32, s.187.

De ovan anförda innebär således att ett företag undantas från revisionsplikten om de uppfyller två av de tre nämnda gränsvärdena två räkenskapsår i följd. Regeringen har i propositionen föreslagit lägre gränsvärden. Ett privat aktiebolag skall vara revisionspliktigt om de uppfyller två av de tre nämnda gränsvärdena två räkenskapsår i följd:

- Balansomslutning 1,5 milj. SEK
- Nettoomsättning 3 milj. SEK
- Antalet anställda i genomsnitt fler än 3

De företag som undantas från revisionsplikten hindras inte från att revidera om de så skulle önska.³⁶

Det ska framgå av bolagsordningen när ett aktiebolag som inte är revisionspliktigt väljer bort revisionen. Denna ändring av bolagsordningen skall fattas av bolagsstämman och anmälas till Bolagsverket, där bolagsordningarna finns tillgängliga. Detta är en så kallad opt-out lösning där bolaget aktivt väljer att inte vara föremål för revision.³⁷ Lagens bestämmelser om revision gäller fullt ut på de privata aktiebolag som är undantagna från revisionsplikten men som inte aktivt väljer bort den.

³⁸ Den 1 november 2010 föreslås lagändringarna träda i kraft.³⁹

Endast de onoterade aktiebolag som är att anse som småföretag enligt lagens definition omfattas av undantaget till revisionsplikten.⁴⁰ I årsredovisningslagen finns en definition av vad som anses vara småföretag. Med småföretag avses enligt 1 kap 3§ ÅRL ett företag som inte uppfyller mer än ett av de följande villkoren:

- Medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

³⁶ SOU 2008:32, s.186.

³⁷ Prop 2009/10:204, s.76-77.

³⁸ Prop 2009/10:204, s. 110.

³⁹ Prop 2009/10:204, s.1.

⁴⁰ Prop 2009/10:204, s.1.

- företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Regeringen föreslår att höja nämnda gränsvärden till 50/40/80 miljoner kronor istället.⁴¹ Samma gränsvärde ska användas för att avgöra om ett företag är skyldigt att upprätta årsredovisning.⁴² Detta innebär att ett aktiebolag som underskrider gränsvärdet 50/40/80, och inte omfattas av undantaget till revisionsplikten eller omfattas av undantaget men inte väljer bort revisionen, endast behöver en godkänd eller auktoriserad revisor. Ett sådant bolag behöver således inte ha en revisor som avlagt revisorexamen.⁴³

I likhet med utredningen föreslår regeringen vidare en minoritetsskyddsregel som innebär att aktieägare med minst 10 % av samtliga aktier eller minst en tredjedel av de aktier som är företrädna på stämman, skall kunna begära att det utses en kvalificerad revisor. På så sätt kan en minoritet i ett bolag som inte är revisionspliktigt genomdriva revision av bolaget fram till nästa årsstämma.⁴⁴

Det ovannämnda kommer innebära att aktiebolag, för att undgå kravet på lagstadgad revision, måste först uppfylla kraven för att klassas som ett småföretag (50/40/80). Därefter måste bolaget även uppfylla kriterierna för undantaget från revisionsplikten (3/1,5/3).

⁴¹ Prop 2009/10:204, s. 41.

⁴² Prop 2009/10:204, s. 85.

⁴³ Prop 2009/10:204, s.72.

⁴⁴ Prop. 2009/10:204, s.81.

3.1.2.1 Skillnaden mellan SOU och propositionens förslag för reformen gällande gränsvärdet

Regeringens förslag innebär att 72 % av det totala antalet aktiebolag undantas från revisionsplikten till skillnad mot utredningens förslag som skulle innebära att 97 % av aktiebolagen befrias från revisionsplikten.⁴⁵

Utredningens förslag kommer innebära att ca 240 000 aktiva och 70 000 inaktiva aktiebolag undantas från revisionsplikten och till följd därav slippa betala revisionskostnader. Uppskattningsvis kommer besparingarna av revisionskostnaderna enligt utredningen sammanlagt att uppgå till ca 5,8 miljarder kronor per år.⁴⁶ Vid behandlingen av vilket gränsvärde som bör användas utgår utredningen från de svenska aktiebolagens förhållanden. De gränsvärden som väljs bör vara svåra att manipulera, lätta att tillämpa och möjliga att jämföra med andra länders bolag. Om EU:s gränsvärden ändras ska det också vara enkelt för Sveriges lagstiftning att rätta sig efter dessa. Det gränsvärde som föreslås i propositionen anses enligt SOU:n vara det lägsta värdet att överväga för ett avskaffande av revisionsplikten i Sverige med tanke på att företagens administrativa kostnader skall reduceras med 25 % under loppet av 3 år. Enligt förslaget i propositionen kommer ca 165 000 aktiebolag och 70 000 vilande aktiebolag att omfattas av undantaget från revisionsplikten.⁴⁷ Kostnadsbesparingen enligt regeringens förslag uppgår uppskattningsvis till ca 2,9 miljarder kronor för de berörda bolagen.⁴⁸ Regeringen anser inte att besparingen enligt utredningens förslag uppväger nackdelarna vid en förändring som är genomgripande och snabb.⁴⁹

3.1.2.2 Motiven för regeringens och utredningens förslag

Problemet med att sätta låga gränsvärden är att det kan uppstå gränsdragningsproblem för bolagen. Visserligen finns denna problematik vid alla gränsvärden,

⁴⁵ Prop. 2009/10:204, s.68-70.

⁴⁶ SOU 2008:32, s. 23.

⁴⁷ SOU 2008:32, s.16.

⁴⁸ Prop. 2009/10:204, s.98.

⁴⁹ Prop. 2009/10:204, s.71.

men ju högre gränsvärde desto färre bolag kommer att beröras av osäkerheten. Det kan medföra onödiga kostnader och olägenheter, för de bolag som inte vet om de omfattas av undantaget eller inte, att från år till år kontrollera om bolaget är revisionspliktigt.⁵⁰ Genom att svenska företag i dagsläget tvingas ha en mer kostnadskrävande revision än länder som t.ex. Storbritannien, hamnar dessa i ett konkurrensmässigt underläge i förhållande till dem. Väljer Sverige ett lägre gränsvärde för revisionsplikten än det som används av de dominerande länderna inom EU, kommer detta förvärra Sveriges underläge. Mest sannolikt är att allt fler länder kommer att välja att använda sig av maximivärdena för undantag av revisionsplikten. På grund av det anförda anser utredningen att gränsvärdet för revisionsplikten skall sättas i enlighet med det gränsvärde som finns i det fjärde bolagsdirektivet.⁵¹ Vid fastställandet av vilket gränsvärde som skall gälla för revisionsplikten var en av utgångspunkterna för regeringen att undantaget från revisionsplikten skall omfatta så många bolag som möjligt. Regeringen ämnade fastställa gränsvärdet med hänsyn tagen till de negativa konsekvenserna ett avskaffande kan medföra för företagens intressenter. Reformens syfte får således inte förfelas. Vidare framförs det att konsekvenserna av en inskränkning av revisionsplikten blir lättare att hantera för bolagets intressenter ju mindre bolag som omfattas. Intressenterna får en större möjlighet att anpassa sig vid en tämligen försiktig reform. Med anledning av det angivna valde regeringen ett synnerligen lägre gränsvärde än vad utredningen föreslog.⁵² I sammanhanget kan också nämnas att enligt utredningen är regeringens förslag det lägsta gränsvärdet som är värt att övervägas i samband med ett avskaffande av revisionsplikten.⁵³

⁵⁰ SOU 2008:32, s.184.

⁵¹ SOU 2008:32, s.17.

⁵² Prop. 2009/10:204, s.70-71.

⁵³ SOU 2008:32, s.184.

3.2 Det danska regelverket om revision

3.2.1 Revision i Danmark

Den danska regeringen har framfört att småföretagens administrativa bördor ska ha minskats med 25 % till år 2010. Den största administrativa bördan har ansetts vara revisionsplikten som åligger småföretagarna enligt den danska lagen. Den 21 mars 2006 antog det danska Folketinget lag L50. I denna lag föreskrivs det att småföretag är befriade från revisionsplikten.⁵⁴

I bl.a. den nya selskabsloven⁵⁵ (SL) och årsregnskabsloven⁵⁶ finner man regler om revision. Grundbestämmelserna om revision finns lagstadgade i den nya selskabslovens 9 kap. 144-145§§. Till grund för årsregnskabsloven ligger bl.a. EG:s fjärde bolagsdirektiv.⁵⁷ I årsregnskabsloven finns fyra räkenskapsklasser, A B C och D, den så kallade byggklossmodellen. Principen för modellen bygger på att små bolag inte ska behöva ha anspråk på sig i lika stor utsträckning som större företag. Enligt modellen utgör A den lägsta klassen, d.v.s. de minsta bolagen och D de största bolagen.⁵⁸ Till räkenskapsklassen B, som primärt utgörs av små aktiebolag, räknar man B-selskaber. För att klassas som ett litet aktiebolag ska bolaget två år i följd inte överskrida två av de tre nedanstående gränsvärdena:⁵⁹

- Balansomslutning 36 milj. DKK
- Nettoomsättning 72 milj. DKK
- Anställda 50st

B-selskaber utgör ca 93 % av de danska aktiebolagen.⁶⁰ Enligt 6 kap 22§ årsregnskabsloven ska ett bolag som omfattas av räkenskapsklass B upprätta en årsredovisning.

⁵⁴ SOU 2008:32, s.154.

⁵⁵ Lov nr. 470 af 12.6. 2009 om akite- og anpartsselskaber (selskabsloven).

⁵⁶ Bekendtgørelse af årsregnskabsloven, LBK 395 af 25/05/2009.

⁵⁷ Werlauff, *Selskabsrett*, 5 uppl. Forlaget Thomson, 2003, s.663.

⁵⁸ Werlauff, *Selskabsrett*, 2003, s.667.

⁵⁹ 7§ 2st 1p Årsregnskabsloven. Lov nr 516 af 17/06 2008, Lov om ændring af årsregnskabsloven.

⁶⁰ SOU 2008:32, s.155.

Endast den som är auktoriserad eller registrerad revisor kan vara revisor för bolag som är revisionspliktiga, 135a§ SL. Dock kan även ett revisionsbolag utses till revisor, 12§ revisorloven. Till revisor kan även en utländsk revisor väljas, d.v.s. en revisor från ett annat land inom unionen än Danmark, så länge kvalifikationskraven i det åttonde bolagsdirektivet är uppfyllda, 3-4§ Revisorloven⁶¹.⁶²

Bolagsstämman skall i de bolag som är revisionspliktiga enligt årsregnskabsloven, eller i de bolag som väljer att revideras välja en eller flera godkända revisorer, enligt 9 kap. 144§ SL. Enligt 9 kap. 144§ 2st SL kan aktieägare som innehar minst 10 % av aktiekapitalet kräva att Erhvervs- og Selskabsstyrelsen utnämner ytterligare en godkänd revisor om kravet är framställt senast två veckor efter bolagsstämmans sammanträde, en så kallad minoritetsrevisor. Detta gäller både bolag som är revisionspliktiga och som kan välja undantaget från revisionsplikten.⁶³ De revisorer som valts till att utföra frivillig eller lagstadgad revision ska anmälas till Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Handels och Bolagsverket) enligt 9 kap. 148§ SL.

Den som utses till revisor skall följa de krav som bolagets ställer på revisionen, förutsatt att dessa krav inte strider mot bolagets stadga, god revisionssed och lagstiftning.⁶⁴ Revisorn skall vidare utföra sitt arbete i enlighet med god revisionssed, jfr 2§ 2st Revisorloven. Revisions uppgift är således att ge en rättvisande bild av bolagets ekonomiska situation, 11-12§§ årsregnskabsloven. Utöver revisorns lagstadgade uppgifter om revision kan han även ge goda råd till bolaget samt varna om risker.⁶⁵

Årsredovisningen skall överensstämma med årsregnskabslovens föreskrifter. Dessutom ska den vara förenlig med EG:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv. Enligt

⁶¹ Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven) LOV nr 468 af 17/6/2008.

⁶² Bernhard Gomard, *Aktie selskaber & anparts selskaber*, 5uppl, Jurist- og Okonomföbundets Forlag, Kobenhavn 2006, s.376.

⁶³ Neville, Karsten Ensig Sorensen, *Den nye selskabslov*, Jurist- og Okonomföbundets Forlag, Kobenhavn, 2009, s.359.

⁶⁴ Bernhard Gomard, *Aktie selskaber & anparts selskaber*, 2006, s.377.

⁶⁵ Bernhard Gomard, *Aktie selskaber & anparts selskaber*, 2006, s.382.

11§ årsregnskabsloven skall årsredovisningen vidare ge en rättvisande bild av bolagets ekonomiska situation.⁶⁶

Årsredovisningen skall upprättas av VD:n och styrelsen och skall därefter revideras av en oberoende, sakkunnig och extern revisor, jfr 135-135 a§§ årsregnskabsloven och 1§ 2st 11st revisorloven.⁶⁷

3.2.2 Undantaget till revisionsplikten

I Danmark var avsikten med revisionsplikten från början att räkenskapsrevisionen, som presenteras av företagsledningen, skulle vara tillförlitlig för företagets ägare. Syftet med revisionsplikten har inte lika stor betydelse längre då företagsledningen och ägarna många gånger är samma person. Istället kan man, när det fordras av de delägare som inte är lika delaktiga i företagets verksamhet, ge minoriteten en rättighet att begära att företaget revideras istället för att revisionsplikten ska gälla alla företag.⁶⁸

Enligt 135§ årsregnskabsloven får småföretag undantas från revisionsplikten om de uppfyller två av de tre följande gränsvärdena två räkenskapsår i följd;

- Balansomslutning 1,5 milj. DKK
- Nettoomsättning 3 milj. DKK
- Anställda 12st

De bolag som undantas från revisionsplikten, enligt 135§ årsregnskabsloven, skall inte återge sin revision i sina stadgar, 5§ nr8 SL. I 10a§ årsregnskabsloven föreskrivs att bolaget i årsrapporten skall ange att bolagsstämman beslutat att inte revidera bolaget det kommande året.⁶⁹ Danmark valde en opt-out lösning vid införandet av undantaget. En opt-out lösning innebär att aktieägarna aktivt väljer bort revisionen i aktiebolaget om de anser att den inte är nödvändig.⁷⁰ Bolag som är befriade från revisionsplikten kan ändå välja att revidera bolaget, 144§ SL.

⁶⁶ Bernhard Gomard, *Aktie selskaber & anparts selskaber*, , 2006, s.373.

⁶⁷ Bernhard Gomard, *Aktie selskaber & anparts selskaber*, 2006, s.373.

⁶⁸ SOU 2008:32, s. 157.

⁶⁹ Bernhard Gomard, *Aktie selskaber & anparts selskaber*, 2006, s.374.

⁷⁰ SOU 2008:32, s.310.

De bolag som utnyttjat möjligheten att undantas från den lagstadgade revisionsplikten måste på ordinarie bolagsstämma fatta ett beslut därom, detta kan bestämmas med enkel majoritet.⁷¹ Ett beslut av nämnda slag får inte fattas på en extra ordinarie bolagsstämma. Beslutet skall anmälas till Erhvervs- og Selskabsstyrelsen⁷².⁷³ Bolaget skall vidare informera om beslutet i sin årsredovisning för varje år företagsledningen väljer bort den lagstadgade revisionsplikten. Dessutom ska det årligen i årsredovisningen anges att företaget uppfyller de krav som ställs i lagen för att kunna välja bort revision.⁷⁴ Något krav på annan kontroll eller översiktlig granskning av årsredovisningen har inte ersatts av revisionsplikten. Har emellertid en rapport om årsredovisningen avgetts av en revisor skall den finnas med i årsredovisningen som publiceras.⁷⁵

I en utvärdering som danska Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gjort har det inte framgått några påtagliga effekter av reformen. Endast obetydligare effekter på skatteintäkterna har visat sig och inga effekter på den ekonomiska brottsligheten.⁷⁶ För närvarande har 22,8 % av de danska aktiebolagen som är undantagna från revisionsplikten valt bort revisionen.⁷⁷ Orsaken till att danska företag väljer frivillig revision är att besparingen som uppkommer vid ett avskaffande av revisionsplikten är för liten för att vara relevant enligt en enkätundersökning från 2007. Värt att notera i detta sammanhang är att revisionsarvodena är betydligt högre i Danmark än i Sverige.⁷⁸ År 2009 kom ett förslag om att höja gränsvärdena för un-

⁷¹ Neville, Karsten Ensigt Sorensen, *Den nye selskabslov*, 2009, s. 359.

⁷² Erhvervs- og Selskabsstyrelsen är en myndighet inom Økonomi- og Erhvervsministeriet i vilkas ansvar ingår bl.a. revision och redovisning.

⁷³ Balans nr 5/2006, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*, s.27. Artikeln är översatt av Björn Marklund. 16 kap. 138§ ÅRL.

⁷⁴ SOU 2008:32, s. 158-159.

⁷⁵ Balans nr 5/2006, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*, s.27.

⁷⁶ SOU 2008:32, s.160 och Balans nr 3/2010 *Första åren utan revisionsplikt – så blev det i Danmark*, s.11.

⁷⁷ Prop. 2009/10:204, s.99

⁷⁸ Balans nr 10/2007, *De danska företagen behåller revisorn*, Bengt Skough, s.15.

dantaget från revisionsplikt för småföretagen i Danmark.⁷⁹ Följande gränsvärde är föreslagna;

- Balansomslutning 4milj DKK
- Nettoomsättning 8milj DKK
- Anställda 12st

Det nämnda gränsvärdet förväntas ge ytterligare ca 17 500 småföretag möjlighet att befrias från revisionsplikten. Dessutom väntas bolagens administrativa kostnader minska med ca 450 milj. DKK per år.

3.3 Det brittiska regelverket om revision

3.3.1 Revision i Storbritannien

I Storbritannien regleras revisionsbestämmelserna i den 16:e avdelningen i Companies Act 2006.⁸⁰ Companies Act 2006 ersatte Companies Act 1985 av den orsaken att lagregleringen blev omodern och medförde, framförallt för de mindre bolagen, ofta en tung belastning. Reformeringsen påstods leda till kostnadsbesparingar för småföretagen enligt den brittiska regeringen.⁸¹

Samtliga aktiebolag har tidigare varit revisionspliktiga i Storbritannien. År 1994 infördes första gången en möjlighet för små bolag att undantas från revisionsplikten. Därefter har gränsvärdena för att undantas från kravet på lagstadgad revision höjts två gånger, 1997 och 2004. Enligt art 478 Companies Act 2006 åligger emellertid en skyldighet för bl.a. alla publika aktiebolag att revideras.

Huvudregeln är att revisor väljs för varje räkenskapsår enligt art 485 Companies Act 2006. Bolaget utser en eller flera revisorer, emellertid kan även ett revisionsbolag vara revisor enligt art 1212 Companies Act 2006. Revisorn har till uppgift att granska bolagets räkenskaper. Revisionsberättelsen som revisorn skall upprätta och tilldela aktieägarna skall innehålla de räkenskaper som har granskats samt vil-

⁷⁹ L 190 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og selskabsloven 2009-10.

⁸⁰ Companies Act 2006.

⁸¹http://www.icaew.com/index.cfm/route/126299/icaew_ga/en/Technical_and_Business_Topics/Topics/Law_and_regulation/Modernising_UK_Company_Law 2010-05-11

ka standarder som användes vid utförandet av revisionen. Revisionsberättelsen⁸² skall dessutom enligt revisorns mening ge en rättvisande och verklig bild av bolagets räkenskaper enligt art 495 Companies Act 2006. Art 1210-1211 Companies Act 2006 reglerar vad en auktoriserad revisor är.

3.3.2 Undantaget till revisionsplikten

Storbritannien är ett av de länder som utnyttjar undantagsbestämmelsen i det fjärde bolagsdirektivet maximalt. Andra exempel på länder som utnyttjar det fjärde bolagsdirektivets undantagsbestämmelser maximalt är Nederländerna och Tyskland.⁸³

Storbritannien avskaffade revisionsplikten för små företag med avsikt att göra dessa mer konkurrenskraftiga och minimera deras kostnader.⁸⁴ Det första undantaget för revisionsplikten genomfördes för de minsta bolagen år 1993. Gränsvärdena har sedan dess höjts tre gånger och ligger nu på det maximalt tillåtna gränsvärdet av EU. Dock gäller befrielsen från revisionsplikten inte publika aktiebolag eller aktiebolag som driver finansiell verksamhet.⁸⁵ I ett bolag som undantas från revisionsplikten kan aktieägarna, om de innehar minst 10 % av aktiekapitalet, kräva att bolaget revideras, Art 476 Companies Act 2006.

Avskaffandet av revisionsplikten i Storbritannien bygger på en uttalad regleringsfilosofi. Denna regleringsfilosofi innebär att om inte nyttan av en tvingande regel överstiger kostnaderna, cost benefit analys, skall regeln avskaffas.⁸⁶

Ett företag måste klassas som småföretag för att undgå kravet på lagstadgad revision. I Storbritannien anses ett småföretag vara för handen om de under räkenskapsåret uppfyller två av de tre nämnda kriterierna nedan;⁸⁷

⁸² Revisorn skall även följa Art 496-498 och Art 393 Companies Act 2006.

⁸³ SOU 2008:32, s.181.

⁸⁴ Norberg, Thorell, *Revisionsplikt I små aktiebolag*, Svenskt näringsliv, s.11.

⁸⁵ Norberg, Thorell, *Revisionsplikt I små aktiebolag*, Svenskt näringsliv s.25.

⁸⁶ SOU 2008:32, s.169.

⁸⁷ Avdelning 16, 1 kap. Art 275, Art 477 (2) och Avdelning 15, 1 kap. Art 382. Companies Act 2006.

- Balansomslutning 3,26 milj. GBP
- Nettoomsättning 6,5 milj. GBP
- Antalet anställda 50

Ett bolag som inte är revisionspliktigt enligt lagstiftningen måste i balansräkningen ange att man väljer att tillämpa undantaget till revisionsplikten enligt art 475 (2) Companies Act 2006. Ca 900 000 bolag var undantagna från revisionsplikten i England år 2005, av dessa avstod ca 60-70 % av företagen från revision.⁸⁹

I England har flera studier gällande revisionsplikten utförts. Jill Collis har genomfört två uppmärksammade rapporter gällande revisionsplikten. Den första år 2003 gällande nyttan med revision på uppdrag av Department of Trade and Industry (DTI)⁹⁰ och år 2008 på uppdrag av Department of Business, Enterprise and Regulatory Reform (BERR⁹¹).⁹² Enligt rapporten från 2003 valde 58 % av de bolag som omfattades av undantaget att avstå från revision medan 42 % valde att revideras. Viktigt att notera är att gränsvärdet vid denna tidpunkt var lägre än det närvarande. Inbesparingen av revisionsarvode var enligt undersökningen den främsta anledningen till att bolagen valde att utnyttja undantaget från revisionsplikten.

Under år 2005 räknades ca 90 % av företagen i England som småföretag och hade därmed möjlighet att befrias från den lagstadgade revisionsplikten, under denna tid beräknas det ha funnits ca en miljon företag i landet.⁹³ En studie av Financial Reporting Council (FRC) visar att 180 000 av bolagen valde att revideras meddåns 880 000 valde att utnyttja undantaget.⁹⁴ I en studie utförd 2006 av FRC framgår

⁸⁸ 2008 No. 393, companies, The Companies Act 2006 (Amendment) (Accounts and Reports) Regulations 2008, Made, 19th February 2008, Coming into force 6th April 2008.

http://www.opsi.gov.uk/si/si2008/uksi_20080393_en_1#pt2-11g5

⁸⁹ Balans nr 3/2005, *Går det att försvara revisionsplikten?*, av Per Thorell och Claes Norberg, s. 21.

⁹⁰ Handelsdepartementet.

⁹¹ Tidigare kallat DTI.

⁹² *Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit*, A Research Report for the DTI in association with Kingston University, Jill Collis October 2003 och *Directors' views on accounting and auditing requirements for SMEs*, Dr Jill Collis April 2008 (minor updates at November 2008)

⁹³ Balans nr 3/2005, *Sällan revision av små företag i EU-länderna*, Pernilla Halling, s.16

⁹⁴ SOU 2008:32, s. 170.

det inga reella påföljder av reformen. Någon skillnad på felen i redovisningen mellan de företag som hade krav på lagstadgad revision och övriga företag kunde inte påvisas.⁹⁵

⁹⁵ SOU 2008:32, s.170.

4 Skillnader och likheter mellan de nationella lagstiftningarna rörande revisionsreglerna

4.1 Gällande rätt

Samtliga tre lagstiftningar, d.v.s. svensk rätt, dansk rätt och brittisk, har alla särskilda förordningar som är av samma innebörd. Innebörden är av naturliga skäl likartad eftersom de nationella lagstiftningarna måste följa EU:s direktiv. Enligt samtliga tre lagstiftningar är huvudregeln att alla aktiebolag är revisionspliktiga. I dagsläget är det dock endast Sverige som inte valt att utnyttja EU:s möjlighet att undanta små aktiebolag från revisionsplikten. Detta är dock endast en tidsfråga då regeringen framfört en proposition gällande ett avskaffande av revisionsplikten för små företag som troligen träder i kraft den 1 november 2010. Publika aktiebolag får inte undantas från revisionsplikt, detta är gällande både i dansk och brittisk rätt. Detta är även vad som kommer att gälla i svensk rätt vid lagens ikraftträdande eftersom detta stadgas av EU. Aktiebolagen skall utse en eller flera revisorer att granska bolagets räkenskaper enligt alla tre lagstiftningarna. Gemensamt för dessa är också att ett revisionsbolag kan utses till revisor och att revisorn utses av bolagsstämman. Bolag som väljer att undantas från revisionsplikten skall både enligt brittisk och dansk rätt ange detta, m.a.o. ska bolagen göra ett aktivt val för att slippa kravet på den lagstadgade revisionsplikten. Detta kommer även att gälla för de svenska bolagen. Revisorns uppgifter är enligt de tre förevarande lagstiftningarna likartade. En skillnad som funnits är att de danska revisorerna utöver de lagreglerade förpliktelserna som åligger dem kan ge bolaget goda råd och varna om risker, detta är ännu inte berättigat för de svenska revisorerna. Gränsvärdet i respektive lagstiftning, för att klassas som småföretag, är också något lagstiftningarna har gemensamt, ingen större skillnad har påträffats. Förevarande lagstiftningar har även en minoritetsskyddsregel gemensamt, där aktieägare som innehar 10 % av totala aktiekapitalet kan kräva att bolaget revideras trots att bolaget inte omfattas av en lagstadgad skyldighet att revideras.

4.2 Gränsvärdet

Den största skillnaden mellan lagstiftningarna gällande revisionsreglerna är undantaget till revisionsplikten. Sverige kommer att införa väldigt låga gränsvärden i förhållande till Storbritannien och även Danmark om de nu väljer att höja sina gränsvärden ytterligare. Storbritannien har stegvis höjt gränsvärdena och ligger nu på det maximalt tillåtna enligt det fjärde bolagsdirektivet. Dessa gränsvärden var föreslagna av utredningen för Sveriges del också men sänktes sedan i propositionen. Det föreslagna gränsvärdet för den svenska reformen ligger väldigt nära det danska gränsvärdet. Den största skillnaden mellan det danska och svenska gränsvärdet är kriteriet för antalet anställda som enligt danska regler är 12 stycken men endast 3 stycken enligt de svenska reglerna. Den danska valutan skiljer sig inte betydligt mycket från den svenska, på grund av detta är det ingen större skillnad mellan det svenska och danska gränsvärdet vad gäller de resterande kriterierna balansomslutning och nettoomsättning. Inga större oönskade effekter har påträffats i samband med ett avskaffande av revisionsplikten i Danmark och redan talas det om att höja gränsvärdet. Likt Sverige vill Danmark till år 2010 ha hunnit minska de administrativa kostnaderna hänförliga till revision med 25 %. Störst är skillnaden mellan det svenska och brittiska gränsvärdet för befrielse från revisionsplikten.

Skillnaden mellan utredningens och propositionens förslag på gränsvärdet för en inskränkning av revisionsplikten är väldigt stor. Såsom utredningen framfört anser även författaren att ett lägre gränsvärde för de svenska företagen än vad övriga medlemsstater konstituerat kan komma att förvärpa det konkurrensmässiga underläge Sverige redan befinner sig i. För att hinna minska företagens administrativa bördor med 25 % till år 2010 kan det förväntas att gränsvärdet sätts högre än vad som framhållits i propositionen, i synnerhet med tanke på att en bemärkt del av aktiebolagens administrativa kostnader hänför sig till bestämmelserna om revision. Det mest rationella enligt författarens mening är att sätta gränsvärdet nära övriga medlemsstaters gränsvärde för att möjliggöra en jämförelse mellan bolagen i andra länder, d.v.s. ett gränsvärde i enlighet med utredningens förslag. Det är även angeläget med ett högre gränsvärde för att det ska bli enklare för de berörda bolagen att tillämpa inskränkningsreglerna. Ett högt gränsvärde kan således enligt författarens mening minska risken för gränsdragningsproblem vad

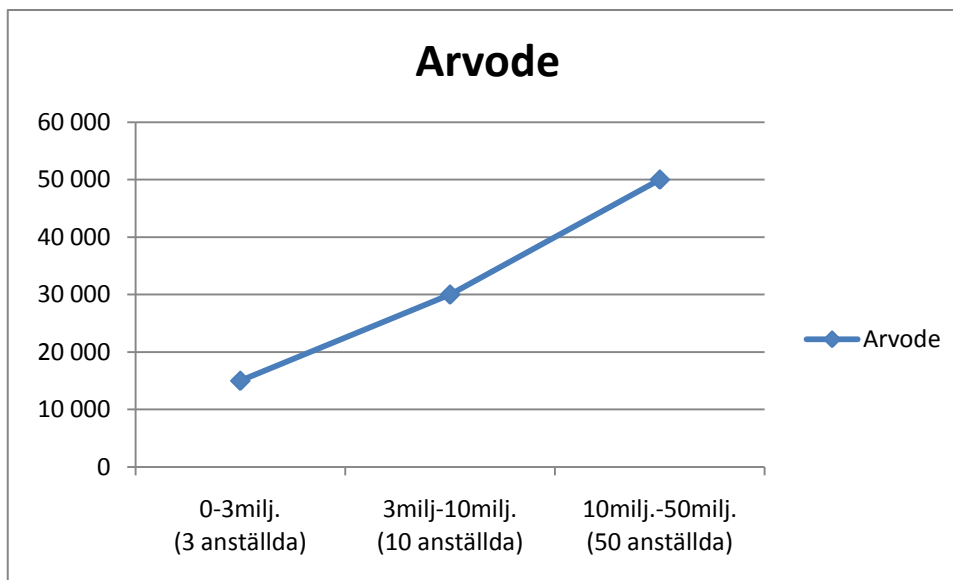
gäller tillämpningen av undantaget. Då majoriteten av bolagen idag är små skulle färre bolag omfattas av risken att behöva kontrollera om de omfattas av undantaget eller inte vid ett högre satt gränsvärde. Det skulle medföra onödiga kostnader för nämnda bolag och därmed kan regelförenklingens syfte, att minska bolagens administrativa kostnader, förfelas.

5 Eventuella besparingar i Sverige efter avskaffandet av revisionsplikten

5.1 Sveriges företagsstruktur

En betydande del av aktiebolagens administrativa kostnader är hänförliga till reglerna om revision. För att kunna beräkna de eventuella besparingarna som kan uppkomma till följd av ett avskaffande av revisionsplikten i Sverige måste man först beräkna vad revision kostar. Det har framgått av undersökningar att revisionskostnaderna stiger i förhållande till bolagets storlek.⁹⁶ I figuren nedan illustreras det arvode bolagen betalar revisorerna.

Figur 1. Kostnad för revisionsarvode



Enligt utredning uppgår revisionskostnaderna till ca 15 000kr för de bolag som har högst tre anställda och en omsättning på upp till tre miljoner kronor per år, vilket överensstämmer med figuren ovan.⁹⁷ Detta gäller de 160 000 minsta aktiebolagen. Revisionskostnaden förväntas stiga med tiden i takt med att redovisnings- och revisionsområdets regelverk, som främst är anpassade till de stora bolagen, blir allt mer komplicerat p.g.a. den internationella utvecklingen.⁹⁸

⁹⁶ SOU 2008:32, s. 130.

⁹⁷ Prop 2009/10:204, s.67.

⁹⁸ Prop. 2009/10:204, s.98.

Vid beräkningen av besparingen utgår författaren från att alla aktiebolag som omfattas av undantaget till revisionsplikten, och faller in under ramen av denna uppsats, väljer att inte revidera bolaget. I Sverige finns ca 330 000 aktiebolag varav ca 260 000 är aktiva.⁹⁹ För att på ett ungefär beräkna antalet företag i Sverige som inbegrips av definitionen småföretag enligt 1 kap. 3 § ÅRL användes SCB:s Företagsdatabas. Inga uppgifter om balansomslutning fanns att tillgå, däremot fanns uppgifter om anställda och omsättning. Om man räknar de som ej haft mer än 50 anställda i november 2008 & november 2009 eller de som haft mindre än 50 miljoner kr i omsättning under föregående år (d.v.s. även de som haft 0 i omsättning) så är det 890 702 stycken företag. Då ingår alla juridiska former, både privat och offentlig sektor. Beräknar man dock endast de som finns i privata sektorn, och som faktiskt haft omsättning under de 2 åren, och endast räknar med enskilda näringsidkare, handelsbolag, kommanditbolag, aktiebolag samt ekonomiska föreningar är siffran istället 831 445 stycken företag.¹⁰⁰

I de kommande tre avsnitten kommer författaren att beräkna besparingen, i form av revisionsarvode, som de svenska företagen kan spara vid ett avskaffande av revisionsplikten enligt respektive tre länders gränsvärden.

5.2 Sveriges besparingar enligt utredningens och regeringens förslag

Att ett bolag befrias från revisionsplikten innebär till följd att bolaget "slipper" betala revisionskostnader. Mätningar gjorda av Nutek har visat att ca 70 % av de administrativa kostnaderna för aktiebolagen är hänförliga till revision.¹⁰¹ Som tidigare berörts i uppsatsen har förarbetena beräknat vad besparingen, i form av revisionskostnader, skulle ge för resultat för de berörda svenska företagen. Enligt utredningens förslag på gränsvärde för reformen skulle besparingen uppgå till ca 5,8 miljarder kronor per år. I detta belopp ingår även förvaltningsrevisionen. Det

⁹⁹ SOU 2008:32, s. 181.

¹⁰⁰ SCB:s Företagsdatabas

¹⁰¹ Näringslivets administrativa kostnader för associationsrätt, R 2008:02 s. 20 och Prop 2009/10:204, s. 67.

gränsvärde regeringen har beslutat medför en besparing på ca 2,9 miljarder kronor per år. Beräkningarna i SOU:n och propositionen inbegriper samtliga små företag som omfattas av reformen.

5.3 Sveriges besparingar enligt det danska gränsvärdet

En utvärdering genomförd av den danska Erhvervs- och selskabsstyrelsen har visat att revisionsplikens avskaffande i Danmark har medfört en besparing för företagen på ca 155-160 milj. DKK. Av de företag som fick undgå kravet på lagstadgad revision har ca 22,8 % valt att göra det, dessa motsvarar 17 104 företag av totalt 74 761 företag.¹⁰²

I detta avsnitt beräknas vad besparingen av ett avskaffande av revisionsplikten kan uppgå till för företagen om gränsvärdet i svensk rätt varit likt gränsvärdet enligt dansk rätt. Som tidigare nämnt kommer beräkningen utföras i den mån data finns att tillgå. I beräkningen utgår författaren från att de två kriterierna som är uppfyllda för samtliga bolag (i denna beräkning) är antalet anställda högst 12 personer och nettoomsättning på 3 milj. DKK (ca 3,9 milj. SEK), se figur 2. En beräkning genomfördes först för de onoterade aktiebolagen och sedan för de resterande aktiebolagen för att sedan summeras. Då tabellen (se bilaga 1¹⁰³) inte ger en exakt siffra på antal företag som har 12 stycken anställda valde författaren att göra en beräkning som ger ett resultat som visar det mest sannolika utfallet. Då marginalen för anställda mellan 11-50 är väldigt stor valdes denna grupp bort och istället beräknades gruppen 0-10 anställda, då författaren anser att det ger en mer rättvisande bild.

Mest sannolikt är att antalet företag med ca 12 anställda uppgår till ca 90 % av totala antalet onoterade aktiebolag enligt beräkningen nedan;

$$\frac{76\,846 + 123\,042 + 48\,083}{76\,846 + 123\,042 + 48\,083 + 22\,906 + 2\,689 + 2\,321} = 0,9 = 90\%$$

¹⁰² Balans nr 3/2010, *Första åren utan revisionsplikt – så blev det i Danmark*, s.11.
Prop 2009/10:204 s.53

¹⁰³ Notera att de siffror som legat till grund för beräkningen är de siffror i bilaga 1 som är i fet stil.

Omsättningen beräknas på samma vis vilket ger ett utfall på att ca 63 % av det totala antalet aktiebolag har en omsättning på ca 3,9 milj. SEK;

$$\frac{105\,088 + 68\,356}{105\,088 + 68\,356 + 56\,003 + 34\,496 + 5\,649 + 6295} = 0,62867 \text{ ca } 63 \%$$

Procenttalen som beräknats ovan multipliceras sedan tillsammans för en ungefärlig beräkning av hur många företag som mest sannolikt uppfyller både kravet på 12 anställda och ca 3,9 milj. SEK i omsättning;

$$63 \% * 90 \% = 56,7 \%$$

För att få veta hur många företag detta utgör multipliceras procentandelen med det totala antalet onoterade aktiebolag enligt tabellen i Bilaga 1.

$56,7 \% * 275\,887 = 156\,428$ st. onoterade aktiebolag uppfyller de två nämnda kraven och omfattas därmed av undantaget, d.v.s. dessa bolag är inte revisionspliktiga.

Författaren gör ett antagande vid beräkningen av besparingen att samtliga bolag som inte omfattas av kravet på lagstadgad revision väljer bort revision. Slutligen skall de antal bolag som omfattas av undantaget enligt rådande beräkning multipliceras med kostanden för revisionsarvode enligt figur 1. Den mest passande kostnaden för beräkningen enligt det danska gränsvärdet är 30 000 kr eftersom revisionsarvodet på 15 000kr gäller för de bolagen med högst 3 anställda och 3 milj. kr i omsättning, därmed är 30 000 kr i arvode den mest lämpade summan att använda vid förevarande beräkning. Besparingarna i form av revisionsarvode för samtliga bolag som inte är revisionspliktiga hade uppgått till ca 4 692 840 000 kr vid tillämpandet av det danska gränsvärdet;

$$156\,428 * 30\,000 = 4\,692\,840\,000 \text{ ca } 4,7 \text{ miljarder Kr.}$$

Givetvis är detta belopp endast en ungefärlig uppskattning efter vad som är mest sannolikt. Författaren är medveten om att det finns en relativt stor felmarginal i beräkningen av flera orsaker. För det första tas ingen hänsyn till balansomslutningen, beräkningen utgår från att de två kriterier som är uppfyllda är antalet an-

ställda och nettoomsättning, för det andra är statistiken som ligger till grund för beräkningen inte tillfredställande för en exakt beräkning, för det tredje är det statistik från år 2007 men som tidigare nämnt fanns inte statistik från senare år att tillgå. Dessutom har författaren endast de onoterade aktiebolagen i beaktande vid beräkningen till skillnad mot förarbetena där hänsyn även tas till de andra associationsformer som omfattas av ett avskaffande av revisionsplikten. Detta var inte genomförbart för författaren då all information som var nödvändig för beräkningen inte fanns att tillgå. Av att se på skillnaden mellan det svenska och danska gränsvärdet, även fast skillnaden inte är så stor i praktiken, visar att besparingen bör vara högre vid en tillämpning av det danska gränsvärdet. Trots att författarens beräkning inte är korrekt så skulle besparingen enligt en mer exakt beräkning högst sannolikt ändå vara högre än det belopp besparingen uppgår till enligt det svenska gränsvärdet. Detta av den orsaken att det danska gränsvärdet är lite högre och således omfattar fler företag.

Figur 2. Det danska gränsvärdet i svensk valuta¹⁰⁴

Danmark	SEK	DKK
Balansomslutning	1,9425 milj.	1,5 milj.
Nettoomsättning	3,885 milj.	3 milj.
Antal anställda	12 st.	12 st.
100 DKK = 129,5 SEK		

5.4 Sveriges besparingar enligt det brittiska gränsvärdet

Författaren behöver inte göra egna beräkningar enligt det brittiska gränsvärdet eftersom det brittiska gränsvärdet är i överensstämmelse med EU:s maximalt tillåtna som i sin tur överensstämmer med utredningens förslag. Besparingen skulle enligt utredningens förslag uppgå till ca 5,8 miljarder Kr vilket medför att det är samma summa som Sveriges företag hade sparat in i form av revisionsarvode om det brittiska gränsvärdet valts för reformen. Besparingen enligt det brittiska

¹⁰⁴ Dessa siffror är hämtade från Forex

gränsvärdet uppgår nästan till det dubbla av besparingen enligt regeringens förslag.

6 Analys

Som behandlats i kapitel 4 har förevarande tre lagstiftningar, dansk, brittisk och svensk rätt likartade revisionsregler. Detta har sitt ursprung i EU direktiven som samtliga medlemsstater måste implementera i deras nationella lagstiftningar. Inga större skiljaktigheter har anträffats med undantag av gränsvärdet för när småföretag får undantas från den lagstadgade revisionsplikten. En skillnad som funnits är att de danska revisorerna utöver de lagreglerade förpliktelseerna som åligger dem kan ge bolaget goda råd och varna om risker, detta är ännu inte berättigat för de svenska revisorerna. Den stora skillnaden ligger i det gränsvärde som respektive lagstiftning föreskrivit för att ge småföretagen möjlighet att undantas från kravet på lagstadgad revision. Som det ser ut i dagsläget kommer det gränsvärde som införts för de svenska företagen att vara lägst i jämförelse med det danska och brittiska gränsvärdet.

I utredningen anses att gränsvärdet för revisionsplikten skall sättas i enlighet med det gränsvärde som finns i det fjärde bolagsdirektivet, d.v.s. samma gränsvärde som Storbritannien tillämpat. Regeringen föreslog emellertid ett synnerligen lägre gränsvärde, som enligt utredningen är det lägsta gränsvärde som förtjänar att övervägas i sammanhanget. I enlighet med utredningen anser författaren att ett högre gränsvärde minskar risken för att det ska uppstå gränsdragningsproblem för företagen. De olägenheter och onödiga kostnader som osäkerheten kring tillämpningen av ett undantag från revisionsplikten kan föra med sig minskar i takt med att gränsvärdet ökar. Regeringen är av den uppfattningen att gränsvärdet måste fastställas med hänsyn tagen till de oönskade effekterna som ett avskaffande kan medföra för företagens intressenter. Regeringen menar att ett lägre gränsvärde för reformen ger intressenterna större möjlighet att anpassa sig, då färre företag omfattas av undantaget. Detta är enligt min mening inte ett välgrundat argument av regeringen då reformen är en del av regelförenklingsarbetet som ska leda till en kostnadsbesparing för småföretagen. Om de svenska småföretagen ska vara tillräckligt konkurrenskraftiga på den europeiska marknaden krävs enligt min mening att fler företag ska få undantas från revisionsplikten än de företag som kommer att omfattas av undantaget enligt regeringens förslag. Det kan inte heller anses vara en stor börda för intressenterna att anpassa sig efter ett införande av undan-

taget då Sverige i princip är sist ut med att införa ett undantag av förevarande slag. Av den orsaken bör intressenterna vara lagom förberedda på en reform av nämnda slag då diskussionerna kring ett avskaffande av revisionsplikten för svenska småföretag har pågått en längre tid.

Eftersom regeringen förespråkar en försiktig reform anser inte jag att det finns något hinder mot att de redan i propositionen skulle ha förskrivit att gränsvärdet successivt kommer att höjas med tiden. Regeringen skulle ha påvisat en mer långsiktigt lösning på detta vis.

Den eventuella kostnadsbesparingen som kan komma att uppstå i samband med ett avskaffande av revisionsplikten i Sverige uppgår enligt det gränsvärde regeringen föreslagit till ca 2,9 miljarder kronor per år. Emellertid skulle besparingen uppgå till ca 5,6 miljarder kronor om utredningens förslag applicerats. Av naturliga skäl skulle besparingen vid tillämpning av de danska gränsvärdena uppgå till ca 4,7 miljarder kronor per år. Författaren av ifrågavarande uppsats är övertygad om att detta belopp har en felmarginal på ca 1 miljarder kronor då beräkningarna inte är tillräckligt tillfredställande. Det väsentligaste i detta sammanhang är dock att besparingen förnuftsensligt bör vara högre vid en tillämpning av de danska gränsvärdena då dessa är högre satta och således omfattar fler företag. Likt besparingen enligt utredningens förslag skulle besparingen uppgå till ca 5,6 miljarder kronor vid tillämpning av det brittiska gränsvärdet då båda dessa gränsvärden efterkommer det maximalt tillåtna enligt det fjärde bolagsdirektivet. Det är tämligen uppenbart att besparingen ökar i takt med att gränsvärdet för revisionsplikten stiger. Värt att påpeka är att besparingen nästan uppgår till det dubbla vid en tillämpning av utredningens förslag eller det brittiska gränsvärdet i jämförelse med regeringens förslag. Detta är något som regeringen bort ha i åtanke vid fastställandet av gränsvärdet. Dessa belopp ger dock enligt författarens mening ingen riktig bild av de besparingar som eventuellt kommer att uppstå vid reformens införande. Varken de belopp som beräknats enligt förarbetena, undersökningar eller författaren själv ger en rättvis bild. Det är orimligt att en undersökning i förväg, innan reformen trätt i kraft, kan veta hur många av de berörda bolagen som kommer att välja

bort revisionen. Det man kan konstatera å andra sidan är att ett högt satt gränsvärde omfattar fler företag som i sin tur leder till en ökad besparing.

Resonemanget som förs kring besparingen är enligt författarens mening inte riktig. Förvisso sparar företagen pengar i form av revisionskostnader vid ett avskaffande av revisionsplikten men man kan ju inte gärna hävda att hela besparingen kommer att spenderas på annat håll i verksamheten. Företagen torde behöva spendera pengarna på andra revisionstjänster som de är i behov av. Man kan inte heller med säkerhet ha kunskap om hur många av bolagen som kommer omfattas av undantaget och som ändå väljer en frivillig revision. Det faktum att småföretagen själva avgör vilka granskningstjänster de vill köpa, vid ett avskaffande av revisionsplikten, medför ändå obestridligt en besparing då dessa kostnader högst sannolikt inte kommer uppgå till ett lika stort belopp som de behöver betala som revisionspliktiga.

Det faktum att EU:s regelverk avseende revision främst syftar till att säkerställa att de stora noterade bolagens ekonomiska rapporteringar är av hög kvalitet, leder som anförts till att de mindre bolagen betungas av administrativa kostnader eftersom även de omfattas av regelverket. Detta måste anses vara ett starkt argument till att gränsvärdet i den svenska reformen bör sättas högre än vad som anförts av regeringen. Vill staten, som en del av regelförenklingen, minska företagens administrativa kostnader med 25 % redan till år 2010 bör gränsvärdet höjas. De bolag som skall omfattas av ett undantag från revisionsplikten får inte vara för få. Enligt utredningens förslag kommer ca 240 000 aktiva och 70 000 inaktiva aktiebolag att undantas från revisionsplikten och därav slippa betala revisionskostnader. Enligt förslaget i propositionen kommer ca 165 000 aktiebolag och 70 000 vilande aktiebolag att omfattas av undantaget från revisionsplikten.

Att se av företagsstrukturen i Sverige kan man dra slutsatsen att ekonomin synnerligen är beroende av de privata bolagen därför att merparten av Sveriges aktiebolag är små och privatägda. Småföretagen måste anses vara en viktig del av ekonomin i Sverige då de utgör en stor del av företagen. På grund av det sistnämnda bör småföretagen inte åläggas revisionsplikt då de istället kan ägna mer tid och pengar till att driva bolaget. Gränsvärdet anses på grund av det anförda vara för lågt, fler

än bara de allra minsta bolagen bör få undgå kravet på lagstadgad revision i synnerhet med tanke på att kostnadsbesparingen stiger i takt med att gränsvärdet höjs.

Det faktum att många länder inom unionen använder sig av det maximalt tillåtna gränsvärdet enligt det fjärde bolagsdirektivet talar sitt tydliga språk. Varför skulle just Sverige drabbas av oönskade konsekvenser av en för snabb regelförändring när övriga länder tycks ha klarat av regelförenklingen utan några större konsekvenser. Då diskussionen om ett avskaffande av revisionsplikten nu har pågått under några år i Sverige samt att de haft möjlighet att följa de övriga medlemsstaternas konsekvenser vid ett avskaffande av revisionsplikten torde medföra att Sverige har bättre förutsättningar att handskas med eventuella oönskade konsekvenser.

Ett steg i rätt riktning för att öka de svenska företagens konkurrenskraft inom unionen är att avskaffa revisionsplikten för småföretagen. Frågan är dock om reformen är tillräckligt vidsträckt för att kunna ge de svenska småföretagen samma förutsättningar som deras konkurrenter, d.v.s. de övriga företagen inom unionen. Trots att studier från andra stater inte talar för några påtagliga följder vid ett avskaffande av revisionsplikten väljer regeringen ändå ett relativt lågt gränsvärde. Enligt en utvärdering i Danmark har avskaffandet av revisionsplikten inte visat någon större påverkan den ekonomiska brottsligheten och redan nu talas det om en höjning av gränsvärdet för undantaget. Undersökningar i Danmark har även visat att betydligt färre bolag än det totala antalet som omfattas av undantaget har valt bort revision. Mest sannolikt är att utfallet blir likartat i Sverige. Av allt att döma kommer långt ifrån alla småföretag som omfattas av ett undantag välja att avskaffa revisionsplikten. Även detta måste anses vara ett starkt skäl till varför gränsvärdet bör sättas högre än det som regeringen föreslagit. Inte heller i Storbritannien där gränsvärdet för undantaget utnyttjas maximalt har några större konsekvenser konstaterats. Så varför skulle oönskade konsekvenser uppkomma just för Sveriges del? Författaren menar på att reformen inte behöver vara så försiktig utan gränsvärdet bör sättas högre för öka besparingarna samt snabbare öka de svenska småföretagens konkurrenskraft inom unionen. Med tanke på det relativt få bolag som valt bort revision i Danmark, kan man inte hjälpa att ifrågasätta om lagstiftaren åstadkommit det som var tänkt från början med regelförenklingen för småföreta-

gen. Danmark har troligen inte lyckats förmedla budskapet om vikten för småföretagen att inbespara revisionskostnaderna av den orsaken att en stor del av företagen ändå valt att behålla revisionsplikten. Troligtvis har de företag som valt att behålla revisionsplikten inte kommit till insikt om nyttan de får vid ett avskaffande. De pengar de besparar i form av revisionskostnader är dem sedan fria att disponera över på det vis de finner vara mest lämpligt för bolaget.

I jämförelse med andra stater inom unionen är Sverige en liten stat, därför anser författaren att vi även p.g.a. denna anledning bör utnyttja möjligheterna som EU:s direktiv erbjuder för ett undantag från revisionsplikten i större omfattning än vad som föreslås i propositionen. Det faktum att Storbritannien har höjt gränsvärdet tre gånger efter införandet av undantaget från revisionsplikten för att nu ligga på EU:s maximalt tillåtna, talar för att resultatet varit positivt. Likaså har man i Danmark redan föreslagit att höja gränsvärdet. Det finns ingen anledning enligt författarens mening att välja ett relativt lågt gränsvärde när de flesta europeiska ländernas går mot ett högre gränsvärde. För att vara konkurrenskraftiga inom unionen bör vi följa med i utvecklingen.

Av en enkätundersökning som gjordes i Danmark 2007 framgick det att en del av anledningen till att företag valde frivillig revision var för att besparingen var för liten för att vara relevant. Detta kan även inträffa i Sverige då regeringens förslag på gränsvärde endast omfattar de allra minsta företagen. Det är givet att större småföretag med fler anställda och högre nettoomsättning samt balansomslutning betalar mer i revisionsarvode än de allra minsta företagen. Därför bör gränsvärdet för den svenska reformen vara högre så att även lite större småföretag omfattas då det är dessa företag som betalar högre revisionsarvodena och således är de dessa företag som drar nytta av besparingarna.

Det är även viktigt enligt min mening, vid fastställande av gränsvärdet, att ha i åtanke de gränsvärde som återfinns i årsredovisningslagen som anger vilka företag som anses som småföretag. Skillnaden mellan nämnda gränsvärden är väldigt stor. Som anförts tidigare i uppsatsen måste ett företag först omfattas av definitionen för småföretag, därefter skall företaget även uppfylla kriterierna för undantaget från revisionsplikten för att undgå kravet på lagstadgad revision. Detta innebär att

de företag som definieras som småföretag men som inte uppfyller kriterierna för undantaget ändå omfattas av den lagstadgade revisionsplikten.

7 Slutsats

I det följande besvaras de frågeställningar som återfinns i syftet.

I Figur 3 illustreras gränsvärdet för när småföretag får undantas från revisionsplikten enligt förevarande tre nationella lagstiftningar samt enligt EG:s fjärde bolagsdirektiv. Som det ser ut i dagsläget kommer det gränsvärde som införs för de svenska företagen att vara lägst i jämförelse med det danska och brittiska gränsvärdet. Det brittiska gränsvärdet är högst och omfattar således flest företag. Det relativt låga gränsvärdet enligt den svenska reformen motiveras av regeringen med att gränsvärdet måste fastställas med hänsyn tagen till de oönskade effekterna som ett avskaffande kan medföra för företagens intressenter. Regeringen menar att ett lågt gränsvärde för reformen ger intressenterna större möjlighet att anpassa sig, då färre företag omfattas av undantaget.

Figur 3. Gränsvärdet enligt samtliga tre lagstiftningar och EG:s bolagsdirektiv

	Maximalt tillåtet enligt EG:s fjärde bolagsdirektiv	Sverige	Danmark	Storbritannien
Balansomslutning	4 400 000 Euro	1,5 milj. SEK	1,5 milj. DKK	3,26 milj. GBP
Nettoomsättning	8 800 000 Euro	3 milj. SEK	3 milj. DKK	6,5 milj. GBP
Antal anställda	50	3	12	50

Att ett bolag befrias från revisionsplikten innebär till följd därav att bolaget sparar pengar i form av revisionskostnader. Enligt förslaget i propositionen kommer ca 165 000 aktiebolag och 70 000 vilande aktiebolag att omfattas av undantaget från revisionsplikten. Enligt utredningens förslag skulle däremot 240 000 aktiva och 70 000 inaktiva aktiebolag undantas från revisionsplikten och därav slippa betala revisionsarvodet. Det gränsvärde regeringen har föreslagit medför en besparing på ca 2,9 miljarder kronor per år. Dock skulle besparingen uppgå till ca 5,6 miljarder kronor om utredningens förslag applicerats. Beräkningarna inbegriper samtliga små företag som omfattas av reformen. Genom en beräkning utförd av författaren till förevarande uppsats har det framkommit att besparingen vid tillämpning av

det danska gränsvärdet skulle uppgå till ca 4,7 miljarder kronor per år. Detta belopp har dock en felmarginal då beräkningen inte kunnat utföras med tillräckligt tillfredställande information. Likt besparingen enligt utredningens förslag skulle besparingen uppgå till ca 5,6 miljarder kronor vid tillämpning av det brittiska gränsvärdet då båda dessa gränsvärden efterkommer det maximalt tillåtna enligt det fjärde bolagsdirektivet. Notera att besparingen enligt utredningens förslag uppgår till nästan det dubbla i jämförelse med besparingen enligt regeringens förslag. Det är tämligen uppenbart att besparingen ökar i takt med att gränsvärdet för revisionsplikten stiger. Som tidigare anförts kommer med högsta sannolikhet fler företag att välja bort revisionen ju fler företag som omfattas av reformen. Man kan konstatera att ett högt satt gränsvärde omfattar fler företag som i sin tur leder till en ökad besparing, se figur 4 nedan.

Figur 4. Besparingen enligt respektive stats gränsvärde

Besparing enligt;	
Utredningens förslag (SOU)	5,6 miljarder SEK
Regeringens förslag (Prop.)	2,9 miljarder SEK
Danmarks gränsvärde	4,7 miljarder SEK
Storbritanniens gränsvärde	5,6 miljarder SEK

Efter en samlad bedömning av det ovan anförda samt de argument som framförts i analysen är författaren till förevarande uppsats av den mening att gränsvärdet bör sättas högre än det gränsvärde som är föreslaget av regeringen.

8 Sammanfattning

Syftet med regelverket vad gäller redovisning och revision inom unionen är främst att säkerställa en hög kvalitet på de stora börsnoterade företagens finansiella rapportering och därav skydda kapitalmarknadens investerare. Då regelverket även tillämpas på småföretag betungas dessa av administrativa kostnader som är oproportionerliga. För att öka de europeiska företagens konkurrenskraft har Europeiska rådet anfört att det är av stor vikt att minska företagens administrativa kostnader. Som huvudregel åligger det alla aktiebolag en revisionsplikt, dock får medlemsstater införa ett undantag till den lagstadgade revisionen. Detta undantag gäller inte noterade aktiebolag då dessa alltid är revisionspliktiga. Undantaget gäller således småföretag som inte överskrider ett visst gränsvärde. Sverige är i princip ensam om att ha krav på lagstadgad revision för samtliga bolag. Den 1 november 2010 föreslås en reform gällande revisionsplikten träda i kraft i Sverige där de svenska småföretagen ges en möjlighet att undantas från revisionsplikten. År 2006 antog Danmark en lag som föreskriver att småföretag får undantas från den lagstadgade revisionsplikten. Storbritannien har successivt, i överensstämmelse med det fjärde bolagsdirektivets gränsvärde, avskaffat revisionsplikten för små aktiebolag

Syftet med uppsatsen är att jämföra de förenklade revisionsreglerna i svensk rätt med dansk och brittisk rätt. I uppsatsen utreds vart respektive land har satt gränsvärdet för att småföretag ska få undantas från revisionsplikten. Motiveringen för det valda gränsvärdet för den svenska lagstiftningen framförs också. Dessutom utreds hur många aktiebolag som kommer att befrias från revisionsplikten vid tillämpning av det föreslagna gränsvärdet. Vidare är syftet att utröna de eventuella kostnadsbesparingarna som kan uppstå i samband med ett avskaffande av revisionsplikten i Sverige samt jämföra dessa besparingar med de besparingar som skulle uppstå om det danska eller brittiska gränsvärdet istället tillämpats. Syftet besvaras med hjälp av en komparativ del i uppsatsen följt av en nationalekonomisk och analyserande del för att sedan avslutas med en slutsats där de tidigare framlagda argumenten vävs samman.

Förevarande tre lagstiftningar, dansk, brittisk och svensk rätt har i stora drag likartade revisionsregler. Detta har sitt ursprung i EU direktiven som samtliga medlemsstater måste implementera i deras nationella lagstiftningar. Den stora skillnaden mellan lagstiftningarna, gällande de förenklade revisionsreglerna, är gränsvärdet som inte får överskridas för att småföretag skall omfattas av undantag från revisionsplikten. Storbritannien har det högsta gränsvärdet som är i enlighet med det maximalt tillåtna enligt EG:s fjärde bolagsdirektiv. Därefter kommer det danska gränsvärdet följt av det svenska gränsvärdet som är föreslaget av regeringen. Vid tillämpning av det gränsvärde regeringen föreslagit för den svenska reformen kommer ca 165 000 aktiebolag och 70 000 vilande aktiebolag att omfattas av undantaget från revisionsplikten. Regeringen motiverar sitt val av låga gränsvärde med att framhålla att gränsvärdet måste fastställas med hänsyn tagen till de oönskade konsekvenserna som ett avskaffande kan medföra för intressenterna. Ett lägre gränsvärde ger enligt regeringen, intressenterna större möjlighet att anpassa sig efter reformen då färre företag omfattas av undantaget. Utredning föreslog emellertid ett gränsvärde motsvarande det högsta tillåtna enligt bolagsdirektivet. Enligt utredningens förslag skulle besparingarna i form av revisionskostnader uppgå till ca 5,6 miljarder kr medan regeringens förslag innebär en besparing på ca 2,9 miljarder kr. Likt utredningens förslag skulle besparingen av naturliga skäl enligt det brittiska gränsvärdet uppgå till samma belopp. Notera att detta belopp är nästan det dubbla i jämförelse med besparingen enligt regeringens förslag. Vid tillämpning av det danska gränsvärdet hade besparingen uppgått till ca 4,7 miljarder kronor, notera att författaren av förevarande uppsats bedömer att det finns en felmarginal i detta belopp på ca 1 miljard kronor.

Det är tämligen uppenbart att besparingen ökar i takt med att gränsvärdet för revisionsplikten stiger. Med högsta sannolikhet kommer fler företag att välja bort revisionen ju fler företag som omfattas av reformen. Man kan konstatera att ett högt satt gränsvärde omfattar fler företag som i sin tur leder till en ökad besparing. Därför anser författaren till förevarande uppsats att gränsvärdet bör sättas högre än vad som föreslagits av regeringen.

Referenslista

Gemenskapsrättslig lagstiftning

Direktiv

Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (78/660/EEG)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG; EUT L 157, 9.6.2006, Celex 32006L0043

RÅDETS DIREKTIV 2003/38/EG

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Direktivet trädde i kraft den 5 september 2006. av den 13 maj 2003 om ändring av direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller belopp uttryckta i euro

Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG (MiFID)

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

Kommittédirektiv, Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m. Direktiv 2006:96

KOM dokument

Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén. Åtgärdsprogram för minskning av administrativa bördor i Europeiska unionen. KOM/2007/0023

Författningar

Svensk lagstiftning

Lag om aktiebolag (2005:551)

Referenslista

Lag den 28 juni 1895 (nr 65) om aktiebolag

Revisionslagen (1999:1079)

Revisorslagen (2001:883)

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Utländsk lagstiftning

Selskabsloven

Companys Act 2006

Revisorloven

Årsregnskabsloven

L 190 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og selskabsloven 2009/1

Lov nr 516 af 17/06 2008, Lov om ændring af årsregnskabsloven.

2008 No. 393, companies, The Companies Act 2006 (Amendment) (Accounts and Reports) Regulations 2008, Made, 19th February 2008, Coming into force 6th April 2008.

Offentliga tryck

SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag.*

Lagrådsremiss, *En frivillig revision*, Stockholm 25 Mars 2010

Proposition 2009/10:204, *En frivillig revision.*

Doktrin

Svensk Litteratur

FAR SRS, Samlingsvolymen 2010 – Revision

Rolf Skog, Rodhes Aktiebolagsrätt, 21 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2006

Utländsk litteratur

Werlauff, Selskabsrett, 5 uppl. Forlaget Thomson, 2003, s.663

Referenslista

Bernhard Gomard, Aktie selskaber & anparts selskaber, Suppl, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2006

Mette Neville, Karsten Ensig Sorensen, *Den nye selskabslov*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2009

Artiklar

Balans nr 3/2005, *Går det att försvara revisionsplikten?* av Per Thorell och Claes Norberg, s. 19-23.

Balans nr 5/2006, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*. Artikeln är översatt av Björn Marklund, s. 27.

Balans nr 10/2007, *De danska företagen behåller revisorn*, Bengt Skough, s. 15.

Svensk Skattetidning, 2008:4, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* av Henrik Karlsson, s. 283-288

Balans nr 3/2010 *Första åren utan revisionsplikt – så blev det i Danmark*, s. 31.

Rapporter

Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit A Research Report for the DTI in association with Kingston University, Jill Collis October 2003

Directors' views on accounting and auditing requirements for SMEs, Dr Jill Collis April 2008 (minor updates at November 2008)

Revisionsplikt I små aktieföretag, svenskt näringsliv, Per Thorell, Claes Norberg

Rapport 2007-092, Den samhällsekonomiska nyttan, FAR SRS.

Näringslivets administrativa kostnader för associationsrätt, R 2008:02

Internet

http://www.icaew.com/index.cfm/route/126299/icaew_ga/en/Technical_and_Business_Topics/Topics/Law_and_regulation/Modernising_UK_Company_Law

Bilaga 1**Onoterade aktiebolag i Sverige (exklusive finansiell sektor)****2007**

Anställda	Antal ftg	Omsättning, mnkr	Balansomslutning, mnkr
0	76 846	163 805	3 338 572
1-3	123 042	351 127	863 879
4-10	48 083	559 166	971 487
11-50	22 906	1 088 924	1 857 211
51-100	2 689	479 426	789 609
101-	<u>2 321</u>	3 011 207	3 499 462

275 887**2007**

Omsättning	Antal ftg	Antal anställda	Balansomslutning, mnkr
0-1 mnkr	105 088	60 539	3 729 355
1-3 mnkr	68 356	125 947	352 585
3-10 mnkr	56 003	247 413	612 904
10-50 mnkr	34 496	420 764	1 277 542
50-100 mnkr	5 649	174 133	541 456
100 mnkr -	6 295	1 189 216	4 806 378

Med antal anställda menas helårspersoner, dvs medelantalet anställda uppräknat till heltidspersoner. Detta är den definition som används i företagens årsredovisningar.

Bilagor