



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Bolagsplundring vid företagsöverlåtelser

- En studie om behovet av lagstadgad revision vid företagsöverlåtelser, i syfte att motverka ekonomisk brottslighet

**Magisteruppsats i Företagsekonomi,
Externredovisning och
Företagsanalys**
Vårterminen 2010

Handledare: Jan Marton
Emmeli Runesson

Författare: Viktor Bengtsson
Joakim Bråtemyr

Förord

Med facit i hand vill vi tacka samtliga personer som har varit delaktiga i vår magisteruppsats. Vi vill framföra ett särskilt stort tack till våra handledare Jan Marton och Emmeli Runesson, som med engagemang och expertis har gett oss vägledning i studien med intressanta infallsvinklar. Vi tackar också de opponenter som har bidragit med synpunkter och förbättringsförslag under processen.

Vi vill också framföra ett stort tack till de personer som har ställt upp för en intervju. Det har varit fantastiskt roligt att få ta del av era erfarenheter. Utan er så hade uppsatsen inte varit möjlig att genomföra.

Ett stor tack till!

Jakob Aspegren	Ämnesråd på Justitiedepartementet
Kent Björkdahl	Skattebrottsutredare på Skattebrottsenheten
Enar Folkesson	Konkursförvaltare och Universitetsadjunkt på Göteborgs universitet
Lars-Åke Larsson	Chef för skattebrottsenheten i Västra regionen
Henrik Lundin	Ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten
Pernilla Rehnberg	Revisor på Deloitte och Universitetsadjunkt vid Göteborgs universitet

Vid pennan

Viktor Bengtsson

Joakim Bråtemyr



Gråzonen som gynnar dem på fel sida lagen

Definitioner

Bolagsplundring:	En allvarlig form av ekonomisk brottslighet så kallad bolagsplundring. Därmed menas att det i samband med överlåtelser av aktiebolag och andra juridiska personer förekommer att personer deltar i överlåtelser för att, genom egna förvärv eller bulvan, i anslutning till överlåtelser genom olika former av brott berövar bolaget dess tillgångar. (Åklagarväsendet, 1996)
Bolag och företag	I uppsatsen likställs bolag och företag.
Bulvan/Målvakt	Person som under sken av självständighet företar en rättshandling för annans räkning (Nationalencyklopedin, 2010a).
Ekonomisk brottslighet	Ekonomisk brottslighet är sådant brottsligt beteende vars effekter stör eller hotar det ekonomiska livet eller det ekonomiska systemet på ett sådant sätt att det inte endast är enstaka individers intressen som berörs. (Magnusson och Sigbladh, 2001)
Företagsöverlåtelse/förvärv	Ett förvärv anses allmänt ha kommit till stånd när en kapitaltransaktion har gjort att ett annat företag ges möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande, och det förvärvade företaget når över 50 procent av röstetalet i det uppköpta bolaget. (Frostenson, 2006)
Mindre Företag	Motsats till stora bolag, är de företag som inte är stora (Årsredovisningslagen 1:3).
Större företag	Större företag är de bolag som uppfyller minst en av tre följande villkor. Bolaget har mer än 50 anställda, balansomslutningen har uppgått till mer än 25 miljoner under ett av de två senaste räkenskapsåren, eller att den redovisade nettoomsättningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor. (Årsredovisningslagen 1:3)

Sammanfattning

Uppsattstyp: Magisteruppsats inom Externredovisning, Företagsanalys och Företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, VT 2010

Titel: Bolagsplundring vid företagsöverlåtelser - En studie om behovet av lagstadgad revision vid företagsöverlåtelser, i syfte att motverka ekonomisk brottslighet.

Författare: Viktor Bengtsson och Joakim Bråtemyr

Handledare: Jan Marton och Emmeli Runesson

Nyckelord: Bolagsplundring, ekonomisk brottslighet, företagsöverlåtelser, förvärv, revision

Bakgrund: Termen bolagsplundring har länge används för att beskriva planerade oegentligheter i näringsverksamhet. Bland de första plundringshärvorna som nämns i Sverige är Kreugerkraschen, men fenomenet har levt kvar och är fortfarande aktuellt. Under 80-talet var "skatterådgivning" frekvent använt i Sverige och fenomenet eldades på av dåvarande skattepolitik. Det gav senare upphov till en stor mängd rättsfall kring bolagsplundring och ekonomisk brottslighet. Kännetecknande för dessa fall var komplexa upplägg och utnyttjandet av bulvaner, i syfte att de verkliga förövarna skulle undkomma personligt ansvar. När nu revisionsplikten avskaffas för de minsta bolagen, så riskerar de ekonomiska brotten att öka. Skulle revision vid överlåtelser kunna motverka att oseriösa företagare begår oegentligheter och samtidigt skydda ärliga parter från brottsmisstankar?

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka hur olika auktoriteter ser på behovet av lagstadgad revision och registrering vid företagsöverlåtelser, i syfte att förhindra bolagsplundring.

Metod: Vi har använt oss av kvalitativa intervjuer för att samla in auktoriteternas perspektiv på problematiken. Vi har intervjuat Jakob Aspegren som är ämnesråd på Justitiedepartementet, Kent Björkdahl som är skattebrottsutredare på Skattebrottsenheten, Enar Folkesson som är konkursförvaltare och Universitetsadjunkt på Göteborgs universitet, Lars-Åke Larsson som är chef för skattebrottsenheten i Västra regionen, Henrik Lundin som är ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten och Pernilla Rehnberg som är revisor på Deloitte och Universitetsadjunkt vid Göteborgs universitet. Intervjuerna har utgått från två olika intervjumallar vars uppbyggnad har legat till grund för empirins struktur. Auktoriteternas tankar presenteras senare i empirin, vilket även ligger till grund för den analys som utförts. I analysen ställs auktoriteternas uppfattningar mot varandra och även mot relevant teori. Detta i syfte att hjälpa författarna att dra goda och relevanta slutsatser kring det auktoriteterna förmedlat.

Resultat: I studien har det framkommit underlag som till viss del stödjer ett förslag om att införa revision vid företagsöverlåtelser. De flesta auktoriteter erkänner att revision vid överlåtelser skulle ha en motverkande effekt på bolagsplundring och ekonomisk brottslighet. Dock visar studien även att det finns problematiska faktorer, vilka talar emot en lagstiftning. Studien visar även på att kostnaden för att införa revision vid en företagsöverlåtelse, inte nödvändigtvis överstiger nyttan.

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Syfte.....	4
1.4	Avgränsning.....	4
1.5	Disposition.....	4
2	Referensram	5
2.1	Ekonomisk brottslighet	5
2.1.1	Vem begår ekonomiska brott?.....	5
2.1.2	Bolagsplundring	5
2.2	Ansvarsgenombrott.....	6
2.3	Ekobrottens påverkningar på samhället	6
2.4	Nyttan med redovisning.....	7
2.4.1	Revision och revisorer	7
2.5	Filosofier kring förvärvssituationen	8
2.5.1	Företagsförvärv	8
2.5.2	Due diligence	9
2.5.3	Känslor inför förvärvsprocessen.....	10
2.6	Regleringsteori	11
2.7	Avskaffandet av revisionsplikten	12
2.8	Utvecklingen i Holland och förtroendedebatten i Sverige.....	12
2.9	Caroll´s Pyramid	13
3	Metod	14
3.1	Studiens uppkomst och undersökningstyp	14
3.2	Forskningsprocessen	14
3.3	Datainsamling.....	15
3.3.2	Urval av respondenter.....	16
3.3.3	Intervjuernas genomförande	17
3.3.4	Källkritik	17
3.4	Metod för analys	18
3.5	Giltighetsanspråk	18
3.5.1	Inre validitet	19
3.5.2	Yttre validitet	19

4	Empiri.....	20
4.1	Pernilla Rehnberg – Universitetsadjunkt och Revisor.....	20
4.2	Henrik Lundin – Ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten	22
4.3	Enar Folkesson - Konkursförvaltare och Universitetsadjunkt.....	25
4.4	Jacob Aspegren – Ämnesråd på Justitiedepartementet	28
4.5	Lars-Åke Larsson och Kent Björkdahl – Skattebrottsenheten.....	30
5	Analys.....	34
6	Avslutande reflektioner	40
6.1	Resultat	40
6.2	Förslag till vidare forskning	42
6.2.1	Göra en liknande studie utifrån företagens perspektiv	42
6.2.2	Vid vilken nivå av aktieöverlåtelse skall det krävas revision?	42
6.2.3	Revisionsplikt vid olika situationer	42
	Bilaga A – Intervjufrågor.....	43
	Bilaga B – Intervjufrågor Justitiedepartementet.....	44
	Bilaga C – Lagtext.....	45
	Referensförteckning	46

Figurförteckning

Figur 1, Scenario 1 (egen utformning).....	3
Figur 2, Scenario 2 (egen utformning).....	3
Figur 3, Inkomna brottsmisstankar, (Ekobrottsmyndigheten, 2010. s.25)	6
Figur 4, Oredlighet mot borgenär, (Brottsförebyggande rådet, 2010a), (egen utformning).....	7
Figur 5, Nyttan med revision (FAR, 2006), (egen utformning)	8
Figur 6, Caroll's Pyramid, Inspiration (Carroll & Buchholtz, 2006), (egen utformning)	13

1 Inledning

I det inledande kapitlet redogörs för ämnets bakgrund och problemdiskussion. Dessa mynnar sedan ut i uppsatsens syfte och avslutas med studiens avgränsningar.

1.1 Bakgrund

"Att berika sig själv genom att tillskansa sig varor eller pengar utan annat syfte än att tillfredställa ett förvärvsbegär" (Lindgren, 2000. s 39). Så lyder det klassiska utlåtandet från Aristoteles från cirka 350 år f.kr, vilket bekräftar att människans girighet och handlingar att agera oetiskt har varit en företeelse sedan långt tillbaka i tiden. Girighet har sedan gett sig till känna i en mängd olika skandaler i svensk historia och en person som tydligt förknippas med begreppet är Ivar Kreuger. Kreuger var verksam under 1920-talet inom industri och finansvärlden. Kreugers koncern kom sedan att sluta i det som kallas Kreugerkraschen, vilket bidrog till såväl politiska som finansiella kriser. (Lindgren, 2000) Kraschen fick också rättsliga efterspel, där personer ställdes ansvariga för sina handlingar och dömdes till både bokföringsbrott och brott mot borgenär, efter att det framkommit information om förfalskade dokument och fiffel med bolagets bokföring. (Nationalencyklopedin, 2010b) Kreugerkraschen aktualiserade även bristerna i gamla Aktiebolagslagen, vilket medförde att en ny Aktiebolagslag instiftades 1944. Lagen utvecklade regelverket kring redovisning och kontroll för aktiebolag. (Nationalencyklopedin, 2010c)

"Som en ballong, högt i det blå, svävar den ekonomiska brottsligheten. För svårt att förstå för den vanlige tidningsläsaren. För lite dramatiska förtecken för att riktigt skaka om oss. För många nollor i beloppen för att vara begripligt"(Croall, 2004. s.6)

År 1970 publiceras en artikel i Dagens Nyheter "Ekonomiska brott ökar lavinartat", där brott som förknippades med begreppet var förfalskning, lögn och listigt utnyttjande av regler för handel (Lindgren, 2000). Under 80-talet blev det allt vanligare med diverse skatterådgivning i syfte att skapa skattemässiga avdrag för kapitalvinster (Lindstedt, 2000). Den ekonomiska brottsligheten kom i allt större utsträckning att präglade det svenska samhället och på 90-talet utvecklade sig fenomenet i stora skandaler som La Reine- och Trustorhärvan. Dessa skandaler liknade närmast en systematisk plundring av såväl stora som små bolag. Tillvägagångssättet i La Reine-härvan som omfattade drygt 350 bolag, var att förvärva mindre bolag med en relativt stor kassa och stora skulder. I förvärvet fanns bulvaner och målvakter i syfte att dölja de verkliga köparna, vilka i sin tur utnyttjade det juridiska förutsättningarna och plundrade bolagen på dess tillgångar. Tillgångarna fördes utomlands till skatteparadis och kvar fanns ett bolag i konkurs, ägt av en målvakt. (Åklagarväsendet, 1996) I den andra bolagsplundringshärvan, Trustor, var det ett stort börsnoterat bolag som plundrades på dess tillgångar. Förvärvstransaktionen gjordes i god tro och säljaren av A-aktierna fick den betalning som var överenskommen, dock kom betalningen från det förvärvade bolagets egen kassa. De likvida medel som saknades i företagens redovisning doldes från revisorerna via diverse korttidslån och förfalskade bankintyg. (Lindstedt, 2000)

Bolagsplundring kännetecknas ofta av att förövarna använder sig av juridiska personer för att undkomma det personliga ansvaret (Åklagarväsendet, 1996). Genom att listigt använda juridiska personer skapas konkurser där en stor del av förlusterna hamnar hos staten, då främst genom uteblivna skatteintäkter och utgifter för konkursförvaltare. Kostnaden för ekonomisk brottslighet kostar samhället årligen 130 miljarder kronor (Ekobrottsmyndigheten, 2010a), där två tredjedelar är förlorade skatteintäkter och en tredjedel är kostnader för borgenärer. För att

motverka den ekonomiska brottsligheten agerar bland annat revisorer som kontrollfunktion i samhället. (Magnusson & Sigbladh, 2001) Revisorernas uppgifter och skyldigheter finns till viss del beskriven i aktiebolagslagen (FAR, 2009), där det klargörs att de bland annat skall rapportera in misstankar kring ekonomisk brottslighet samt uppdaga andra felaktigheter i redovisningen. Det borde således inte ses som en överdrift att revisorns roll som extern part, ger denne en god insyn i företagets interna processer, vilket ger revisorn en unik möjlighet att tidigt upptäcka felaktigheter i företaget. (Åklagarväsendet, 1996)

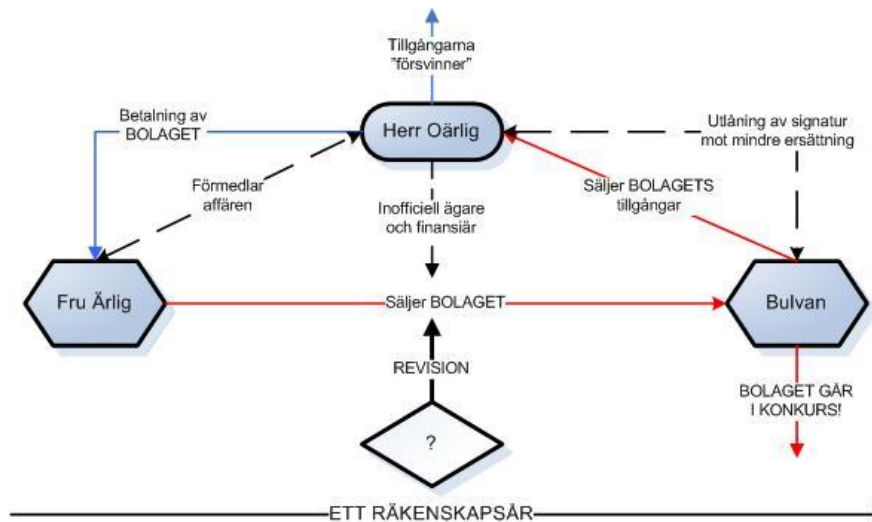
Den förenklingsvåg för småföretag som sveper genom EU visar sig även i Sverige och personifieras av Maud Olofsson genom hennes välvilja mot företagandet. När revisionsplikten nu avskaffas förlorar samhället ett av sina tillsynsorgan för de mindre bolagen, vilket gör att berörda myndigheter höjer sina röster och åberopar alternativ kontroll. I regeringens förslag till förenkling så diskuteras lättnader för företagets löpande drift och meningen med att företagen skall bekosta den lagstadgade revisionen. (Näringsdepartementet, 2008) Detta bör ställas i relation till samhällets behov av kontroll för att upptäcka och förebygga ekonomisk brottslighet. Ekonomisk brottslighet utförs av *"respekterade personer med hög social status inom ramen för deras yrkesutövning"* (Lindgren & Theandersson, 2000. s. 15).

Problematiken uppstår dock när företaget byter ägare och ett nytt tankesätt introduceras. Kan företaget då anses fortleva på ett konsekvent vis i enlighet med god redovisningssed? Om inte torde ett tydligt avslut vara befogat för att säkerställa företagets finansiella ställning vid förvärvstidpunkten. Om revisionsplikten avskaffas samtidigt som att flertalet av de ekonomiska brotten utförs av respekterade personer. Hur skall då ärliga parter kunna försäkra sig mot eventuella oegentligheter vid företagsöverlåtelser, om inte någon form av granskning föreligger?

1.2 Problemdiskussion

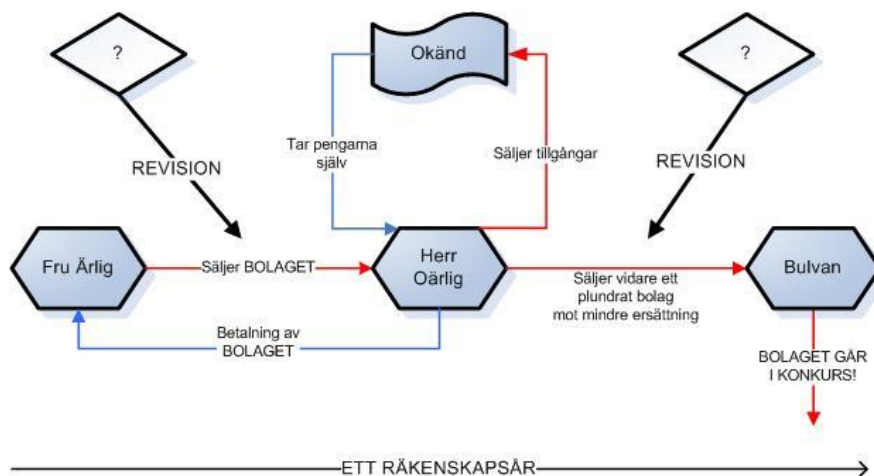
Likt det som diskuteras i bakgrunden framgår det att det i Sverige inte föreligger någon lagstadgad revision vid företagsförvärv. Införs de nya förenklingsreglerna om avskaffandet av revisionsplikten (SOU 2008:32), kommer det att åläggas ett ännu större ansvar på företagsledningen för små företag. Detta är något som även diskuteras i en rapport från Näringsdepartementet (2008), där de påpekar att företagsledningen är de som kommer att behöva göra en avvägning mellan nyttan och kostnad med revision. Syftet med avskaffandet av revisionsplikten är att underlätta den löpande driften för småföretag. Även om tanken med avskaffandet är god, så kan det uppstå problem när ett bolag byter ägare i en verklighet med avsaknad av kontrollfunktioner.

Problematiken som skall undersökas har sammanfattats i två olika scenarion, där vi anser att avsaknaden av kontroll och bevis kan skada de ärliga parterna i samhället samt gynna dem på fel sida lagen. Modellerna förklarar tillvägagångssättet för en bolagsplundring och var revisionen skulle kunna tillämpas.



Figur 1, Scenario 1 (egen utformning)

I det första scenariot vill Fru Ärlig avyttra sitt bolag. Herr Oärlig är i detta fall en konsult som hjälper till att förmedla en köpare, som i scenariot är en Bulvan. På pappret är det Bulvan som köper bolaget, men i verkligheten är den egentliga köparen Herr Oärlig. Bulvan lånar ut sitt namn, mot en mindre ersättning, för att Herr Oärlig i sin tur skall få kontroll företagets tillgångar. Tillgångarna säljs vidare och kvar finns ett bolag på obestånd med upplupna skatteskulder. Den rättsliga processen kommer då att rikta sig till Bulvan, Herr Oärlig men också till Fru Ärlig. Anledningen till att Fru Ärlig inkluderas i den rättsliga processen är att det i situationen saknas bevis för att hon under räkenskapsåret inte varit delaktig i plundringen. I scenariot skulle revision kunna friskriva Fru Ärlig från bolagsplundringen, då det skulle finnas ett bevis som styrker vad som fanns i bolaget vid överlåtelsen.



Figur 2, Scenario 2 (egen utformning)

I det andra scenariot vill Fru Ärlig avyttra sitt bolag, men denna gång sker försäljning direkt till Herr Oärlig vars syfte är att lägga beslag på dess tillgångar. Överlåtelsen sker till Herr Oärlig som sedan säljer tillgångarna till en extern part och betalningen sker till Herr Oärligs privata konton. Därefter överlåter han i sin tur ett plundrat bolag till Bulvan mot en mindre ersättning. Att Bolaget är på väg att hamna på obestånd framkommer först då inga skattebetalningar sker, vilket i regel inte uppmärksammas innan slutet på ett räkenskapsår. Bolaget har inga medel eller intentioner att betala och därmed försätts bolaget i konkurs. Hela processen sker under ett räkenskapsår och plundringen kan ha skett av samtliga ägare. Problematiken som kräver en

lösning är därmed vem som kan ställas till svars för plundringen? Även om Fru Ärlig under sin tid som ägare alltid skött sin bokföring korrekt så återfinns sällan bokföringen kvar i hennes besittning, då alla bolagets räkenskaper övergått till den nye ägaren. Om Herr Örlig i sin tur underlåter att bokföra försvinner därmed ett bevis i processen, vilket leder till att alla parter kan skylla på varandra och gå fria. Även i det andra scenariot skulle revision kunna styrka vad som faktiskt fanns vid tidpunkten före överlåtelsen och således förhindra en eventuell plundring.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur olika auktoriteter ser på behovet av lagstadgad revision och registrering vid företagsöverlåtelser, i syfte att förhindra bolagsplundring.

1.4 Avgränsning

I vår forskningsrapport har vi valt att begränsa oss till att studera svenska förhållanden om införandet av revision vid företagsöverlåtelser. Vi kommer även att se till ekonomisk brottslighet och då framförallt bolagsplundring. Undersökningen kommer även att begränsa sig till att undersöka hur de olika auktoriteterna ser på problemet, och därmed bortse från övriga intressenters åsikter. Rapporten kommer också att beröra huruvida kostnaden för införandet av revision vid företagsförvärv över- eller understiger nyttan med dess funktion.

1.5 Disposition

Kapitel 2 - Referensram

I referensramen kommer den teori som ligger till grund för empirin och analysen att klargöras. Inledningsvis formuleras en fördjupning kring ekonomisk brottslighet och bolagsplundring, samt huruvida dess biverkningar påverkar samhället. Därefter fokuserar teorikapitlet på en kartläggning av revision, reglering och kontrollfunktioner i vårt samhälle, vilka har för avsikt att motverka ett oetiskt och brottsligt beteende.

Kapitel 3 – Metod

I metodkapitlet beskrivs vilka metoder och angreppssätt som har varit relevanta i färdigställandet av uppsatsen. I avsnittet ges också en förklaring till vilka respondenter som har valts för att öka trovärdigheten i rapporten.

Kapitel 4 – Empiri

I den empiriska delen av uppsatsen får läsaren ta del av fem intervjuer med olika auktoriteter. Varje intervju kommer att presenteras var för sig, för att tillsynes urskilja olika synsätt på fenomenet bolagsplundring och hur dess inverkan på samhället kan förhindras med revision.

Kapitel 5 – Analys

I analysen kommer intervjumaterialet från empirikapitlet att vävas samman med referensramen. De olika auktoriteternas svar kommer sålunda att sammanföras under fyra rubriker, vilka kan anses sammanfatta utfallet av intervjutillfällena. Materialet från analysen kommer sedan att ligga till grund för studiens avslutande reflektioner.

Kapitel 6 - Avslutande reflektioner

I det avslutande kapitlet skildras det resultat och reflektioner som studien har erhållit. Detta för att slutligen presentera ett antal förslag till vidare forskning, vilka vi funnit problematiska inom området för bolagsplundring och revision.

2 Referensram

I referensramen kommer den teori som ligger till grund för empirin och analysen att klargöras. Inledningsvis formuleras en fördjupning kring ekonomisk brottslighet och bolagsplundring, samt hur dess biverkningar påverkar samhället. Därefter fokuserar teorikapitlet på en karläggning av revision, reglering och kontrollfunktioner i vårt samhälle, vilka har för avsikt att motverka ett oetiskt och brottsligt beteende.

2.1 Ekonomisk brottslighet

Ekonomiska brott eller Manschettbrottslighet, är ett samlingsord för en mängd olika brott (Lindgren & Theandersson, 2000). Fenomenet innefattar exempelvis skattebrott, svindleri, brott mot borgenär, brott mot aktiebolagslagen och bokföringsbrott (Magnusson & Sigbladh, 2001). För att ett brott skall ses som ekonomiskt har Brottförebyggande Rådet tagit fram en arbetshypotes som uttrycker att ekobrott skall samstämma med följande påståenden.

- ✓ Ekonomiska brott skall vara av kontinuerlig karaktär och utföras systematiskt
- ✓ Ekonomiska brott skall utövas i planerade och organiserade former, och
- ✓ Brotten skall begås inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är av kriminell karaktär. (Folkesson, 2007)

Vid uppkomsten av ekobrott är det vanligt förekommande att mål drar ut på tiden, vilket är problematiskt då bevismaterial många gånger är en färskvara. De stora ekonomiska brottmålen kan ta flera år att utreda, vilket kan resultera i omfattande rapporter på uppemot 25 000 sidor. Tidsfördröjningar kan resultera i höjda utredningskostnader, men också till att många mål preskriberas. (Folkesson, 2007)

2.1.1 Vem begår ekonomiska brott?

Den ekonomiska brottsligheten utförs bland annat av högstatuspersoner inom ramen för dess yrkesutövning, vilka kallas White-collar crime. Men ett antal ekonomiska brott begås även av personer med medelklastillhörighet och personer inom de lägre samhällsklasserna, vilka har fått benämningen Blue-collar crime. Den typiska gärningsmannen inom ekonomisk brottslighet är också en man, vilket avspeglar sig ungefär samma proportioner som traditionella brott. Vad som dock bör poängteras är att personer i etnisk minoritet, fattiga eller arbetslösa, är inte vanligt förekommande inom ramen för ekonomisk brottslighet. (Lindgren & Theandersson, 2000)

2.1.2 Bolagsplundring

Bolagsplundring är en företeelse som är svår att komma åt. Plundring uppkommer i samband med att ett bolag förvärvas och därefter töms på dess tillgångar. Den nya ägaren är ofta en bulvan eller målvakt som med en liten ersättning erbjuder sig att låna ut sitt namn vid förvärvet, och den verkliga förvärvaren försvinner med tillgångarna. (Magnusson & Sigbladh, 2001) Bolagsplundring riktar sig oftast mot fåmansbolag i form av framförallt aktiebolag, men även kommanditbolag. Det var med syftet att slippa det personliga ansvaret och därmed gå fri vid en eventuell konkurs (Åklagarväsendet, 1996). Efter att förändringar i rättspraxis vidhöll regeringen möjligheten att frånga ansvarsfriheten enligt citatet:

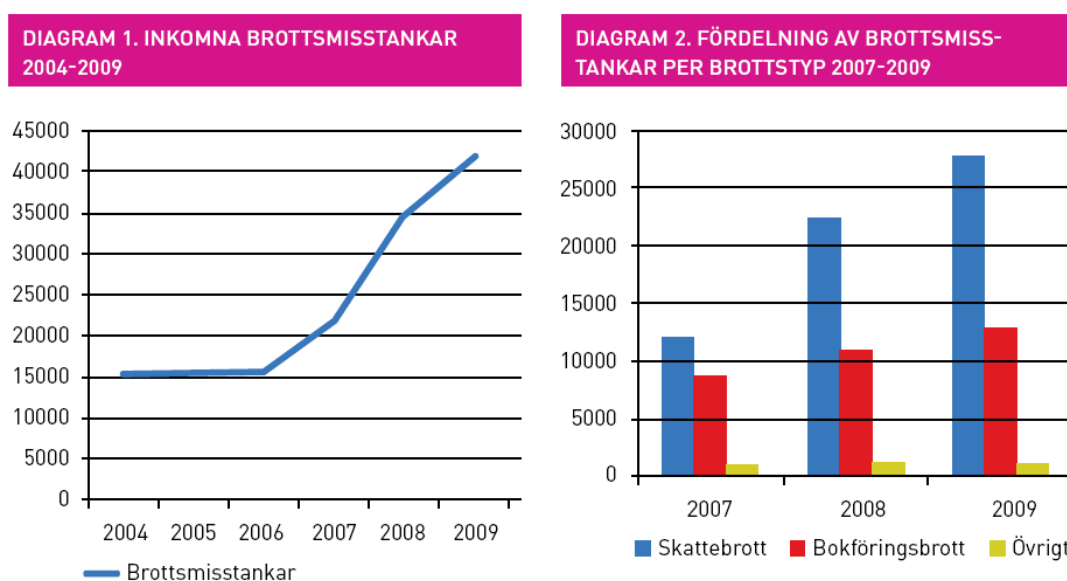
”Vårt ställningstagande i denna fråga innebär givetvis inget hinder för domstolarna att tillämpa och vidareutveckla de principer som har vuxit fram i rättspraxis vad det gäller ansvarsgenombrott” (Prop, 2004/05:85. s 208)

2.2 Ansvarsgenombrott

När ansvarsgenombrott diskuteras så talas det ofta om att begreppet innefattar två betydelser. Det ena av dem är en vidsträckt betydelse, vilken innebär att aktiebolagsrättsliga regler och ställföreträdaransvar för en juridisk persons skatteskulder inkluderas. Den andra innebörden av ansvarsgenombrott är en inskränkt betydelse, vilken då istället berör personligt ansvar. Om ett ansvarsgenombrott föreligger kan således den fysiska personen som företräder en juridisk person, bli åtalad och ersättningskyldig om dennes agerande och handlande inte kan anses rättsligt korrekt. Agerandet kan också exemplifieras genom att den juridiska personen har innehaft en riskfylld verksamhet, haft ett alldeles för lågt aktiekapital i förhållande till bolagets verksamhet och att den juridiska personens verksamhet har inneburit en i synnerhet stor skada på dess omgivning. (Folkesson, 2007)

2.3 Ekobrottens påverkningar på samhället

Uppfattningen om den ekonomiska brottslighetens påverkningar på samhället är tillsynes svår att förstå. Men det som kan konstateras är att det inte bara är staten som drabbas i spåren av brottsligt uppträdande, utan det påverkar också den enskilda individen. Följderna av ekonomiska brott uppmärksammas inte som en söderslagen ruta, utan ges istället uttryck i exempelvis ökad arbetslöshet som härleds från konkurser, högre skatter för hederliga medborgare, samt minskat förtroende mellan aktörer på marknaden, vilket i sin tur kan motverka företagandet. När en person blir dömd för bolagsplundring så åberopas ofta skattebrott, bokföringsbrott och oredlighet mot borgenär. (Magnusson och Sigbladh, 2001) Antalet anmälda brottsmisstankar för skattebrott, bokföringsbrott och övriga ekonomiska brott visas i olika diagram nedan.

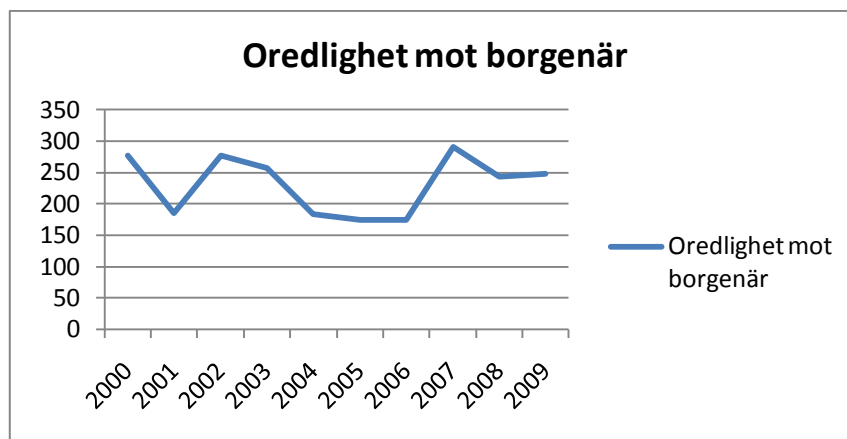


Figur 3, Inkomna brottsmisstankar, (Ekobrottsmyndigheten, 2010. s.25)

I rapporten om den ekonomiska brottsligheten från Ekobrottsmyndigheten (2010) framgår det tydligt att mängden bokförings- och skattebrott har ökat dramatiskt under den senaste treårsperioden. Den dramatiska ökningen förklaras av Brottsförebyggande rådet med att ökningen delvis kan förklaras av en ökad volym inkomna anmälningar, då ändrade normer för registrering av brottsmisstankar har ändrats. Samtidigt menar Ekobrottsmyndigheten att den markanta ökningen också syftar på att den ekonomiska brottsligheten tenderar att bli allt grövre och ett led i organiserad multikriminell verksamhet, vilket innebär att näringsverksamheter av

olika slag används för att dölja annan brottslig verksamhet genom exempelvis penningtvätt. Ökningen kan också härledas till att brotten i allt större utsträckning blir av mer internationell karaktär. (Ekobrottsmyndigheten, 2010)

Det sista av brotten som åberopas då en person är skyldig till bolagsplundring är oredlighet mot borgenär. (Magnusson & Sigbladh, 2001) Oredlighet mot borgenär har förhållit sig mer jämn under 2000-talet än både skattebrott och bokföringsbrott. Oredlighet mot borgenär är mycket svårare att döma någon för än övriga brott, då det kräver att man kan bevisa att brottslingen har haft ett uppsåt (Folkesson, 2007).



Figur 4, Oredlighet mot borgenär, (Brottsförebyggande rådet, 2010a), (egen utformning)

Den totala kostnaden för ekonomisk brottslighet i Sverige är enligt Ekobrottsmyndigheten (2010a) cirka 130 miljarder svenska kronor årligen. Vad som exakt kan härröras till bolagsplundring finns dock ingen statistik på.

2.4 Nyttan med redovisning

Redovisning tar sitt ursprung i de ekonomiska transaktioner som sker i ett företags löpande verksamhet. Redovisningen syftar på att avspegla dessa transaktioner eller aktiviteter, vilket betyder att dessa behöver kvantifieras för att sedan kommuniceras till en mottagare. Att mäta, producera och kommunicera redovisning ger i sig upphov till en kostnad, så det är väsentligt att redovisningen görs i ett syfte att skapa nytta. Nyttan med redovisning delas upp i två delar, en direkt och en indirekt nytta. Den direkta nyttan är kopplad till att mottagaren av redovisningen, exempelvis företagsledning, ägare eller långivare, får information om verksamheten och kan använda den som underlag för framtida beslut. Den indirekta nyttan med redovisning är kopplad till den informationsasymmetrin som råder inom verksamheter, där exempelvis ägandet är frånkopplat den löpande driften. Redovisningen syftar då till att öka informationen för den part med mindre insikt, för att därmed minska dennes risk i transaktionen. (Johansson, Johansson, Marton & Pautsch, 2009) Trots redovisningens breda nyttoeffekt anses dess primära syfte vara som ett underlag för beslutsfattande. (Bohlin, 2009)

2.4.1 Revision och revisorer

Revision fyller en viktig funktion i vårt samhälle, då den har för avsikt att granska, bedöma och uttala sig om årsredovisningar, bokföring och förvaltning. Revision fyller därmed en funktion som skyddar intressenterna mot att redovisningen i den berörda förvaltningen är korrekt. Att utföra en revision bidrar även till att ett bolag kan stärka sin finansiella information. Genom att revisorn lämnar sin åsikt om den historiska informationen bestyrker revisorn med antingen begränsad

säkerhet eller med hög men inte absolut säkerhet, att bolagets finanser överensstämmer med det som förmedlas till företagets intressenter. (FAR, 2006) Nedan visas en intressentmodell hämtad ur Revision – En praktisk beskrivning, vilken visar på de intressenter som har nytta av att revision utförs.



Figur 5, Nyttan med revision (FAR, 2006), (egen utformning)

2.4.1.1 Revisorns anmälningsskyldighet

I enlighet med aktiebolagslagen skall en revisor anmäla om det finns misttanke om brott, då brottet är av en sådan karaktär att det anses väsentligt. Revisorn skall utan oskäligt dröjsmål informera styrelsen om det föreligger någon brottsmisstanke, varpå styrelsen får fyra veckor på sig att utreda de skadliga effekterna på bolaget. Om effekterna inte är utredda efter att tidsramen har passerat, skall revisorn lämna en anmälan om bolagets agerande till Ekobrottsmyndigheten. (FAR, 2006)

2.5 Filosofier kring förvärvssituationen

Nedan kommer olika aspekter som vidrör företagsförvärv, due diligence och den mänskliga sidan av ett förvärv presenteras.

2.5.1 Företagsförvärv

Fenomenet företagsförvärv eller företagsöverlåtelse är ett ämne som engagerar och får stor medial uppmärksamhet. Hur stort antalet företagsförvärv som görs varje år är däremot svårbedömt. Problemet som uppstår är att statistik över antalet företagsöverlåtelser saknas då överlåtelser av ägare inte registreras. Det är enbart styrelsen som registreras hos Bolagsverket. (Orrbeck, 2006)

Motiven till varför ett företag väljer att förvärva ett annat företag kan variera stort. Exempel på anledningar kan vara att företaget vill minska sitt risktagande och diversifiera sin verksamhet, att möjligheten finns att komma över en konkurrent eller att det finns synergier som uppstår vid en sammanslagning av två bolags kompetenser. I mitten av 2000-talet fanns även incitament för företag att förvärva andra företag i syfte att komma åt bolagens stora kassor. (Orrbeck, 2006) I sin bok hänvisar Orrbeck (2006) till en artikel i The Economist, där skribenten ser motiven till

förvärven som ett uttryck för den jakt på överavkastning och kapital som återfinns i dagens företagsvärld. Det anser Orrbeck (2006) är en bidragande faktor till att företagsförvärv i praktiken ofta anses misslyckade. I praktiken visar det sig att upp till 70 procent av företagsförvärven i efterhand anses vara misslyckade då de inte når upp till prognostiserade synergieffekter på intäktsidan, engångskostnaderna för förvärvet överstiger beräknade antaganden eller att tidaspekten på synergierna och besparingseffekterna överskattats respektive underskattats (Christofferson, McNish & Sias, 2004). Andra studier vidhåller aspekten att köparen av ett bolag ofta överskattar förvärvsobjektet eller att företagsledningen blir emotionellt engagerad i förvärvet, vilket gör att denne hindras att fatta rationella beslut. Det vilar då ett stort ansvar hos rådgivarna i förvärvsprocessen att stödja och skapa underlag åt företagsledningen, så att dessa kan underbygga möjligheten att genomgå ett framgångsrikt förvärv. (Bower, 2001)

För att genomföra ett lyckat förvärv av ett företag är det väsentligt att skapa en god organisation i samband med processen. Förvärvssituationer är ofta inte den andra lik och därmed skall inte erfarenhet överskattas i dessa sammanhang. Varje projekt bör därför behandlas utifrån de förutsättningar som råder för det unika förvärvet. Att tillsätta en styrgrupp vid förvärv bör anses lämpligt då komplexa situationer kan uppstå. Styrgruppen kan behöva ta beslut om förvärvet fortfarande anses meningsfullt att genomföra, eller om omständigheterna har förändrats. Styrgruppen leds i regel av den köpande parten som vill integrera det nya bolaget i sin organisation. Gruppen består i regel av personer med specifika kompetensområden. Bland annat inkluderas så gott som alltid juridisk expertis och revisorer. Den juridiska expertisen arbetar med att utforma avtal och beräkna skatter så att regelverket som gäller i landet i fråga efterlevs. Revisorerna har en mer granskande roll och skall förvissa sig om att redovisningen är korrekt upprättad, så att exempelvis priset inte baseras på fiktiva värden. (Orrbeck, 2006)

2.5.2 Due diligence

Due diligence har sitt ursprung i den romerska rätten och den dåtida innebörden av begreppet kan beskrivas som en grad av aktsamhet som vederbörande skall åta sig i en särskild situation. I samband med den breda definitionen så användes begreppet över flera områden utanför förvärvssituationen. I dagens kontext är dock betydelsen mer konkret, då den svenska översättningen av uttrycket blir företagsbesiktning. (Sevenius, 2003) En köpare av ett bolag innehar ofta specifika förväntningar på det tilltänkta bolaget. Det är i denna situation due diligence används som ett verktyg för att finna och analysera information, vars syfte är att bekräfta eller förändra förväntningarna av målbolaget. (Gorton, 2002) Tillvägagångssättet för en due diligence är att dela in relevant information med anknytning till finansiella, kommersiella och legala situationer. De finansiella faktorerna som skall granskas är värderingen av målbolaget, vilket inkluderar att det sker en revision av balans- och resultaträkningen. I den kommersiella uppföljningen skall en bedömning av lönsamheten göras, samt att en granskning av potentialen i branschen görs med avseende på marknaden, kunder, leverantörer och konkurrenter. (Sevenius, 2003) Avslutningsvis finner Sevenius (2003) det lämpligt att utföra en besiktning av bolagets juridiska åtaganden med utgångspunkt från stipulerade avtal, innehavda rättigheter och tillstånd samt om företaget befinner sig i något tvistemål. Resultat av en due diligence kan sålunda anses vara en avgörande faktor i förvärvarens val att fullgöra köpet eller ej.

Enligt Sevenius (2007) har due diligence uppstått som en generell referens till aktsamhet och visat på omständigheterna vid en given tidpunkt. I amerikansk juridik har det sedan 30-talet funnits stadgar som skall förhindra vårdlöshet vid informationsgivning kring börsintroduktion och aktieöverlåtelser. Sevenius (2007) menar att due diligence i USA har växt fram som ett sätt att försvara och stryka sin aktsamhet som informationsgivare i dessa situationer. Framställandet av en due diligence har sedermera utvecklats till att bli en vedertagen praxis vid i princip alla

företagsöverlåtelse som inkluderar amerikanska företag. (Elson & Lajoux, 2000) Att som person i samhället, fysisk eller juridisk, intaga en viss aktsamhet och medvetenhet vad gäller det egna handlandet inför potentiellt riskfyllda åtagande, kan enligt Sevenius (2007) anses vara erforderligt och även vara ett tecken på visad hänsyn i samhällslivet. Det anses vara aktsamhetsaspekten inför potentiellt riskfyllda åtaganden som återspeglar användningen av due diligence i svenskt affärsliv, framför det påtvingade förhållningssättet i USA. (Sevenius, 2007)

En genomgång av ett målbolag gör utöver att uppmärksamma potentiella risker även att riskfördelningen mellan köpare och säljare hanteras. Det kan därmed sägas ligga i båda parter intresse att vid ett företagsförvärv besiktiga bolaget för att genom avtal reglera förhållandet samt minska risken för framtida avvikelser. (Sevenius, 2007) Avvikelse eller fel som kan uppstå till följd av ett förvärv kan vara att det som köparen med fog kunnat förvänta sig inte har uppfyllts, vilket kan göra att säljaren anses skyldig enligt huvudregel vid felbedömning i köplagen (Johansson, 1990). På motsvarande sätt torde köparen bära risken för exempelvis felaktiga värderingar eller uteblivna synergieffekter, vilket visserligen ej är straffbart men icke önskvärt. (Sevenius, 2007)

Nyckelordet vid kommersiella avtal är att parterna vill åstadkomma förutsägbarhet vid avtalslutet, vilket i praktiken medför att köplagens stadgar frångås. I dessa sammanhang stipuleras i praktiken en säljare ett antal att-satser, vilka syftar till att precisera bolagets egenskaper. Garantierna kan exempelvis bekräfta att bolaget har upprättat resultat- och balansräkning i enlighet med aktiebolagslagen, att bolaget vid överlåtelsen har fullgjort sina betalningar till stat och myndigheter eller att bolaget inte är inblandad i någon tvist. För att ta del av företagets inre förhållanden undertecknar i regel köparen ett Letter of intent, som skall påvisa köparens intentioner att faktiskt förvärva bolaget efter en godkänd granskning. (Johansson, 1990) Det finns en stark nytta för både köpare och säljare att i högre grad nyttja due diligence, för att eliminera riskzoner och uppnå ett framgångsrikt förvärv. (Sevenius, 2007)

2.5.3 Känslor inför förvärvsprocessen

Förvärvssituationer ses ofta som problematiska och ibland traumatiska processer för ett företag. Att förvärv förekommer underbyggs ofta av att det finns en önskan om att öka aktieägares förmögenhet. Andra skäl som kan motivera ett förvärv kan också vara att företagsledningen vill förbättra sin personliga situation eller för att öka företagets legitimitet. (Frostenson, 2006) I förvärvssituationer så påverkas de olika medlemmarna i organisationen av ett känslomässigt omtumlande, likt en oro över vad som kommer att hända för den enskilde efter att en överlåtelse av företaget har ägt rum (Bowditch & Buono, 1989).

Uppkomsten till förvärvssituationer kan grunda sig i olika motiv. Det kan motiveras med att rädda ett bolag, få nya synergieffekter eller att exempelvis införskaffa sig konkurrensfördelar. I situationer där en företagare skall sälja sitt bolag så förekommer en oro om vad som kommer att hända med bolaget den dagen en ny ägare får kontroll. Tankar som kan förekomma kan således vara, kommer den nya ägaren att stänga någon av företagets fabriker, vad händer med de anställda i bolaget, nedläggning av en avdelning eller kommer de kanske att införa besparingsprogram? (Bowditch & Buono, 1989) Argumentationen kan härröras till Ivancevich, Schweiger och Powers (1987) resonemang kring att ju högre upp i ett företag en individ befinner sig, desto större stress och oro upplevs inför en företagsöverlåtelse. Som ägare av ett bolag får ledaren dagligen möta situationer där det råder brist på information vid beslutsfattande, vilket gäller såväl vid löpande drift som vid en eventuell överlåtelsesituation. Brist på information kan därmed leda till att säljaren känner en viss vemodighet inför överlåtelsen, då det i många bolag finns en nära relation mellan företaget och ägaren. (Bowditch & Buono, 1989) Det kan dock

tilläggas enligt Bowditch och Buono (1989) att företagarens beslut mestadels styrs av vad denne kan förväntas erhålla i finansiella medel vid förvärvet, och då förbises ofta aspekter som inte direkt rör säljarens personliga situation, såsom exempelvis hur anställda kommer att behandlas i framtiden.

2.6 Regleringsteori

Begreppet reglering syftar på en administrativ bestämmelse som riktar sig mot näringsverksamhet och kan anses vara synonymt med orden ingrepp eller offentligt. Skälen för att införa reglering uppkom efter introduktionen av marknadsekonomin. Adam Smith introducerade i slutet av 1700-talet sin teori om hur en fri marknadsekonomi skulle vara det mest effektiva och optimala sättet att fördela ekonomins resurser. Smiths teori hävdar att en marknadsekonomi fri från statens ingrepp skall styra sig själv via en osynlig hand mot vad som är bäst för alla. Argumentet för Smiths tolkning är att varje individs strävan efter högsta personliga tillfredsställelse eller nytta medför att även den totala välfärden maximeras. Reglering av ekonomin sades, trots sin utgångspunkt från "det allmännas bästa", bidra med ineffektivitet och därigenom ge minskad samhällsnytta. (Wibe, 1990)

Enligt Benner (1997) ledde tankarna om den fria marknaden till att den frikopplades från samhället i stort. Det gjorde att sociologin samt dess institutioner exkluderades från debatten om ekonomisk teori. Sociologin fick istället fokusera på att förstå sambandet mellan den ekonomiska utvecklingen och processen med att öka välfärden. Ekonomisk reglering har därför ofta färgats av politiska ideologier. (Benner, 1997)

Teorin om marknadsekonomin osynliga hand och självkorrigerande bygger på att ett antal givna variabler återfinns i ekonomin, vilka är svåra att fullt ut transferera till verkliga scenarion och skapar därmed ett behov av offentlig styrning. Teorier kring offentlig styrning blev mer framträdande efter den stora depressionen under 1930-talet, där en av de mest framträdande teorierna blev Keynes General Theory. Keynes teori visade på att den fria ekonomin var oförmögen att hantera vissa situationer, oförmågan kallades för marknadsmisslyckanden. Reglering ansågs kunna hjälpa ekonomin att uppdaga eller inte begå dessa misstag genom att regleringen identifierar eller eliminerar riskområdena. (Wibe, 1990)

Debatten kring reglering eller frimarknad tar sin ideologiska grund i kommunitarismen och liberalismen. Liberalismen är den ideologi som är närmast besläktad med Adam Smiths klassiska tankar. I den klassiska liberalismen framhålls individens frihet och hur det gentemot friheten inte får förekomma inskränkningar, då dessa kan motverka individens strävan mot nyttomaximering. Frihet definieras som ett skydd mot politikernas och lagstiftares tyranni. Trots att politiker och lagstiftare består av folkvalda representanter, likt det gör i Sverige, anses problematiken kvarstå. Staten har fortfarande medel att via fängelse och bestraffning styra människor att handla i enlighet med statens värderingar. (Mill, 1995)

Klassiska liberalister anser att staten inte skall ingripa i individernas privatliv av två anledningar. Dels för att individen fritt skall kunna använda sin förmåga till förnuftiga val och om staten gör inskränkningar i individens handlande, tenderar individen att bli mindre självständig. Utöver detta resonemang återfinns en tanke om att medborgarens förmåga att motivera sig för dennes livsprojekt tenderar att minska, vilket i det större perspektivet försvagar nationens produktivitet och potential. Medborgaren kommer i längden att invänta statens beslut för att efter det anpassa sitt agerande, utan känsla för konsekvenserna. (Bengtsson & Norberg, 2003) Klassiska liberalister förespråkar ett nästintill totalförbud mot statlig inverkan. De anser att restriktioner inom handeln eller mot konsumentens frihet att var och när som helst införskaffa en vara, är ett

elementärt fel och påverkar köparens valmöjlighet. (Mill, 1995) En utbrytning från klassisk liberalism är socialliberalismen. Socialliberalism anser även de att individens frihet är den viktigaste värderingen och att staten skall visa tolerans och respekt inför friheten. Dock görs invändningar emot det totala förbud mot statlig inblandning som återfinns i den klassiska skolan. Enligt ideologin förespråkas generellt en svag statlig inblandning, men samtidigt ges medhåll för att staten i vissa situationer kan tillgodose kollektiva egenskaper med stor nytta för individen. (Holmberg, 1999)

2.7 Avskaffandet av revisionsplikten

Med syftet att försöka motverka den ekonomiska brottsligheten infördes år 1988 lagen om att alla aktiebolag var skyldiga att ha en kvalificerad revisor (SOU 2008:32). Efter dryga två decennier har revisionsplikten dock tagit en annan riktning och nu förespråkas det istället att den skall avskaffas. (Thorell & Norberg, 2005) För vilka bolag avskaffandet skulle gälla föreslogs först riktlinjer av SOU (2008:32), att de bolag som under de senaste två räkenskapsåren inte uppfyller mer än ett av följande villkor kommer att klassas som små företag.

- ✓ En redovisad nettoomsättning som överstiger 83 miljoner kronor.
- ✓ En redovisad balansomslutning som är större än 41,5 miljoner kronor.
- ✓ Ett medelantal anställda om mer än 50 stycken.

Motiveringen till avskaffandet påvisas efter ett uttalande från Olofsson (2009) med argumentationen att företagens administrativa kostnader skulle minska med 25 procent till år 2010. Ytterligare en anledning till att avskaffa revisionsplikten för mindre bolag är att det i Europa i dagsläget endast finns två länder som innehar revisionsplikt och det är Sverige och Malta, vilket i sig kan påverka konkurrenskraften. Att lättnader i regleringen för små och medelstora företag är så omdiskuterat är beroende av att det inom EU förs omfattande dialoger om kostnadsbesparingar, samt ökad konkurrenskraft. Det förespråkas således inom EU att mindre och medelstora företag skall ha en större valfrihet i sin utformning och användning av redovisnings- och revisionstjänster. (SOU, 2008:32)

Regeringen har dock i en ny utredning om frivillig revision tagit fram nya riktlinjer som skall antas gälla för vilka aktiebolag som skall omfattas av revisionsplikten. Utredningen föreslår följande: Ett privat aktiebolag skall, något förenklat inneha minst en godkänd eller auktoriserad revisor om bolaget uppfyller mer än ett av följande krav enligt Prop. (2009/10:204).

- ✓ Antal anställda skall uppgå till i genomsnitt fler än 3 personer.
- ✓ Balansomslutningen skall vara över 1,5 miljoner kronor.
- ✓ Nettoomsättningen skall överstiga 3 miljoner kronor.

2.8 Utvecklingen i Holland och förtroendebatten i Sverige

Efter att FAR ändrade sin inriktning och blev "branschorganisationen för revisorer och rådgivare", så har syftet blivit att skapa en gemensam och stark organisation som levererar nytta till företagen. (FAR, 2010a) Organisationen är i en övergångsfas där numera fokus tenderar att vara att sprida kunskap om de förtroendeskapande tjänster som branschen kan ge företagen. I en artikel från Balans 2010 beskriver skribenten det kommande behovet av utvecklingen av revisionens tjänster efter revisionspliktens avskaffande. Artikeln hänvisar till förhållandet i Holland där revisionsplikten har slopats. Författaren beskriver hur små och medelstora bolag i mycket stor utsträckning kontaktar revisorer och rådgivare för diverse sammanställningsuppdrag, så som revisioner, bokslutsrapporter eller översiktliga granskningar. Författaren delar upp rådgivarnas förtroendeskapande tjänster i tre områden, där ett är

transaktionsrådgivning. Denna typ av rådgivning syftar till att skapa trygghet vid ett förvärv, för såväl en köpare som en säljare. Granskningen gör att säljaren vet vad denne överlåter samtidigt som köparen vet vad denne förvärvar. (Halling, 2010)

Granskningarna kan variera i omfattning och ibland bli lika omfattande som revisionsplikten tidigare krävde. Författaren betonar dock att en mer översiktlig granskning i många fall räcker som kvalitetsstämpel för små företag utan större extern finansiering. Registrering av dessa dokument hanteras i Holland via ett elektroniskt överföringssystem som kallas XBRL (eXtensible Business Reporting Language), vilket även har introducerats av Bolagsverket i Sverige. Metoden gör det möjligt att integrera rapportering elektroniskt mellan myndigheter och företag, vilket enligt författaren gör informationen mer tillgänglig och användbar. Möjligheten att införa nya tjänster i svenskt företagsklimat kan därmed anses ha ökat utan att det medför en nämnvärt större administrativ börda i samband med tjänsten. (Halling, 2010)

2.9 Caroll's Pyramid

Samhället upprättar regler och lagar som guidar oss i vad som är ett riktigt och oriktigt agerande. Om ett företag eller en person agerar utifrån lagar och regler, medför det inte automatiskt att agerande överensstämmer med god etik. Ett etiskt resonemang har en betydelse som syftar på att individen beaktar empati och medkänsla innan denne agerar, och motsätter sig om en annan uppfattning innehas. (Gustafsson 1995)



Figur 6, Caroll's Pyramid, Inspiration (Carrol & Buchholtz, 2006), (egen utformning)

Ett sätt att beskriva etiskt ansvarstagande är via Caroll's pyramid. Pyramiden bygger på fyra segment som baseras på varandra. Ju högre upp i pyramiden segmenten är, desto större ansvarstagande tar individen. Längst ner i pyramiden finns det ekonomiska ansvaret, vilket utgör basen och den viktigaste delen för företagen. Det ekonomiska ansvaret innefattar bland annat att löner, avkastning till ägare och betalning till leverantörer. Det andra steget i pyramiden är det lagstadgade ansvaret. Det innebär att företaget förväntas förhålla sig till de lagar och regler som råder runtomkring dess omgivning. Brott emot dessa regler kan både ekonomiska repressalier och minskat förtroende. (Carrol & Buchholtz, 2006) Även om lagar i stort kan uppbringa ordning i samhället så anser Carrol och Buchholtz (2006) att det trots allt inte kan leda till ett ansvarsfullt agerande hos företagen. För att uppnå ett mer harmoniserat samhälle behöver ett företag befinna sig i steg tre i pyramiden. Det etiska ansvaret fungerar som ett komplement som omfattar såväl etiska som moraliska förväntningar som härrör ett företag. Om ett företag inte handlar etiskt korrekt innebär det att de nonchalera samhällets normer och sociala koder, vilket kan skada relationen med dess intressenter. Det etiska ansvaret är inte konstant utan det förändras ständigt över tid och det kan därav vara svårt att verkligen definiera vad ett etiskt agerande innebär. Toppen på pyramiden symboliserar det Filantropiska ansvaret, vilket beskrivs som frivilligt. Det är inget som måste följas enligt lag utan det ses istället som en möjlighet för företag att engagera sig socialt. (Carrol & Buchholtz, 2006)

3 Metod

I metodkapitlet beskrivs vilka metoder och angreppssätt som har varit relevanta i färdigställandet av uppsatsen. I avsnittet ges också en förklaring till vilka respondenter som har valts för att öka trovärdigheten i rapporten.

3.1 Studiens uppkomst och undersökningstyp

Författarna till uppsatsen har under sin studietid fattat tycke för så väl redovisning och ekonomi som för juridiska frågor. Därav föll det sig logiskt att djupare undersöka en frågeställning som uppkommit i samband med en föreläsning i juridik, gällande ekonomisk brottslighet och revision. Författarna till uppsatsen ställde sig under föreläsningen frågande till varför inte revision vid företagsöverlåtelser hade introducerats, i syfte att förebygga uppkomsten av viss ekonomisk brottslighet. Avsaknaden av ett direkt svar på frågan väckte författarnas intresse och gav dem hopp om att ämnet lämpade sig väl för den stundande uppsatsen. Efter konsultation med diverse sakkunniga inom ämnet fastslogs sedan ämnet.

Uppsatsens karaktär befinner sig i ett område som är relativt utforskat, vilket bidrar till att forskningen kan liknas vid en explorativ undersökningstyp. Den explorativa undersökningen bygger enligt Patel och Davidson (2003) på att forskaren skall arbeta med kreativitet och idérikedom, för att således samla in en allsidig information. En annan definition som Patel och Davidson (2003) beskriver är att den explorativa undersökningstypen syftar till att fylla "luckorna" i det undersökta kunskapsområdet. Med vårt ämnesval och dess avsaknad av tidigare forskning anser vi att forskningen består av en explorativ undersökningstyp.

3.2 Forskningsprocessen

Forskningsprocessen som studien har bedrivit härrör sig till besvarandet av dess syfte. Då syftet är att förstå och tolka människors agerande och hur de ser på forskningens problem, har studien inriktat sig på ett hermeneutiskt förhållningssätt. Det hermeneutiska förhållningssättet kan enligt Patel och Davidson (2003) kännetecknas av en subjektiv forskarroll som är engagerad och öppen. Den kopplas också samman med ett samhällsvetenskapligt förhållningssätt, där fokus ligger på att undersöka mänskliga handlingar och beteenden. Att undersöka något helt förutsättningslöst anses omöjligt och därmed ses inte subjektivitet som något negativt i den här formen av forskning (Gilje & Grimer, 2007). När en undersökning bedrivs med ett hermeneutiskt synsätt präglas forskningen också av pendlingar mellan förförståelse och förståelse, samt mellan del och helhet (Patel & Davidson, 2003)

Pendlingen mellan förförståelse och förståelse har varit betydelsefull i studiens forskningsprocess, då erfarenheter och kunskap från en intervju har förbättrat förutsättningarna till nästa. Med ett hermeneutiskt förhållningssätt samt att vår studie har byggt på att förstå och tolka olika auktoriteters synsätt på bolagsplundring och revision, valde författarna att också tillämpa en kvalitativ metod i forskningsprocessen.

"The danger of too much flexibility are just as obvious as the truth in the argument that to give to everybody shoes of size 8 is to give the same thing to everybody, yet with different effect"
(Holme & Solvang, 1997. s 99).

Med citatet förklaras de svårigheter som kan uppkomma vid bedrivandet av både kvalitativ och kvantitativ forskning. Kvalitativ metod kännetecknas av hög flexibilitet, där respondenten kan påverka och påverkas av intervjupersonen. Styrkan ligger i att intervjutillfället kan ses som ett

vardagligt samtal, där samtalet kan skilja sig avsevärt beroende på den som intervjuas och sannolikheten att missförstånd om frågornas betydelse uppkommer är minimal. Om forskningen istället bedrivs utifrån en kvantitativ metod är sannolikheten stor att intervjufrågorna kan uppfattas olika, i och med att det inte finns någon möjlighet att tillfråga skribenten av frågan om oklarheter uppstår. (Holme & Solvang, 1997) Att en kvantitativ forskning inte heller bedrivs kommer sig av att metoden till stor del baseras på mätningar av datainsamling (Patel & Davidson, 2003), vilket inte är förenligt med besvarandet av studiens syfte.

Uppsatsen har haft vissa inslag av kvantitativ forskning, då ett antal mätningar har gjorts för att försöka få en förståelse för bolagsplundrings omfattning i samhället. Att forskningsprocessen intog en kvalitativ metod motiveras också med att det sedan tidigare inte finns någon forskning inom akademien på ämnet. Det ansågs därmed av författarna mer troligt att kunskapen inom ämnet bäst skulle tillgivas genom intervjuer med auktoriteter, till skillnad från att enbart fokusera på mätningar av data. Att den kvalitativa metoden i kombination med ett hermeneutiskt förhållningssätt har även bidragit till att forskningsprocessen kunnat gå in på detaljnivå och justera frågor under intervjutillfället. Genom möjlighet till flexibilitet i studien kunde vi säkerställa att rätt information erhållits, och därmed kunde studiens syfte besvaras.

3.3 Datainsamling

Insamlingen av data kan ske på en mängd olika sätt och varierar i förhållande till vilken tid och vilka resurser som finns att tillgå för att besvara frågeställningen. För att kunna skapa en så fullständig bild som möjligt skall målet vara att återge problematiken från flera synvinklar. Det kan göras genom så väl primär- som sekundärdata. Problematiken med att presentera sannolika fakta refereras till källkritik och anses vara en väsentlig parameter i skapandet av en trovärdig uppsats. Det är därmed viktigt att särskilja primärdata ifrån sekundärdata samt förstå innebörden av dessa. (Patel & Davidson, 2003)

Primärdata är den data som anses vara förstahandsrapportering och är insamlad med utgångspunkt från det givna ändamålet eller problemformuleringen. Primärdata tas fram i syfte att bli underlag för kommande analys. (Patel & Davidson, 2003) Enligt Befring (1994) nämns vanligtvis tre strategier för insamling av primärdata, observationer, intervjuer och enkäter. Sekundärdata är däremot den data som redan samlats in men med ett annat ändamål eller syfte. Den ger därigenom upphov till ett kritiskt förhållningssätt och påvisar behovet välgrundad källkritik för att skapa en trovärdighet. Sekundärdata kan bestå av vetenskapliga artiklar, offentlig statistik och publikationer, tidningsartiklar och uppslagsverk. (Befring, 1994) För att underlätta datainsamlingen och orientera oss i den mängd av både relevant och irrelevant information som finns att tillgå, har ett samtal förts med en bibliotekarie vid Ekonomiska Biblioteket. Mötet resulterade i ett antal nya tillförlitliga databaser och litteratur, vilka för författarna på egen hand hade varit tämligen mödosamma att finna.

I vår studie består primärdata av material från kvalitativa intervjuer. Intervjuerna genomfördes dels genom att vi uppsökte respondenterna på dels deras arbetsplats och dels via telefon. För att uppnå en hög tillförlitlighet och validitet i intervjusituationen anser Befring (1994) att intervjun skall ge utrymme för allsidighet i frågeställningar, svarsformer och registreringsätt. Hög validitet i intervjuer skapas genom att frågorna inledningsvis är av mer övergripande karaktär, vilket syftar till att ge respondenten möjlighet att svara på det mest adekvata och trygga sättet. Det beskrivna upplägget anses vara ett vedertaget förhållningssätt för att uppnå en förtroendefull kommunikation. (Befring, 1994)

3.3.1.1 Intervjumall

Intervjufrågorna som ställdes till respondenterna följde en grundstruktur som kan utläsas i Bilaga A och B. Innan vi skickade ut frågorna till respondenterna bad vi vår handledare Emmeli Runesson att gå igenom frågorna. Avsikten med att få hennes åsikt var att ge oss feedback om frågornas relevans och dess grad av tillfredställande objektivitet. Innan intervjutillfällena skickades även frågorna ut till respektive respondent, för att de skulle kunna avgöra om de ansåg sig lämpliga att uttala sig om frågornas innehåll.

Intervjumallens uppbyggnad är att den innehåller ett antal huvudfrågor, vilka i sin tur omfattades av underfrågor. Mallen utformades i syfte att komprimera intervjumaterialet under ett antal rubriker som i sin tur skulle ligga till grund för den empiriska sammanställningen. Resultatet av intervjumallens uppbyggnad skapar en enhetlighet för den externa läsaren av rapporten, som med hjälp av huvudfrågorna kan orientera sig bland all fakta. Mallen låg också till grund för insamlandet av primärdata i studien, genom att respondenternas svar infogades under respektive fråga i intervjumallen. Att datainsamlingen utfördes på ett sådant strukturerat sätt bidrog sålunda till en förenklad process i strukturerandet av empirin.

3.3.2 Urval av respondenter

I syfte att besvara studiens frågeställning tillämpades ett icke slumpmässigt urval. Att tillämpa metoden icke slumpmässigt urval innebär att skribenten av studien är med och påverkar urvalet (Patel & Davidson, 2003). Studien avsåg att undersöka komplexa sakförhållanden inom såväl juridik som ekonomi, där vi som författare ansåg att ett slumpmässigt urval av respondenter hade försvagat kvalitén. Att inte påverka urvalet hade försvårat att färdigställa processen med en hög trovärdighet. I urvalet av respondenter rådgjorde författarna med Cajsa Drefeldt, ordförande i FAR SRS och representant i bokföringsnämnden, för att motverka subjektivitet i urvalet. För besvarandet av studiens syfte valdes auktoriteter med olika erfarenhet och bakgrund för att sålunda ge studien ett bredare perspektiv. I skapandet av en omfattande studie valdes respondenter från akademien, näringslivet och olika myndigheter. Vi valde att bortse från företagets perspektiv, då de förespråkar enklare regler, effektivare system samtidigt som de inte självmant beaktar samhällsekonomiska aspekter i sin verksamhet (Nordmark Nilsson & Fritsch, 2009).

Studiens avsikt var att beakta ett brett spektra av erfarenheter för att tillsynes uppmärksamma flera auktoriteters och myndigheters åsikter. Inledningsvis intervjuades en revisor med 17 års erfarenhet inom branschen, som i sin revisorsroll även har varit delaktig vid en mängd förvärvsprocesser. Revisorn har även en koppling till akademien, där denne bedriver forskning om företagsförvärv. Revisorns delaktighet i uppsatsen ger en intressant infallsvinkel, då revisorns externa kontrollfunktion gentemot företagen är en viktig utomstående part i bekämpningen av ekonomisk brottslighet. Den andra intervjun hölls på Ekobrottsmyndigheten med en ekorevisor som också var chef för avdelningen om brottsförebyggande frågor. Att uppsatsen har tagit del av Ekobrottsmyndighetens perspektiv anses ha bidragit med unika erfarenheter, då myndigheten är specialist inom brottsutredningar och grundades i syftet att motverka den ekonomiska brottslighet som är planerad och organiserad.

Forskarna har också valt att intervjua en konkursförvaltare som dels har 30 års erfarenhet med att arbeta med företag i kris, men han har också anknytning till akademien och var även den person som gav upphov till studiens uppkomst. Att en konkursförvaltare har utvalts till att uppfylla studiens syfte grundar sig i att denne står för cirka 40 procent av de anmälningar som görs av ekonomisk brottslighet. En konkursförvaltare fyller också en viktig roll i det avseendet att

denne ofta är den första externa person som påträffar målvakter och bulvaner vid konkurser i plundringssituationer. För att ytterligare ge studien en bredd och en klar definition om vad revision anses bidra med i samhället gjordes en intervju på Justitiedepartementet. Intervjupersonen har befattningen ämnesråd och har varit delaktig i utredningen om inskränkningen av revisionsplikten. Att erfarenheter från Justitiedepartementet har beaktats i författandet av uppsatsen, grundar sig i att respondenten och myndigheten besitter erfarenheter som vidrör framställningen av lagar och regler kring revision, samt att de spelar en betydande roll i utformningen av slopad revisionsplikt, vilket kan ge upphov till en ökad ekonomisk brottslighet.

Avslutningsvis har Skatteverkets åsikter beaktats i författandet av uppsatsen, vilket motiveras med att Skatteverket är den enskilt största myndigheten som anmäler ekonomiska brott. Under intervjutillfället fick uppsatsen ta del av två personers erfarenhet. Dels från chefen för Skattebrottsenheten i Västra regionen, samt från en skattebrottsutredare. Att deras erfarenheter är en del av vår uppsats ger viktiga infallsvinklar i det avseendet att de är måna om att skapa regler och förutsättningar som förhindrar ekonomisk brottslighet.

3.3.3 Intervjuernas genomförande

Intervjuerna har genomförts utifrån två olika intervjumallar (Bilaga A & Bilaga B), vilka har fungerat som en utgångspunkt vid intervjutillfällena. Därutöver har intervjuerna präglats av flexibilitet och respondenterna har getts relativt fritt svarsutrymme. Intervjuerna hölls halvvägs in i processen, vilket gav oss möjlighet att förbereda oss och skapa goda förkunskaper inför intervjutillfället. Enligt Patel & Davidson (2003) är förberedelse och förkunskaper viktiga faktorer för att kunna uppmärksamma fel och utveckla en god kommunikation i en kvalitativ intervjusituation.

Av de två olika intervjumallarna så har alla utom Justitiedepartementet utgått från Bilaga A. Att Justitiedepartementet fick en annan grundstruktur på frågorna grundar sig i att deras åsikter till största del behandlar revision och regleringen kring revisionsplikten, och att de inte ansåg sig besitta någon djupare kunskap om ekonomisk brottslighet och bolagsplundring. Intervjuerna har skett genom både personliga möten och telefonintervjuer, där tre av fem intervjuer har utförts i personliga möten. Samtliga intervjuer har spelats in för att på ett bättre sätt kunna återspegla att det som kommunicerades under intervjutillfället är det som författas i uppsatsen, och att missförstånd därmed skall minimeras. Att intervjuerna erbjöds möjlighet att spelas in, gjorde också att vi helt kunde fokusera på intervjutillfället och inte distraheras av ett frenetiskt dokumenterande. Intervjuerna kompletterades utöver bandupptagningen med löpande anteckningar, för att ytterligare förstärka att det som kommunicerades verkligen uppfattades korrekt. Det inspelade materialet har sedan transkriberats ord för ord, vilket enligt Patel och Davidsson (2003) minskar risken för missförstånd.

3.3.4 Källkritik

Vid insamlingen av data är det väsentligt att kunna göra bedömningar huruvida fakta eller upplevelser kan ses som sannolik eller ej. Det är därmed viktigt att vid inhämtningen av framförallt sekundärdata förhålla sig kritisk till den information som inhämtas. (Patel & Davidson, 2003) Enligt Holme och Solvang (1997) finns det tre grundfrågeställningar som bör ställas. När och var har informationen tillkommit, varför data är framtagen och slutligen måste vi ta ställning till upphovsmannen och dennes incitament. Det mest problematiska i vår forskning har varit att finna information som kan anses tidsmässigt relevant, då en stor del av den forskning som bedrivits kan uppfattas som föråldrad.

Författarna har i sitt insamlade av sekundärdata undersökt datans ursprung för att kunna reflektera kring dennes egentliga syfte. Vi har således försökt att angripa problematiken med bolagsplundring genom att använda olika källor. Därav innefattas forskningen av ett brett spektra av litteratur för att undgå att bli ensidig, vilket Befring (1994) anser vara negativt för en studie. Studien har breddat sitt perspektiv genom att söka information i sökmotorer, såsom Affärsdata, Business Source Premier och FAR SRS Komplet. Genom detta förfarande har studien vidhållit en önskad breddning av problemet utan att sänka forskningens ethos.

3.4 Metod för analys

Det material som har använts i analysen underbyggs till stor del på auktoriteternas åsikter kring införandet av revision vid företagsöverlåtelsen. För att styrka underlaget och öka trovärdigheten så har samtliga intervjuer spelats in och transkriberats ord för ord. Därefter har intervjuerna sammanställts till en löpande text med ett antal underfrågor, för att bättre vägleda den externa läsaren kring vad som diskuteras under respektive avsnitt. För att ytterligare säkerställa att intervjuerna uppfattades på rätt sätt har alla sammanställningar av intervjuerna skickats tillbaka till respektive respondent, vilket har gett dem en möjlighet att bekräfta att vi har uppfattat intervjun korrekt. Genom att intervjuerna har transkriberats och därefter godkänts av samtliga respondenter, bidrar följaktligen till att det som analyseras underbyggs med stor tillförlitlighet av verkliga erfarenheter, vilket höjer studiens trovärdighet.

I den empiriska undersökningen valde vi att redovisa respondenternas åsikter var för sig, förutom intervjun med Skattebrottsenheten där båda respondenterna var närvarande vid intervjutillfället. Separationen av den empiriska undersökningen gav oss ett bra underlag för att sammanföra auktoriteternas åsikter i analysen. Analysen består som ovan beskrivits av en aspektrik insikt om hur olika auktoriteter ser på införandet av revision vid företagsöverlåtelser. De aspektrika insikterna från respondenterna har vävts samman med referensramen, för att således underbygga en större trovärdighet för studien. Det har i sin tur skapat en analys som speglar verkligheten genom pendling mellan de empiriska insikterna och referensramen.

Strukturen på analysen består av fyra underrubriker som komprimerar auktoriteternas åsikter. Dessa länkas samman som ovan nämnts med referensramen. Att underrubrikerna skiljer sig från den empiriska delen av uppsatsen motiveras med att frågorna i analysen har för avsikt reflektera de mest väsentliga uttalandena, vilket kräver en oansenlig justering för att på bästa sätt uppfylla studiens syfte. Genom att på samma sätt som i den empiriska delen av uppsatsen fördela analyskapitlet under olika rubriker, skapas sålunda en möjlighet för den externa läsaren att associera textens innehåll med rubrikens frågeställning. Det bidrar till att texten blir lättare att ta till sig och det skapar bättre förutsättningar för kapitlets betydelse i förhållande till dess syfte och resultat.

3.5 Giltighetsanspråk

Säkerställandet av validitet i en kvalitativ forskning är mycket svårare än i undersökningar av kvantitativ karaktär, då en kvalitativ forskare har mycket större närhet till de som skall studeras (Holme & Solvang, 1997). För att öka giltighetsanspråket i en kvalitativ undersökning måste de gjorda valen tydligt motiveras. Inom forskningsområdet berörs begreppen inre och yttre validitet, där den inre validiteten symboliserar en motivering till forskarens val, medan den yttre validiteten underbygger studiens generaliserbarhet (Patel & Davidson, 2003).

3.5.1 Inre validitet

I bedrivandet av en kvalitativ studie kan bara konstateras att varje studie är unik, då studiens innehåll i stort präglas av vilka intervjupersoner som har uttalat sig. Därav måste urvalet av respondenter uttryckligen motiveras för att säkerställa trovärdigheten av det empiriska materialet. (Patel & Davidson, 2003), vilket tydligt framgår i avsnittet 3.3.2 Urval av respondenter. Genom att intervjuerna spelades in och därefter transkriberades, samt skickades tillbaka för ett godkännande, garanterar att inget av det som sagts under intervjutillfället går förlorat, samt att den text som sedan finns att tillgå kommer att präglade det empiriska materialet på ett tillförlitligt sätt. Tillvägagångssättet är något som Patel och Davidson (2003) anser styrka den inre validiteten.

Uppsatsen har också arbetat med triangulering, vilket är en metod som innefattar att flera olika källor används för att stärka dess validitet. Genom att en undersökning kombineras med olika dokument och respondenter, stärker studien sin tillförlitlighet och förmedlar en djupare helhetsbild. (Patel & Davidson, 2003) I studien har aktörer med olika erfarenheter och perspektiv uttalat sig om problematiken, där såväl näringslivet, akademien och statliga myndigheter finns representerade. Genom att studien berikas med olika infallsvinklar och åsikter, tillämpas triangulering som i sin tur har höjt dess inre validitet.

3.5.2 Yttre validitet

I författandet av uppsatsen är omfånget begränsat till en tioveckorsperiod. I och med den begränsade tidsperioden har uppsatsen inte kunna beakta alla tänkbara intressenters åsikter kring fenomenet bolagsplundring, vilket således begränsar dess generaliserbarhet. Vad som dock stärker studiens generaliserbarhet är de kvalificerade respondenterna, som kan representera flertalet av de stora intressegrupperna till problematiken. Resultatet kan inte antas vara representativt för alla intressenter, men vi anser ändå att de ger en god indikation på hur olika aktörsgrupper förhåller sig till införandet av revision vid företagsförvärv, i syfte att förhindra bolagsplundring.

4 Empiri

I den empiriska delen av uppsatsen får läsaren ta del av fem intervjuer med olika auktoriteter. Varje intervju kommer att presenteras var för sig, för att tillsynes urskilja olika synsätt på fenomenet bolagsplundring och hur dess inverkan på samhället kan förhindras med revision. Varje avsnitt är indelat i ett antal rubriker som är sammankopplade till intervjufrågorna. Rubrikerna i empirin sammanfattar därmed ett antal underfrågor, vilka tydligt kan utläsas i Bilaga A och B.

4.1 Pernilla Rehnberg – Universitetsadjunkt och Revisor

Pernilla Rehnberg¹ har i 17 år arbetat som revisor på revisionsbyråen Deloitte. Idag är hon både partner på företaget samt ansvarig för Deloitte's kontor i Jönköping. Utöver sitt engagemang som revisorn har hon även påbörjat en avhandling vid Handelshögskolan i Göteborg. Forskningens fokus ligger på att undersöka redovisningen kring företagsförvärv och främst immateriella tillgångar och dess betydelse för användaren.

Hur kommer du och din organisation i kontakt med ekonomisk brottslighet och bolagsplundring, hur bekämpar ni den?

Rehnberg har under sina år som revisor stött på ett tiotal fall där det varit frågan om ekonomisk brottslighet, men hon har ingen erfarenhet av att något företag utsatts för plundring. Ekonomisk brottslighet är en företeelse som återfinns inom affärsvärlden och ekobrottsbrottsförsvaret behöver inte enbart vara av det större formatet, utan att det kan även röra sig om mindre förseelser. Rehnberg vidhåller att hennes organisation skapar en viss avhållsamhet för att begå ekonomisk brottslighet samt att den fungerar som en kontrollfunktion för samhället. Samhället skadas av denna brottslighet både direkt och indirekt. Skadan som kan uppkomma är att Skatteverket förlorar skatteintäkter och Ekobrottsmyndigheten lägger ner mycket resurser på att utreda brottsligheten.

”Ekonomisk brottslighet ger absolut upphov till kostnader för samhället, men jag är tveksam till om vi som individer i samhället reflekterar över dess påverkan eller kostnad.”

För individerna i samhället är varken kostnaden för ekonomisk brottslighet eller kostnaden för att motverka den, något som berör den enskilde. Revisionen av aktiebolag kan anses förebygga ekonomisk brottslighet, men Rehnberg är tveksam till om dess nytta överstiger företagets kostnad för revisionsplikten i mindre bolag. En revision av ett aktiebolag med upp till tre anställda kostar runt 15 000 kronor och ett större bolag med tio anställda hamnar över 50 000 kronor, vilket gör att kostnaden för företagen kan vara högst relevanta. I mindre bolag sker kontakten med revisorn mer sporadiskt och då är det svårt att motivera nyttan med revision, ställt i relation till arvodet.

Den som begår ekonomisk brottslighet anser Rehnberg vara en pressad person där det plötsligt öppnats en för stor möjlighet. I situationer där tillfällen uppkommer infinner sig möjligheten hos individen att agera tvivelaktigt. Sålunda utnyttjar den enskilde stunden snarare än att verket från början varit planerat. Det engelska uttrycket, White Collar Crime, ger en relativt god beskrivning av den person som begår ekonomiska brott. Då det gäller bolagsplundring upplever Rehnberg att

¹ Pernilla Rehnberg, telefonintervju den 26 april 2010.

de som lever på att utföra plundringar är relativt sällsynta. De som lever ett inkom kriminellt liv och håller sig i regel borta från revisorer, därav saknas erfarenhet i mötet med dessa.

Vad anser du om regelverket vid företagsförvärv i Sverige?

Företagare i Sverige har ett rimligt ansvar när det kommer till företagsförvärv. Det enda problematiska som hon kan upptäcka är att kunskapen om regleringen kring förvärv kan vara bristfällig hos en del företagare, men samtidigt förväntas alla känna till de regler och lagar som gäller i Sverige. Att ansvaret skulle vara för stort, är inget som Rehnberg förlikar sig med. Samtidigt kan hon medge att regleringen kring förvärv inte är direkt omfattande, men menar att det är balanserat ansvarsförhållande och att det saknar nytta att krångla till regelverket för företagare.

Som revisor är Rehnberg idag med när hennes kunder skall gå in i en överlåtelse- eller förvärvsprocess. Att revisorn finns representerad beror på det förtroende som finns mellan revisorn och företagaren, vilket ger företagaren trygghet i överlåtelseprocessen. Revisorn ser att det återfinns en viss ängslighet eller osäkerhet hos säljaren av ett bolag, vilket kan uttryckas i form av vad som kommer att hända efter denne har lämnat över ansvaret. Det är därför vanligt förekommande att det i överlåtelseavtalen stipuleras om garantiåtaganden och tilläggsköpeskildringar. I överlåtelseavtalet förekommer det även relativt frekvent en övergångsbalansräkning, där en revisor går in och granskar vad som finns i bolaget vid förvärvstidpunkten. Det är dock oftast för köparen granskningen utförs, men det förekommer även att det upprättas neutralt för båda parter.

Kan revision vid företagsöverlåtelser motverka bolagsplundring?

Rehnberg tycker att en implementering av en lagstadgad revision är bra om den effektivt kan komma åt brott vid förvärv, men hon gör samtidigt en inskränkning i sitt uttalande. Det sker många förvärv i Sverige varje år som viktiga, bra och friska. Att då i dessa friska fall införa en reglering för att komma åt en halv procent som är sjuka, skulle enligt Rehnberg ge en negativ inverkan på svenskt företagande. Det skulle inte anses rättvist mot företagaren. Hennes uppfattning är att den totala kostnaden för revisionen skulle överstiga den nytta lagstiftningen skapar. Rehnberg menar att det i dessa situationer handlar om så kallad frivillig revision, där revisionen uppkommer på grund av ett behov och inte till följd av lagstiftning.

Vidare nämner Rehnberg att kompetensen hos revisorerna att uppdaga ekonomisk brottslighet och bolagsplundring finns, men att den kanske inte alltid varit så självklart. Det har nyligen tillkommit ytterligare en aspekt att beakta som revisor, nämligen anmälningsskyldigheten. Rehnberg är dock lite kritisk till tillägget då det ligger utanför revisorns grundläggande uppgift att fastställa en korrekt balans- och resultaträkning. De interna utbildningarna som revisionsbyråerna har utvecklat fokuserar numera i större utsträckning på att vara skeptisk i sin revision och våga ifrågasätta, vilket ger henne fog att påstå att revisorerna besitter den kunskap som krävs. Det finns trots allt en möjlighet för plundrare att undkomma revisorn i tider med pressade arvoden och komplexa upplägg, då revisorns utgångspunkt tenderar att bli mer fokuserad på att allt är rätt framför att något kan vara fel.

Rehnberg problematiserar frågan om registrering av en övergångsbalans hos Bolagsverket genom att ställa sig frågande till vilken kostnad administrationen skulle ge upphov till samt om offentligheten i dokumentet. Hon anser att det är väsentligt att tydligt förklara syftet med registreringen och att det faktiskt skulle kunna tillföra en viss säkerhet för framförallt säljare men även köpare. Rehnberg tror att det kan finnas en sekretessproblematik i framtagningen av en övergångsbalans på grund av vissa underliggande dokument. Hon hänvisar dock till att

årsredovisningen är offentlig och skillnaden mellan dessa rapporter skulle vara marginell. Fokus enligt Rehnberg bör då ligga på att övergångsbalansen inte stör bilden av årsredovisningen.

”Revision vid överlåtelse vore en god idé och skulle vara till nytta, dock är det viktigt att processen med förvärv och överlåtelse inte försvåras eller görs mer omständiga. Det sker idag många snabba och viktiga förvärv i Sverige, som inte i framtiden skall hindras på grund av lagstiftningen. Jag är skeptisk till ett lagstadgat krav på revision vid överlåtelse, då revisionen blir ett måste och inte ett behov. Vi måste värna om den företagskultur som finns i Sverige.”

4.2 Henrik Lundin – Ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten

Henrik Lundin² arbetar idag som ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten med brottsförebyggande frågor. I hans arbetsuppgifter ingår också en del operativa uppdrag, utveckling och till viss del utbildning. I grunden är Lundin civilekonom och han har 20 års erfarenhet i bekämpningen av ekonomisk brottslighet, varav han sedan 1998 har arbetat på Ekobrottsmyndigheten. Tidigare arbetade Lundin 5 år som revisor på Skatteverket med stort fokus på att bekämpa ekobrott, och innan det var han redovisningschef på ett privat bolag.

Hur kommer du och din organisation i kontakt med ekonomisk brottslighet och bolagsplundring, hur bekämpar ni den?

Ekobrottsmyndighetens uppkomst kommer just av att bekämpa ekonomisk brottslighet och idag finns myndigheten representerad i Stockholm, Göteborg och Malmö med omnejd. Utförs ekonomisk brottslighet utanför dessa områden så utreds brotten istället av Åklagarmyndigheten och Polismyndigheten. För att motverka den ekonomiska brottsligheten så arbetar myndigheten framför allt utifrån två olika uppdrag. Den största och mest omfattande är utredning, som både innefattar att utreda allt som anmäls men också via en större underrättelseverksamhet försöka titta på den underliggande ekonomiska brottsligheten. Det finns enligt Lundin ett stort mörkertal för ekonomisk brottslighet till skillnad från exempelvis mord. Alla mord som begås anmäls, vilket bidrar till att det inte finns något mörkertal. Ekonomisk brottslighet befinner sig precis på andra sidan skalan, där mörkertalet är extremt stort. Problematiken med mörkertal inom ekonomisk brottslighet är att det inte finns någon målsägande. Vid bedrägerier och förskingring är det förhållandevis ett mindre mörkertal än exempelvis svartarbete, där det inte drabbar några enskilda personer utan i större utsträckning staten.

Det andra uppdraget som ekobrottsmyndigheten arbetar efter är brottsförebyggande, vilket Lundin är verksam i. Att uppskatta hur stor kostnad som bolagsplundring utgör för samhället är enligt Lundin väldigt svårt att säga. Men kostnaden ligger utöver exempelvis de uppskattade 130 miljarder som innefattar uteblivna skatteintäkter för svartarbete.

Bolagsplundring var ett jättestort problem under 90-talet när de stora skalbolagsuppläggen fanns. Sedan ändrades lagstiftningen, vilket ledde till att bolagsplundring minskade i omfattning. Men givetvis existerar bolagsplundring än idag enligt Lundin. Det förekommer i olika former. Den klassiska formen innefattas av dels rena skalbolag, men det förekommer också när det finns tillgångar i bolag som helt enkelt plundras. Det kan exempelvis vara ett fastighetsbolag, där det köps fastigheter som i sin tur genererar hyresintäkter. Löpande tillgodoser sig plundraren med hyresintäkterna i samband med att underhållet eftersätts. Leverantörsskulder betalas i liten omfattning och senare inget alls, för att slutligen sätta in en målvakt som står som ägare när bolaget går i konkurs. Bolagsplundringar omfattas också av svarta arbetskraftshärvor, där

² Henrik Lundin, Ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten, personlig intervju den 26 april 2010.

aktiebolag, påstådda löner och oriktig fakturering används som brottsredskap i kombination med bulvaner och målvakter. Skatter och skulder undanhålls för att plundraren enbart skall ta del av intäkterna innan bolaget slutligen är tömt på dess tillgångar. Detta är enligt Lundin ingen klassisk bolagsplundring, men den innefattas ändå av begreppet.

Den klassiska bolagsplundraren är bedragare som innehar en del kunskap om affärsjuridik och denne har ett långsiktigt affärsupplägg och med idén att plundra bolag. Plundraren är kreativ och har ofta en del kunskap om avtal, muntliga avtal, panträtter och så vidare. Antingen är plundraren juridiskt kunnig eller så anlitar denne skumraskjurister som skriver olika typer av avtal.

Vad anser du om regelverket vid företagsförvärv och företagande i Sverige?

Rent generellt anser Lundin att det utifrån deras utgångspunkt med att förebygga ett brott, skall det ligga ett så stort ansvar möjligt på den enskilda individen, alltså på köparen och säljaren. Detta står givetvis i kontrast till fri företagsamhet som främjar den ekonomiska tillväxten, samt att för stor frihet innebär risker för avarter. Balansgången är enligt Lundin en politisk fråga men generellt anser han att ansvarsfrågan och reglerna för köparen av ett bolag i Sverige är bra. Däremot anser Lundin att det bör åläggas ett större ansvar på den som säljer ett bolag. Diskussionen har tidigare förts om att införa en överlåtelsebalansräkning som skulle granskas av en revisor. Eller åtminstone att någon vet att affären mellan köpare och säljare har ägt rum. I Ekobrottsmyndighetens utredningar har det noterats att det är vanligt att en mängd handlingar upprättats i efterhand, vilket bidrar till att det är väldigt svårt att veta om affären verkligen har ägt rum.

I Ekobrottsmyndighetens arbete så används revision som en hjälp i utredandet av ekonomisk brottslighet. Är revisorer med vid förvärven så är det oftast inga problem, är de inte med så kan det vara en indikation på oegentligheter. Revisorer har en brottsförebyggande effekt. Men det är ju inte alla köpare som gör en förvärvsanalys eller due diligence, då det är en kostnadsfråga som försvårar själva rörligheten av vad som gäller köp och sälj.

”Från vår utgångspunkt så hade det givetvis varit väldigt bra om det fanns någon form av granskning av överlåtelsebalansräkning och att den bokföring som påstås vara överlämnad vid försäljningen, verkligen har överlämnats. För att undvika problematiken kring målvakter”.

När ett bolag har bytt ägare och en bolagsplundring i nästa led äger rum, så kan givetvis den ärliga säljaren bli misstänkt för att vara inblandad i processen. Det har ju hänt vid ett flertal tillfällen enligt Lundin att säljaren av bolaget är inblandad. Det svåra i de här situationerna är att styrka någons skyldighet, då det sällan existerar någon bokföring. I ärliga situationer vill köparen behålla bokföringen för att ha kontroll på exempelvis dess leverantörer. Men i oärliga situationer är köparen mån om att få bokföringen, för att sedan kassera den. Bokföringen är oftast ett instrument tillsammans med förhör i våra brottsutredningar. Avsaknaden av bokföring gör att det blir svårare att få någon dömd för brott. Bevis i viss utsträckning kan finnas i penningtransaktioner, men det ger ju inte alls en så heltäckande bild som bokföringen.

En annan aspekt som kan komma att öka antalet ekonomiska brott är revisionsplikten avskaffande, och bolagsplundring kommer givetvis att stå för en del av ökningen. Finns det ingen revisor så finns det ingen utomstående kontroll, vilket kan leda till att en företagare kan pressas att sälja bolaget. Förslaget om slopad revision för bolag med lägre omsättning än 3 miljoner anser Lundin vara en mer rimlig nivå än den som tidigare diskuterats. På Ekobrottsmyndigheten fruktade vi att det skulle bli relativt stora bolag som skulle ha omfattats av slopad revisionsplikt.

De bolagen som enligt dagens förslag undgår att ha en revisor är ganska små, vilket torde leda till att ökningarna av eventuell bolagsplundring blir relativt små och försumbara i sammanhanget. I förslaget av avskaffandet ingår också en Opt Out-lösning, som innebär att de bolag som inte vill ha revisor måste anmäla det, vilket kan sända signaler till Skatteverket att titta lite närmre på dessa bolag.

Kan revision vid företagsöverlåtelser motverka bolagsplundring?

”Ja, jag tror att alla kontrollmoment som görs förhindrar ekonomisk brottslighet. Så utifrån vårt perspektiv så skulle bolagsplundringen minska med revision vid förvärv, definitivt.”

Om inte en revision görs så skulle någon form av registrering underlätta i bedrivandet av utredningar. Enligt Lundin har både Ekobrottsmyndigheten och Bolagsverket efterfrågat någon form av ägarregister, för att enklare i utredningssituationer kunna undvika antiderade avtal, där olika personer skickas in i efterhand för att registrera. Förut godkände regelverket att en styrelse kunde registreras med lång antidering, vilket bidrog till att det var enklare att utföra plundringar. Enligt de omgjorda reglerna finns det nu ett registreringsdatum vid bolagsverket som har minskat möjligheter till plundring, vilket också underlättar våra utredningar.

Ytterligare förbättringar som har gjorts idag är att revisorn har fått en anmälningsplikt, vilket är en åtgärd som syftar till att förebygga att brott sker. Revisorerna är enligt Lundin samhällets person in i företagsvärlden. I det stora hela så handlar det inte om att företagare i allmänhet är kriminella, utan det är ju bara ett fåtal som är det. Sedan är det en del personer som utför brott om det finns tillfälle, och därför skall tillfällena förhindras enligt Lundin. Finns det en revisor så minskar tillfällena att göra något olagligt, annars kanske företagaren hade utfört något brott. Minskar möjligheten att begå brott i den normala verksamheten så är det positivt, därför skall det finnas så mycket brottsförebyggande åtgärder som möjligt. Det är också bra för Ekobrottsmyndigheten med brottsförebyggande åtgärder, för då kan myndigheten koncentrera sig på den verkliga och grova kriminaliteten. Den som är samhällsstörande och organiserad, eller att förhindra dem som har yrkesverksamhet att begå kriminella handlingar i bolagsformer. Den ekonomiska brottsligheten har som sagt förflyttats från att enbart vara manschettbrottslighet till att även innefattas av en allt mer organiserad brottslighet. Den ekonomiska brottsligheten är enligt Lundin till skillnad från exempelvis handel med narkotika väldigt mycket svårare att åka fast för.

”Ofta kräver domstolarna hög bevisning för att kunna döma någon för ekonomisk brottslighet, och det vet buset om.”

Det svåra med exempelvis bolagsplundring är att den innefattar både bokföringsbrott, skattebrott och oredlighet mot borgenär. Det bidrar till svårigheter med att uttala sig om hur stor del av den totala mängden brott som utgörs av bolagsplundring. Vid ett skattebrott behövs ett uppsåt med handlingen, vilket bidrar till att åklagaren måste ha en större mängd bevis. Brott mot borgenär är ännu svårare, då en åklagare skall påvisa att ett bolag är på obestånd och att den misstänkte var medveten om obeståndet. För att få någon dömd för brott mot borgenär måste vi därmed nästan gå in i folks hjärnor vid en viss tidpunkt, vilket försvårar brottsutredningar. Däremot krävs det inget uppsåt för att döma någon för bokföringsbrott, vilket underlättar för fällande domar. Med detta som bakgrund är det enligt Lundin viktigt att ta fram lagstiftning som förebygger brott för att inte hamna i dessa svåra situationer.

4.3 Enar Folkesson - Konkursförvaltare och Universitetsadjunkt

Enar Folkesson³ har under hela sitt yrkesamma liv arbetat med företag i kris. År 1971 började han som ekonom och kamrer på Ackordcentralen. Ett år senare började han läsa juridik vid sidan om arbetet och när juristexamen var färdig började Folkesson att arbeta med konkursförvaltaruppdrag. Under början av 80-talet sökte sig Folkesson tillbaka till skolans värld för att undervisa jurister och ekonomer i kredit- och obeståndsrätt, vilket han har gjort i snart 30 år. I dagsläget arbetar Folkesson deltid på Handelshögskolan i Göteborg och resterande tid på Ackordcentralen.

Hur kommer du och din organisation i kontakt med ekonomisk brottslighet och bolagsplundring, hur bekämpar ni den?

I situationer med obeståndsföretag eller insolvenshanteringar, så skall en konkursförvaltare alltid undersöka om det finns återvinningsbara tillgångar. Utöver detta skall det också undersökas vad i händelseförloppet som har utlöst krisen. Finns det misstanke om brott så skall det anmälas till åklagaren, vilket tydligt finns att utläsa i konkurslagen och lagen om företagsrekonstruktion. För att upptäcka ekonomisk brottslighet finns det enligt Folkesson ingen given mall, utan han väljer istället att citera en advokat med motivationen att alla som har arbetat med frågorna vet vad han pratar om.

”När man kommer ut till ett nytt företag så känns det i väggarna att det är något fuffens”

Känslan på ett företag som råkat ut för en plundring eller annan ekonomisk brottslighet är att allt inte är i sin ordning. Som konkursförvaltare är man kluven och det är inte alltid enkelt att leta efter fel. En viss sanning ligger i att den som letar efter fel finner dem, oavsett om felet är korrekta eller inte. För att skapa sig den bästa förståelsen för händelseförloppet och varför det ledde till en ekonomisk kris, är goda relationer med anställda nyckeln till framgång, då de kan ge betydelsefulla upplysningar om vad som verkligen har hänt.

Bolagsplundring kan förekomma i många olika former. Det kan exempelvis vara att ett bolag bryter mot aktiebolagslagens 1:4, gällande överföring av transaktioner och därmed förlorande av tillgångar, vilket många transaktioner och rättshandlingar kan ge upphov till. Det kan också enligt Folkesson uppkomma utav att det är en brottsling som har utfört kriminella handlingar. I dessa lägen finnes sällan gäldenären utan istället påträffas gäldenärens företrädare när konkursen skall utredas. Företrädaren eller ägaren av bolaget är i dessa situationer en person som kallas för målvakt eller bulvan, som har satts in för att ta det personliga ansvaret för konkursen.

Vad anser du om regelverket vid företagsförvärv och företagande i Sverige?

I Sverige har vi en grundläggande regel om att aktiebolag fritt får överlätas och förvärfas. Tanken är att stimulera omsättningen av bolag och främja marknaden. När det gäller registrering och register av bolag vid överlåtelser så skall den nuvarande ägaren finnas i aktieboken, vilken ofta inte finns vid oärliga situationer. Aktieboken skall finnas och vara tillgänglig för envar som vill ta del av den, vilket står i aktiebolagslagen. Enligt Folkesson är aktieboken väldigt viktigt, men efter erfarenhet så vet han att det slarvas med den. För övrigt anser Folkesson att ansvaret på de olika parterna vid företagsöverlåtelser är bra.

³ Enar Folkesson, personligt intervju 28 april 2010.

I Sverige har vi inget företagarkörkort för personer som vill bedriva egen verksamhet. Enligt Folkesson är det nästan grundlagsskyddat att starta företag, då det skall råda fri företagsamhet. Det är väldigt många okunniga och naiva personer som råkar illa ut av det här gränslösa företagandet. I vissa branscher behövs tillstånd för att få bedriva en verksamhet, särskilt där det är vanligt förekommande med skattebrott. Det är enligt Folkesson att gå bakvägen till att ha ett företagarkörkort då en företagare måste ha tillstånd för att driva bolaget. Tillstånden finns för att förhindra brott, skattebrott med mera, men också för att skydda att oskyldiga personer drabbas av oseriösa företagare.

När Folkesson kommer ut till ett bolag som är på obestånd och det påbörjas en granskning av själva händelseförloppet, måste tidigare ägare av bolaget kontaktas för att få erforderliga uppgifter om vilka tillgångar som har funnits i bolagets ägo under olika ägares innehav. I dessa situationer anser Folkesson att revisorn är en extern part som kan bidra med värdefulla uppgifter. Den primära uppgiften för konkursförvaltaren är som sagt inte att agera brottsutredare, utan det är ju att hitta tillgångar som kan säljas till bästa möjliga pris i syfte att ge fordringsägarna utdelning. Om tillgångar inte finnes som enligt böckerna skall finnas så måste orsaken undersökas berättar Folkesson. I dessa lägen spelar revisionen och redovisningen en betydande roll. Ett problem som oftast uppkommer enligt Folkesson är att bokföringen inte är riktig eller att den inte existerar. Vid överlåtelsen av ett bolag är det svårt att styrka vad ägaren verkligen hade tidigare, för handlingarna finns inte kvar i ens besittning. Har en person sålt sitt bolag så tillsätter köparen en ny styrelse som tar över bolaget. För övrigt så är det bolaget som skall spara på verifikationer, inte ägaren. Folkesson menar på att det kan uppkomma bevissvårigheter om vem det är som har plundrat och vid vilken tidpunkt det skedde. Bevisen kan finnas genom att studera banktransaktioner, men är det fysiska tillgångar så är det näst intill omöjligt.

I dagsläget så finns det löpande kontroll i aktiebolag, vilken kommer att förändras med revisionspliktens avskaffande. En revisor som gör en fortlöpande revision och har en löpande kontroll över räkenskapsåret med sina klienter uppmärksammar enligt Folkesson när det sker något konstigt. Revisorn har ju också anmälningsskyldighet om brott uppdragas, vilket gör dem viktiga som extern part. I väldigt små bolag där revisorn kanske enbart har kontakt med bolaget en gång per år kan det nästan bli motsatsen. Tron om att revisorerna granskar bolaget kan ju bidra till att utomstående myndigheter tror att förvaltningen går rätt till.

Tillfället gör tjuven och därför skall tillfällena förhindras enligt Folkesson. När det kommer till bolagsplundring är det nog mer tal om planerad brottslighet. Det är inte på samma sätt tillfället som styr, utan det är mer planerat. Folkesson tror att det är ganska välutbildade personer som använder sina kunskaper på fel sätt, samt att de köper viss kompetens av duktiga rådgivare. Det handlar hela tiden om att tjäna så mycket pengar som möjligt på enklaste sätt. Folkesson citerar en person som uttryckte sig om momsbedrägerier, där han förstärker att de kriminella är kreativa i sin yrkesutövning, fast de är på fel sida lagen.

”Varför skall man ta risken att råna en bank när man lika gärna kan sitta hemma och fylla i några blanketter och få lika mycket pengar?”

Kan revision vid företagsöverlåtelser motverka bolagsplundring?

Folkesson har inte själv varit med vid en företagsöverlåtelse, men hans uppfattning är att säljaren ofta anser sig få för lite betalt för sina aktier. Problematik som kan uppstå är om en person äger ett bolag med ekonomiska problem som inte har något stort värde. Helt plötsligt dyker det upp en person som vill betala för bolaget, men denne har oseriösa tankar med förvärvet och har för avsikt att plundra det. Om skadan sker så är det väldigt svårt att säga vem

som skall stå som ansvarig för brottet. Risken är ju att den senaste ägaren blir ansvarig, vilket ofta är en målvakt. Denna person skall ha bokföring, men den finns oftast inte. Är det dock helt uppenbart för rätten att den siste är en målvakt, då tjänar det ingenting till att straffa honom. Utan då kan även den tidigare ärliga och seriösa ägaren få stå till svars för vad som har hänt i bolaget. Ibland är denne inblandad, men de egentliga bovarna går ofta fria om inte några andra bevis kan finnas.

Som säljare till ett bolag har man kanske inte något riktigt bevis, då bevisen oftast följer med företaget. Ofta klarar sig de gamla ägarna bra om det tidigare finns en relation med någon revisor. Det skall aldrig vara fel att sälja ett företaget, men givetvis kan det finnas en oro. Folkesson ställer sig frågande till om det skall vara en säljares ansvar att orientera sig bland seriösa och oseriösa köpare. Om någon vill betala för mycket för mitt bolag, skall en säljare då antas misstänka att denne har någon kriminell avsikt med förvärvet. Det anser Folkesson inte vara rimligt och tycker att det är bättre att revisorn på något sätt skall bli involverad i förvärvet. När ett bolag får en ny ägarstruktur skall detta kopplas samman med någon form av ägarregister. Om alla bolag var avstämningsbara så skulle det inte finnas en aktiebok på varje enskilt bolag, vilket inte skulle vara krångligt i vårt datoriserade samhälle. Problematiken med någon form av registrering vid förvärv är vart gränsen skall dras enligt Folkesson. Är det vid 50% eller 100% av aktierna. Problemet med registrering kan bli att skurkarna kringgår någon form av sådan bestämmelse genom att köpa olika poster så att de inte själva blir enskilda ägare till ett bolag. Det är väldigt svårt att reglera, för man måste hela tiden tänka på hur en skurk skulle göra i en specifik situation menar Folkesson. Om företagare ges möjligheten att registrera vid ett förvärv så kan insatsen vid en utredning inrikta granskningen på de andra ägarna. Det är väldigt viktigt som ni diskuterar att få fram en sådan här förebyggande regel, att förhindra att det plundringar sker. För har det redan hänt så är skadan redan skedd.

Revisorn skall absolut vara med i ett överlåtelsefall, men frågan är var gränserna ska dras vid antal aktier och vid vilka kvantiteter det överlåtes. I seriösa situationer idag så är ju revisorerna ofta representerade vid förvärv enligt Folkesson. Men är förvärvaren ute efter att begå ett brott så försöker de givetvis att exkludera revisorn från förvärvsprocessen. Revision eller någon form av registrering vid förvärv tror Folkesson kan motverka plundring. Dock så anser han att det skall rikta in sig på säljarens intresse, så att denne skall kunna sova gott om nätterna.

Det är viktigt med förebyggande regler, då utredningskostnader är otroligt dyrt och en långsamtgående process. Det är också svårt att döma brottslingar till ekonomiska brott. I bolagsplundringar möts konkursförvaltaren oftast av en målvakt som i regel inte har någon aning om vad de har skrivit på. Man kommer således sällan i kontakt med den riktiga förövaren, som skulle kunna bidra med betydelsefull information. Vid en konkurs är det svårt att återvinna tillgångar. Den enda möjligheten är om personen som har förvärvat tillgången har gjort det till ett underpris. Men i regel sker transaktionen till rätt pris, vilket gör att det är svårt att återvinna den till konkursboet. Att säljare sedan tar vederlaget och stoppar det i egen ficka är inget som påverkar köparen. Det skulle behöva vara rent uppenbart att köparen känt till att konkurs var närstående och avsikten var att behålla pengarna, men det är omöjligt att bevisa. Har man som ni undersöker ett bokslut vid tillträdet, så blir det helt klart enklare att konstatera vad om hänt före och efter förvärvet.

4.4 Jacob Aspegren – Ämnesråd på Justitiedepartementet

Jacob Aspegren⁴ arbetar idag som ämnesråd på Justitiedepartementet och har tidigare erfarenhet från enheten för fastighetsrätt och associationsrätt, där han var verksam i cirka 10 år. Under hans tid på Justitiedepartementet har han mestadels arbetat med frågor som berör bolagsrätt, samt frågor om revisorer och revision. Bland annat har Aspegren varit handläggare för ett ärende som omfattar en inskränkning av revisionsplikten för små företag, där också en del frågor om ekonomisk brottslighet berörs. Tidigare var Aspegren verksam som hovrättsassessor i hovrätten för västra Sverige.

Hur ser du på revision som kontrollfunktion och vilka motverkande effekter anser du att den har på ekonomisk brottslighet?

Revision har enligt Aspegren varit ett viktigt inslag i aktiebolagsrätten i alla tider. Det är en viktig faktor för att säkerställa och kvalitetssäkra den finansiella informationen som bolagen ger ifrån sig. Revision är bra för bolagen själva, bolagets intressenter och för mer eller mindre alla som är i kontakt med bolaget. Revisorn bidrar till att det är ordning och reda. Inte bara i bolagets räkenskaper utan också i förvaltandet. Är förvaltningsrevisionen gjord ordentligt av revisorn så ger det ju vissa garantier för allmänheten, banker och hyresvärdar. I och med att utgångspunkten för revision är att säkerställa kvalitén på bolagens årsredovisning och bokföring, så är det klart att revision har en betydelse även för bekämpandet av ekonomisk brottslighet. Inte minst så anses det av väldigt många inneha en preventiv effekt enligt Aspegren. Revisorns närvaro gör att en del brottslighet inte sker, då en del näringsidkare avhåller sig ifrån att inte begå brott. Det skall dock tilläggas enligt Aspegren att det inte är många företagare som går in med avsikten att göra något brottsligt. Men vikten av revisorns närvaro har poängterats av både Ekobrottsmyndigheten och Brottsförebyggande rådet.

Revisionen har en viss om en inte mätbar effekt att motverka ekonomisk brottslighet. Det finns anledning för Ekobrottsmyndigheten och andra brottsförebyggande myndigheter att ha ögonen på aktiebolagen. Samtidigt som Justitiedepartementet anser att riskerna är ganska begränsade för oss i Sverige. Det finns en dansk undersökning som visar att förändringar och ökning av brott inte har förekommit i någon stor utsträckning sedan avskaffandet av revisionsplikten. Även om det finns risker med aktiebolagsreformen så behöver det nödvändigtvis inte betyda att den ekonomiska brottsligheten ökar i stort, men där kan Justitiedepartementet ha gjort en felaktig uppskattning enligt Aspegren. Man bör ha i åtanke att i många mindre företag idag har inte bolagen en kontinuerlig kontakt med revisorn, utan de processer som sker är att räkenskaperna skickas över någon gång per år. Det gör att den brottsliga verksamheten kan pågå ett år utan att någon märker det, och då fyller inte revision någon större funktion för att möjligen upptäcka oegentligheter. Men det kommer att göras utredningar på införandet av reformen allt eftersom, och då kommer Ekobrottsmyndigheten förhoppningsvis att kunna rapportera om huruvida missbruket har ökat, vilket Justitiedepartementet då kommer att ta ställning till för att se hur det kan lösas.

Hur har ni resonerat kring vilka bolag som skall undantas av revisionsplikten och vilka faktorer är avgörandet vid valet av nivå?

Det finns både fördelar och nackdelar med en sådan här reform. Det är ju inte alls så att regeringen bara har sett fördelar med reformen. På plus är det förstås att de bolag som väljer att

⁴ Jacob Aspegren, telefonintervju den 5 maj 2010.

inte ha revisor sparar in revisionsarvordet, vilket kan vara betydande i en liten verksamhet. Bolagen får välja själva vilken hjälp de vill ha för att klara av vad lagstiftningen kräver.

”Det är ju inte bara bolagens ensak att argumentera för om det är prisvärt att ha en revisor, utan intressenternas intressen måste också tillgodoses.”

Här kommer vi in på ekobrottsbekämpning och skattekontroll, säkerheten i omsättningen i allmänhet. Det kan argumenteras för att avskaffandet av revision gör bolagen en otjänst, då det kan bli svårare att för bolagen att få krediter. Intressenterna till bolagen vill givetvis inte råka ut för kreditförluster, och detta kan därav anses vara ett minus med reformen enligt Aspegren. Så som reformen ser ut i dagsläget så är det bolag som har färre än 3 anställda som omfattas av avskaffandet. Det berör ändå väldigt många bolag, närmare 250 000. Om detta sätts i ett ekobrottsperspektiv så är det enligt Skatteverket just de här allra minsta bolagen som inte alltid är så bra på att sköta bokföringen och redovisning, vilket också sätts på minus med reformen enligt Aspegren.

Vad anser du om regelverket vid företagsförvärv i Sverige, från såväl säljarens som köparens perspektiv?

Aspegren har ingen vetskap om att det diskuteras om revisorn skall vara med vid förvärv, då en revisors arbete inte förändras något märkvärdigt om företaget byter ägare. Utan det är mer som ett led i förvaltningsrevisionen där det i efterhand kan ske att revisorn ser över hur en styrelse har arbetat. I framtiden kommer en del bolag som överlåtes inte att ha någon revisor som kan upptäcka oegentligheter, inte heller i efterhand i förvaltningar och räkenskaper. Det är enligt Aspegren en allmän aspekt som blir verklighet när revisorn avskaffas av vad det gäller alla typer av oegentligheter. Det kommer att ske ett bortfall av den kontrollstation som revisorns granskning av årsredovisningar och förvaltningen utgör.

När en företagare säljer sitt bolag så är det viktigt att styrelseledamöterna blir avförda från styrelsen genom anmälning till bolagsverket, då det inte finns något aktieägarregister. Det finns ett förslag om införandet av ett ägarbolagsregister ifrån aktiebolagskommittén som lämnades till den dåvarande regeringen år 2000. Det har enligt Aspegren inte hänt något sedan dess det finns inga direkta planer på att införa det. Varken den nuvarande eller dåvarande regeringen har gjort något förslag eller någon proposition om förslaget. Men det skulle säkert ha fördelar ur ett ekobrottsperspektiv. Avsaknaden av ett ägarregister leder till att det är svårt att se vem det var som var aktieägare i bolaget när någonting hände. I många överlåtelser så sparar dock företagare dokument som dokumenterar försäljning av aktierna och datum vid försäljning, vilket underlättar i bevisfrågan.

Kan revision och/eller upprättande av en överlåtelsebalans skapa trygghet för inblandande parter vid en företagsöverlåtelse?

”Ja det gör det säkert. Det måste ju vara väldigt bra om en revisor medverkar vid en företagsöverlåtelse. Det behöver ju inte vara en hel revision utan det kan bara vara någon typ av kontroll eller granskning som revisorn utför.”

Aspegren tycker att förslaget låter rimligt och det skulle kunna leda till att ekobrottsaspekterna av inskränkande av revisionsplikten inte blir så framträdande. Problemet med att införa ett lagkrav med upprättande av en överlåtelsebalansräkning är väl att blir en ny administrativ börda och alla säljare kanske inte anser att det är väl använda pengar. Aspegren tror att det skulle vara

svårt politiskt att införa ett nytt lagstadgat krav. Men anser ändå att det kanske är en idé som kan vara värd att pröva.

Att införa nya lagstadgade krav och någonting som blir en ekonomisk och administrativ börda för företagen är ingenting som Aspegren ställer sig positiv till, då han inte kan ha någon uppfattning om vad förslaget skulle kosta. Att lagstiftaren gör förslaget till ett obligatorium gör att det kan bli lite svårt att införa. I så fall får det istället vara en valbar möjlighet för den enskilda säljaren. Men ur ett samhällsperspektiv så anser Aspegren att ju fler revisorer som deltar i förvävsprocesser, desto positivare blir det i alla transaktioner i näringslivet när det gäller skötsel av företag. Att väga samhällsnyttan mot kostnaderna är svårt om det inte finns en klar utredning om uppskattade kostnader, så om förslaget är hållbart vågar Aspegren inte uttala sig om. Aspegren avslutar intervjun med att reflektera kring ett ägarregister och anser att om det finns så kan det ge en ökad säkerhet för säljaren. Genom att handlingar registreras till exempel av bolagsverket eller någon annan myndighet som det sker med årsredovisningar idag. Det anses idag vara väldigt viktigt att till exempel göra kreditvärdighetsbedömningar av bolag och årsredovisningar. Det är möjligt att det finns tillräckligt stora fördelar med ert förslag att göra särskilda balansräkningarna offentliga.

”Det ger ju ökad säkerhet, det har ni helt rätt i, frågan är bara vad det kommer att kosta.”

4.5 Lars-Åke Larsson och Kent Björkdahl – Skattebrottsenheten

Lars-Åke Larsson⁵ är från början utbildad civilekonom från Handelshögskolan i Göteborg och Lunds Universitet. Han inledde sin karriär på Skatteverket 1975 och då som skatterevisor. Sedermera blev han chef över en dataavdelning inom Skatteverket och medverkade där i arbetet med att bygga upp Skatteverket PC-nätverk. Larsson har även varit kontorschef på ett lokalt skattekontor och arbetat inom koncernrevision på Skattemyndigheten. Numera är Larsson chef över Skatteverkets skattebrottsenhet i Västra regionen. Utöver det ordinära arbetet medverkar han i ett EU-projekt som undersöker och hjälper blivande medlemsstater i deras arbete med bekämpning av skattebrott. Han har bland annat varit med i Bulgariens och Litauens EU-inträdesprocess och är idag inblandad i en liknande process med Albanien.

Kent Björkdahl⁶ är utbildad civilekonom och är idag skattebrottsutredare på Skatteverkets skattebrottsenhet i Västra regionen. Efter utbildningen 1971 började Björkdahl arbeta som revisor på Hagströms revisionsbyrå, men gick sedermera över till en ekonomtjänst på Kronofogdemyndigheten. Sedan gick dock Björkdahl tillbaka till revisionsyrket och firman Sparev under en period, innan han 1989 kom till Skatteverket och blev skatterevisor avseende bland annat revisioner av större företag. Han har medverkat i utlandstjänstgöring i Botswana, där han var delaktig i vidareutvecklingen av riksrevisionen.

Hur kommer er organisation i kontakt med ekonomisk brottslighet och bolagsplundring, hur bekämpar ni den?

Ekonomisk brottslighet och bolagsplundring är ett fenomen som Skatteverket ständigt kommer i kontakt med. Bolagsplundring var under 90-talet inte speciellt sällsynt, då det för den kreative gick att lura staten på stora summor pengar. Skalbolagshärvor har tack vare ändrade skatteregler under 2000-talet minskat i frekvens och omfattning, men de uppstår fortfarande då och då.

⁵ Lars-Åke Larsson, personlig intervju den 11 maj 2010.

⁶ Kent Björkdahl, personlig intervju den 11 maj 2010.

”Vi har definitivt en preventiv effekt och det är viktigt att skilja på Skatteverkets två olika uppgifter, en brottsutredande och en fiskal roll.”

Att Skatteverket har en förebyggande roll i bekämpningen av ekonomisk brottslighet styrks av myndighetens uppgift. De förväntas å ena sidan utbilda medborgare och företagare i hur dessa skall göra deklARATIONER och skatteinbetalningar. Det återfinns en filosofi inom Skatteverket att allt skall vara rätt från början för då blir arbetet enklare. Att sålunda ge företagare information och stöd för att kunna göra rätt är helt i linje med filosofin. När kunskapen hos företagen blir bättre så motverkas en stor del av den ekonomiska brottsligheten, vars ursprung bygger på slarv och okunnighet. En annan aspekt är att rekrytering av nya brottslingar minskar då företag som hamnar i svårigheter inte tar så kallade olovliga ”lån” från skattemyndigheten. Larsson och Björkdahl menar att företag i kris tenderar att eftersläpa med betalningar till staten, som en typ av lån för att kunna fortsätta bedriva sin verksamhet. Det är i denna gråzon som en stor del av den ekonomiska brottsligheten tar sin grund. Skatteverket pekar även på vikten av att skapa en lojalitet hos skattebetalare gentemot skattesystemet, vilket görs genom att visa på vad skatten används till och vem som blir lidande om den inte betalas in.

Den preventiva effekt som utbildning av medborgare och företagare har är betydligt mindre för de ekobrott som kräver planering, liksom bolagsplundring. Preventionen är även begränsad när det kommer till återfallsbrottslingar, som tenderar att inte ha vilja att ta till sig kunskapen. Det är då en av Skatteverkets andra uppgifter kommer in, den brottsutredande uppgiften. Skatteverket måste på ett framgångsrikt sätt lyckas få misstänkta plundrare och skattesmitare fällda för brott, vilket då ger en avskräckande effekt till de utförda handlingarna. Skattebrottsenheten bistår ofta åklagare vid brottsutredningar samtidigt som myndigheten själv bedriver viss underrättelseverksamhet. Bland annat uppsöker Skatteverket verksamheter där brott kan förekomma i syfte att samla in information och motverka eller identifiera oegentligheter.

Ett exempel på bolagsplundring är enligt Larsson och Björkdahl att ett företag under en period gått dåligt och konkursen närmar sig. Innan konkursen säljs bolagets alla tillgångar av och vederlaget stannar i ägarens besittning. Bolaget överlåtes innan konkursen till en målvakt som företräder bolaget när konkursen senare blivit ett faktum. Det är då främst konkursförvaltarens uppgift att utreda händelseförloppet, men Skatteverkets utredare kan givetvis bli involverade. Om konkursbolaget inte skött sina åligganden vad gäller redovisning av skatter och avgifter kommer Skatteverkets kontrollmekanismer sannolikt att leda till att en skatteutredning påbörjas. Skatteverket har i regel intresse i konkursförvaltarens utredning och informationsutbyte är vanligt förekommande.

Skatteskulder är ofta inte prioriterade i slutskedet av ett plundringsförfarande, vilket gör att den återfinns bland konkursboets skulder. Tidigare har skattefordringar varit prioriterade vid en konkurs, så att dessa åtminstone i viss utsträckning fått täckning av försäljningen av bolagets tillgångar, men så är numera inte fallet. Det påverkar den utdelning som ges vid en uppdelning av konkursboets tillgångar. Skatteskulder blir i regel numera inte fullt kompenserade och speciellt inte vid bolagsplundringar, vilket gör att samhället går miste om skatteintäkter. Effekten av en bolagsplundring reflekteras inte av enskilda individer i samhället, tror Larsson och Björkdahl. De menar även på att begreppet bolagsplundring leder till stor förväxling. Det är inte ovanligt att begreppet används i vardagligt tal för att beskriva exempelvis bankdirektörers höga bonusavtal eller pension, vilket leder till en snedvriden bild av det som menas med en bolagsplundring. I juridisk mening är det inte frågan om bolagsplundring när en chef erhåller vederlag för en tjänst, utan fokus vid en plundringshärva bör ligga på att man använt aktiebolaget som ett redskap för att undgå ansvar.

Det råder inte något personligt ansvar i aktiebolag, men när ett bolag hamnat på obestånd och inte upprättat det som lagen kräver, kan styrelsemedlemmarna bli personligt ansvariga. En småföretagare som idag ofta både är ägare och styrelseledamot, löper då en stor risk att bli personligt ansvarig. Med en obligatorisk revisionsplikt finns en revisor med som ett stöd och kan rådgöra med företagaren om vad denne skall göra i obeståndssituationer. Revisionsplikten kan därmed sägas ha en preventiv effekt även på andra aspekter än ekonomisk brottslighet. Nyttan reflekteras det nog sällan över, vilket gör att kostnaden för revisionsplikten ofta ses som större än nyttan.

Vad anser ni om regelverket vid företagsförvärv och företagande i Sverige?

Regelverket med sina lagar täcker nog upp det mesta och är reglerade på ett lämpligt sätt. Dock känner Larsson och Björkdahl igen bilden som målas upp av att granskningen vid ett förvärv kan vara bristfällig. Ibland överlåts ett företag till en målvakt och intresset av en granskning är i sådana fall obefintlig. Skattebrottsenheten stöter emellanåt på verksamheter som överlåts till en ny ägare och denne har vid förvärvet inte uppdragat att kassasystemet är och har varit bristfälligt. När Skatteverket kommer på inspektion och upptäcker problemet, kräver Skatteverket svar på sin misstanke om brott. Den nuvarande ägaren hävdar då att felet var en följd av den gamle ägaren, vilket leder till att även den gamle ägaren blir misstänkt. Det är dock mycket svårt att veta vem som har begått felet, så problematiken med avtalsfrihet vid förvärv är ytterst relevant.

”Det är en självbevarelsedrift hos företagen att genomgå en granskning av målbolaget, annars köper inte ett bolag ett annat för en massa pengar.”

Vid seriösa överlåtelser där köparen vill förvärva ett företag av rent ekonomiska aspekter, är en revisor i regel redan involverad. Vid en seriös överlåtelse upprättar säljaren en balansräkning som sedan köparen ges möjligheten att granska. Denna möjlighet utnyttjas frekvent av seriösa förvärvare för att underbygga deras förvärvsanalyser. Sedermera inkluderas granskningen i överlåtelseavtalen som upprättas. Problematiken med en merkostnad för revision vid seriösa förvärv torde därmed vara relativt liten. Dock anpassas alltid nivån på granskningen vid varje enskilt förvärv, då det kan vara svårt att sätta en generell omfattning på granskningen. I samband med skattebrottsutredningar stöter Skatteverket inte på dessa förhållanden speciellt ofta, utan de bolag Larsson och Björkdahl får befatta sig med har inte en granskningsbalans i sina avtal. Oseriösa förvärv eller överlåtelser till bulvaner har inget intresse att inneha en granskning i sina avtal, däremot förekommer muntliga sidoavtal om att bokföringen efter förvärvet skall försvinna eller liknande. Tekniken med bulvaner används framförallt inom konkurrensutsatta branscher. Oseriösa underleverantörer inom byggbranschen kan konkurrera med ett helt annat pris om de exempelvis betalar svarta löner. Men samtidigt måste ägaren göra sig av med bolaget innan Skatteverket vill utföra en revision, för att inte själva bli ansvariga vid en konkurs. Det är i dessa situationer som målvakter sätts in eftersom de kan ses som immuna mot straff. Skattebrottsenheten vill ju gärna se igenom dessa bulvaner berättar Björkdahl och Larsson, för att om möjligt komma åt de riktiga förövarna. Men om ett skattebrott eller borgenärsbrott inte kan styrkas så går det idag i det flesta fall åtminstone att fälla en person för bokföringsbrott, dock går den faktiske förövaren ofta fri.

Kan revision vid företagsöverlåtelser motverka bolagsplundring?

I en situation där tanken hela tiden har varit att plundra bolaget, så skulle en granskning vara fördelaktigt och medföra nytta för Skatteverkets brottsenhet. De kvalificerade revisorerna är duktiga på att uppdaga brister i redovisning, men något sämre på att anmäla brottsmisstankar.

Dock har revisorer flera sätt att signalera sina tankar kring oegentligheter, likt orena revisionsberättelser och avhoppade revisionsuppdrag. Till Skatteverket inkommer därmed en mängd av information från revisorer. Skatteverkets uppfattning är att de anmäler ungefär 4 000 fall om misstankar om ekonomiska brott varje år och konkursförvaltare ungefär 3 000. Revisorerna anmäler dock i storleksordningen 200 fall, men däremot så inkommer upp till 20 gånger fler orena revisionsberättelser än vad det skickas in anmälningar. Det kan sålunda inte vara befogat att förringa revisorns roll som brottsbekämpare. Genom att ta bort revisionen löpande i aktiebolag torde öka möjligheten att begå ekonomiska brott. Som studien undersöker att införa en revisionsplikt vid förvärv skulle eventuellt i teorin kunna öka möjligheten för revisorn att upptäcka brister, dock stöter det på problem att i praktiken införa en sådan lagstiftning. Bland annat är det svårt att politiskt lyckas med en lagstiftning kring revisionsplikt vid förvärv, då den svenska utvecklingen är raka motsatsen. Det är och skall bli enklare att starta och driva företag i Sverige. Idag får exempelvis nästan alla utan vidare beviljat en F-skattedel, till och med personer som varit med i våra brottsutredningar tidigare och kanske kan anses vara tvivelaktiga som företagare. Tankar kring ett företagarkörkort har diskuterats genom åren och hade ur vårt perspektiv varit till nytta, då de ekonomiska brotten till följd av okunnighet skulle minska.

Förslaget som presenteras av uppsatsen att vid en överlåtelse kunna registrera en överlåtelsebalans som granskats av en revisor, skulle ha fördelar när det kommer till bekämpning av bolagsplundring. Att som uppsatsen även undersöker att införa ett aktieägarregister likt det som finns för fastigheter, hade kunnat ha en preventiv effekt och öka möjligheten för oss att döma den riktige förövaren vid en plundring.

5 Analys

I analysen kommer intervjumaterialet från empirikapitlet att vävas samman med referensramen. De olika auktoriteternas svar kommer sålunda att sammanföras under fyra rubriker, vilka kan anses sammanfatta utfallet av intervjutillfällena. Materialet från analysen kommer sedan att ligga till grund för studiens avslutande reflektioner.

Auktoriteternas kontakt och motverkande effekt på ekonomisk brottslighet och bolagsplundring.

Studien visar på att bolagsplundring som fenomen är mindre frekvent idag i sin omfattning än vad den var under 90-talet. Dock anser samtliga auktoriteter att den fortfarande är förekommande inom ramen för ekonomisk brottslighet. Folkesson i sin roll som konkursförvaltare berättar att bolagsplundring gör sig synligt de gånger då en målvakt finns representerad vid konkursen. Han belyser även vikten av erfarenhet vid utredningen av konkurser, då ett bolag som utsatts för oegentligheter ofta karaktäriseras av en viss företagskultur. Företagens representanter är ofta svåra att finna och den bokföring som förts är ofta bristfällig. Upplägget är enligt Folkesson genomarbetat och planlagt för att undkomma det personliga ansvaret och juridiska bestraffningar, vilket väl överensstämmer med teorins benämning om White-Collar Crime. Upplägget styrks av Rehnberg som i sin yrkesroll sällan påträffar plundrare, vilket hon anser grundar sig i att plundraren i regel håller sig undan revisorer. Lundin beskriver gärningsmannen som väl bevandrad inom affärsjuridikens avtal, förpliktelser och rättigheter, vilket gör att denne utnyttjar aktiebolagets begränsande ansvar till fullo. Larsson och Björkdahl instämmer med de övriga i beskrivningen av brottslingen och påpekar att brottsligheten kan ha minskat i frekvens, men att den trots regeländringar fortfarande är aktuell.

Enligt Folkesson är brottslingarna kreativa och finner lösningar när de juridiska förutsättningarna förändras. Resonemanget bekräftas likväl av Lundin som menar på att bolagsplundring idag inkluderar såväl klassiska fastighetsbolagsplundringar som svarta arbetskraftshärvor. Eftersom bolagsplundring inte kan rubriceras till en specifik brottshandling är det svårt att sammankoppla handlingar och straff. När en person anses ha utfört ett plundringsförfarande blir denne i regel dömd för bokföringsbrott, skattebrott och eventuellt till brott mot borgenär. Att det finns svårigheter att dömas för borgenärsbrott kan tydligt utläsas i den brottstatistik som återges i teorin. Till skillnad från bokföringsbrott och skattebrott, så kallade mängdbrott, som har ökat markant. Brottsförebyggande rådet förklarar delvis skillnaden i ökning mellan brotten med effektivare anmälningssystem för mängdbrott, samt att Ekobrottsmyndigheten visar på att ökningen kan härledas till en ökad grad av multikriminell verksamhet. Uppskattningen av samhällets påverkan av fenomenet är svårbedömt då bolagsplundring enligt Lundin även innefattas av ett stort mörkertal. Brotten saknar ett direkt offer men uppdragas likt Magnusson och Sigbladh (2001) indirekt via ökad arbetslöshet och minskade skatteintäkter. Bolagsplundring är sålunda ingenting som enskilda individer i samhället reflekterar kring enligt Rehnberg.

Auktoriteterna uppdragar brottsligheten på olika sätt men gemensamt för alla är att de anmäler brottsmisstankar till Ekobrottsmyndigheten, då brott upptäcks i någon av de tre storstadsregionerna. Lundin förmedlar insikten om att drygt hälften av alla anmälningar inkommer från Skatteverket och att runt 40 procent av anmälningarna inkommer från konkursförvaltaren, i samband med dennes genomgång av obeståndsbolag. Den sista auktoriteten som anmäler brott till Ekobrottsmyndigheten är revisorer, vilka står för ungefär fem procent av alla anmälningar. Trots den låga andelen anmälningar från revisorer anser Larsson

och Björkdahl att revisorns roll ej skall nonchaleras. Revisorn har även möjlighet att lämna en oren revisionsberättelse, vilket också indikerar på oegentligheter. För att ställa revisorns faktiska inverkan på brottbekämpning i proportion till de övriga auktoritetens inverkan, så anser Larsson och Björkdahl att revisorns alla medel att indikera bör inkluderas. De båda menar att de tips som inkommer till Skatteverket genom orena revisionsberättelser eller revisors avhopp, kraftigt överstiger revisorns anmälningar. Revisorns kompetens att uppdaga brott kan därmed anses ligga i paritet med övriga auktoritetens förmåga.

Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten arbetar ständigt med att ta fram brottsförebyggande åtgärder. De båda myndigheterna betonar vikten av att utbilda personer som vill bedriva näringsverksamhet, i syfte att de skall undvika misstag som kan ge upphov till ekonomisk brottslighet. Larsson och Björkdahl menar att utbildning är en väg för att komma till rätta med problematiken kring ekonomisk brottslighet, till den del som det grundar sig i okunnighet och slarv. Men bolagsplundring vars karaktär är annorlunda, i den bemärkelsen att den kräver planering och ett illojalt handlande, har sålunda utbildning inte samma effekt. Fokus bör enligt Folkesson och Lundin istället utgå ifrån att skapa förebyggande regler som förhindrar att plundring är möjlig. Larsson och Björkdahl diskuterar även väsentligheten i att ha ett ansvarsfullt företagande. Det är då viktigt att skapa en förståelse för vem eller vad som skadas av den ekonomiska brottsligheten. Resonemanget som auktoriteterna ger uttryck för kan kopplas samman med Carrol's pyramid som beskriver olika nivåer av ansvarstagning gentemot dess omgivning. Teorin berättar hur ett lagstadgat ansvar kan skapa ett visst ansvarstagande, men att ansvarstagandet kan utökas genom att företagaren självmant väljer att följa det som samhället förespråkar. Företagare kan då anses ta ett etiskt ansvar för sitt agerande, vilket Larsson och Björkdahl vill att vår lagstiftning skall sträva mot. Praxis skall vara att företagaren vill göra rätt och att denne även skall tillgodose sig med redskapen för att lyckas.

Det svenska regelverket kring företagande och företagsöverlåtelser och dess utformning för att möta inblandade parter intresse.

Den generella uppfattningen hos respondenterna är att regelverket kring företagsöverlåtelser ger stor frihet till de berörda parterna. Rehnberg anser att regleringen skapar en god företagsmiljö där företagets behov av snabba och effektiva förvärv tillgodoseas. Folkesson vidgar synen på regelverket och benämner det svenska systemet med att aktiebolag fritt skall kunna startas och överlåtas, som nästintill grundlagsskyddat. Det svenska tankesättet kan liknas vid klassisk liberalism, som enligt Mill (1995) vill främja fritt företagande och den fria marknaden. Det råder dock en oenighet bland auktoriteterna huruvida den dispositiva lagstiftningen är av godo. Lundin som representerar Ekobrottsmyndigheten anser att det bör åläggas ett större ansvar på individen för att bekämpa ekobrott. Speciellt anser han att ansvaret hos säljaren idag är något bristfälligt, då frånvaron av reglering bidrar till att säljaren blir oaktsam vid en överlåtelse. Lundins tankar kan härledas till socialliberalism, som förespråkar en i regel svag statlig inblandning men framhåller statens möjlighet att med viss reglering skapa nytta för individen. Nyttan med reglering kan vara svåridentifierad för individen då denne är ett indirekt offer för ekonomisk brottslighet.

För att starta och bedriva näringsverksamhet i Sverige ställs det enligt Folkesson nästintill inga krav. Larsson, Björkdahl och Folkesson antyder bland annat att ett företagarkörkort skulle kunna vara en lösning för att komma till rätta med slarv och okunnighet i bedrivandet av företag. Folkesson och Lundin nämner bulvaner som ett frekvent utnyttjat redskap vid bolagsplundring. Möjligheten att upptäcka dessa egendomliga ägarförhållanden torde även kunna öka om lagstiftaren införde ett ägarregister för aktiebolag. Det finns enligt Aspegren ett utlåtande från

aktiebolagskommittén om ägarregister från år 2000, men det är inget som har drivits igenom av varken dåvarande eller nuvarande regering. Att förslaget inte har införts kommer sig enligt Aspegren av politiska skäl, då fri företagsamhet värdesätts högt i den svenska modellen, vilket också insisteras av Rehnberg. Folkesson hävdar att aktieboken, som är ett register av liknande slag, redan existerar hos företagen. Dock menar han på att dokumentationen sällan faktiskt finns hos bolagen. Larsson och Björkdahl visar på andra brister i dagens aktiebok. De båda menar att aktieboken inte ger en tillräckligt omfattande bild av ägarstrukturen, vilket hämmar Skatteverkets möjlighet att jaga de egentliga förövarna vid en plundring. Skatteverkets sätt att åberopa de faktiska ägarna blir möjligt genom det som inom juridiken kallas ansvarsgenombrott. Det ger myndigheter chansen att bryta igenom den juridiska personen för att åtala den fysiska personen, vilket därmed har en hämmande effekt på ekobrott.

Det kan vara svårt att knyta den verkliga förövaren till bolagsplundringen, då det enligt Lundin i dessa härvor regelbundet förekommer bulvaner. För att få till en fällande dom menar både Lundin och Folkesson att det kan ställas bortom allt rimligt tvivel att de verkliga ägarna varit inblandade i processen. För att fastställa en dom krävs i regel en korrekt bokföring, vilken ofta saknas när bulvanskap är inblandat. En seriös säljare riskar sålunda att misstänkas för delaktighet i härvan, eftersom bokföringen enligt Lundin oftast försvinner i samband med förvärvet. Så att kunna gå tillbaka till en registrering av en överlåtelsebalans hade givetvis gett en viss klarhet i situationen, menar Folkesson, Larsson och Lundin. Folkesson påvisar möjligheten att finna bevis genom andra dokument såsom banktransaktioner. Dock finns här en problematik om tillgångarna varit fysiska och försäljningen skett kontant, eftersom dessa transaktioner då är nästintill omöjliga att spåra.

Rehnberg, Larsson och Björkdahl menar att parterna själva anses vara bäst lämpade att göra avvägningen mellan vilka som skall inkluderas i förvärvsprocessen, och hur omfattande granskningen bör vara. Deras antagande styrks i teorin av Orrbeck (2006) som beskriver att varje förvärv är unikt och bör behandlas utifrån de förutsättningar som råder. Andra studier har däremot visat på företagarnas oförmåga att genomföra lyckade förvärv, då det enligt studien är upp emot 70 procent som anses misslyckade. För att motverka den negativa trenden vid förvärv har det i USA sedan lång tid tillbaka förekommit ett akksamhetsrekvisit. Det har medfört att due diligence har institutionaliserats i amerikansk företagskultur. Att använda sig av due diligence är enligt Sevenius (2007) något som eliminerar risker och ökar sannolikheten för ett framgångsrikt förvärv. Även Bower (2001) belyser att granskning och rådgivning till företagare är en viktig aspekt för att öka sannolikheten för ett lyckosamt förvärv. Samtidigt framställer Johansson (1990) en verklighet där seriösa köpare och säljare faktiskt vill upprätta överlåtelsebalanser och granskning för att säkerställa felansvaret vid förvärv. Argumentationen bekräftas även i studier från Holland där små och medelstora företag i mycket stor omfattning kontaktar revisorer, i syfte att få överlåtelsebalansen granskad och intygad vid ett förvärv.

Revision som kontrollfunktion och bieffekterna med avskaffad revisionsplikt.

Revision har enligt Aspegren ingen mätbar men trots det en faktisk motverkande effekt på ekonomisk brottslighet. Utgångspunkten med revision är att säkerställa kvalitén på företagets årsredovisning och bokförning, vilket således har en betydelse i bekämpandet av ekonomisk brottslighet. Inte minst så anser många enligt Aspegren att revisorns närvaro har en preventiv effekt på brottslighet, vilket också vidhålls av samtliga auktoriteter. Rehnbergs uppfattning om revision i mindre bolag är dock att revisionens totala kostnad överstiger den preventiva effekt som revisionsplikten innehar. Hon förespråkar istället en frivillig revision där revisionen i mindre bolag uppstår av ett behov och inte till följd av en lagstiftning. Aspegren vars inställning i

huvudsak överensstämmer med Rehnberg nämner dock att det inte enbart är företagens ensak att bestämma om de skall ha en revisor, utan de måste även beakta intressenternas krav och samhällsnyttan. Redovisning och revision är ett kommunikativt redskap enligt Johansson et al (2009), som är väsentligt som beslutsunderlag för så väl företaget självt som för dess intressenter. Aspegren menar att revision inte enbart visar på ordning i företagets räkenskaper, utan även i förvaltandet. Detta styrks av teorins intressentmodell om revisionens funktion, där revision som verktyg minskar informationsasymmetrin.

Lundin, Larsson och Björkdahl menar på att en slopad revisionsplikt riskerar att ge ett ökat utrymme för att begå ekonomisk brottlighet, där även bolagsplundring kommer att följa trenden. Aspegrens åsikt är dock den motsatta och stärker sin argumentation genom att hänvisa till en dansk undersökning. Den danska undersökningen visar att en ökning av ekonomisk brottlighet inte kunnat styrkas efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre bolag. Aspegrens argumentation förankras i så väl Folkessons som Rehnbergs beskrivningar av att revisorn kan ha en ringa betydelse i mindre bolag, där den spordiska kontakten istället kan invagga myndigheter i en falsk tro om att förvaltning gått rätt till. Politiskt bevittnar dock Folkesson att revisorns roll snarare har ökat med tiden till att innefatta anmälningsskyldhet för ekonomiska brott, vilket står i konflikt med att förespråka revisionens avskaffande. Larsson, Björkdahl och Lundin ser klara fördelar med att bibehålla revisionen som en kontrollfunktion, i syfte att underlätta deras utredningar och förhindra ekonomiska brott.

Diskussionen kring minskad kontroll är ständigt aktuellt på den politiska agendan. Balansgången mellan reglering och fritt företagande bekräftas såväl inom regleringsteorin som i utlåtandena från auktoriteterna. Trenden inom svenskt företagande är att det idag sveper en liberalistisk förenklingsvåg genom lagstiftningen, vilket härleds till regeringens önskan om att minska den administrativa bördan på småföretagare. Att förslaget om revisionsplikens avskaffande förväntas omfatta bolag med under 3 anställda och 3 miljoner i omsättning, är enligt Lundin på Ekobrottsmyndigheten väldigt positivt i jämförelse mot vad den ursprungliga reformen förespråkade. Han menar också på att ökningen av bolagsplundring borde bli relativt liten och nästintill försumbar i sammanhanget. Att de bolag som i framtiden kommer att välja bort revisorn även måste meddela Skatteverket, gör enligt Lundin att förändringarna inte ökar utrymmet för brott. Företag som väljer bort revision skulle enligt Larsson och Björkdahl vara en indikation för Skatteverket att undersöka verksamheten lite noggrannare. De menar därmed att behovet av kontroll inte försvinner. Utan istället förflyttas kontrollen från företagen till myndigheterna, med avsikten att skydda de aspekter som företagen är oförmögna att hantera.

Revision vid företagsöverlåtelser och dess motverkande effekt på bolagsplundring.

Av vad som tidigare har kunnat utläsas medger samtliga auktoriteter att grundtanken med revision är något väldigt positivt. Revisionens funktion bekräftas likaså i teorin om hur dess existens skapar trygghet gentemot företagets omgivning. Enligt Aspegren har revisorn idag inget obligatoriskt ansvar att medverka vid en överlåtelse, och en ny ägare förändrar inte märkbart revisorns uppgifter gentemot företaget. Han tillägger också att revisorn i efterhand kanske kan kontrollera huruvida den föregående styrelsen har arbetat, men oftast sker denna granskning endast då det råder misstankar om brist i förvaltningen. Problematiken som uppstår när en plundring har skett härleds till att bevisen är en färskvara, och att det enligt Lundin kan uppkomma svårigheter att i efterhand knyta den riktiga förövaren till brottet. Bevisfrågan om vem som gjort vad och när tillgångarna försvann leder enligt Lundin och Folkesson (2007) till dyra utredningskostnader och svårigheter att få någon misstänkt till dömd för brott. Folkesson

menar att om en revisor är medverkande vid överlåtelsen så blir det helt klart enklare att konstatera vad som har hänt före och efter förvärvet. Om revisorn vid förvärvet uppdragar brister menar Folkesson att bevisens färskhet kan anses betydligt högre än om upptäckten av oaktsamma ägare skett långt senare. Revision i förvärvssituationer skulle ge åklagare en helt annan möjlighet att återskapa händelseförloppet. Bevis likt bokföring följer i regel med bolaget och sparas inte alltid av den enskilde ägaren, vilket kan leda till komplikationer då ärliga säljare blir inblandade i brottsutredningar. Att ge säljaren en möjlighet att registrera en övergångsbilans som granskats av en revisor vid överlåtelse tillfället, anser Folkesson skulle kunna medföra att en säljare får ett tydligt avslut och kan känna trygghet inför bolagets framtida händelser.

Ett förvärv vare sig det är lyckosamt eller inte framkallar enligt Rehnberg en viss osäkerhet och ängslan hos inblandade parter. Hon upplever att klienter gärna vill rådgöra med henne som revisor under och inför en överlåtelse, då revisorns närvaro skapar trygghet. Att känna en ängslan inför att en ny ägare skall ta över verksamheten bekräftas av Bowditch och Buonos studier från (1989), där de reflekterar kring överlåtelsesituationer som kan anses vara traumatiska för ägaren. Deras samt Bowers (2001) studie visar också på att säljaren inför en överlåtelse mestadels fokuserar på hur mycket finansiella medel denne skall erhålla, och kan därmed bortse från aspekter som inte förväntas påverka dennes personliga situation. Teorierna bekräftar Folkessons resonemang om hur en säljare till ett bolag i ekonomisk kris kan bli erbjuden en orimligt hög köpeskildring. Säljaren tenderar då att fokusera på egenintressen och bortse från att det kan finnas brottsliga intentioner med förvärvet. Frågan som Folkesson då anser uppkomma är huruvida en säljare skall anses ansvarig att orientera sig bland seriösa och oseriösa köpare.

Som förvärvare av ett bolag så anser Larsson och Björkdahl att det finns incitament att genomgå en revision av målbolaget. Larsson och Björkdahl vill påstå att det närmast borde liknas vid en självbevarelsedrift hos en köpare att göra en ordentlig granskning av bolaget, då ett misslyckat förvärv kan bli väldigt kostsamt och hota företagets fortlevnad. Vid de flesta friska förvärv menar både Larsson, Björkdahl och Rehnberg att en revisor finns representerad. Men om förvärvaren är ute efter att plundra bolaget anser både Folkesson och Rehnberg att revisorn blir exkluderad från överlåtelsesituationen. Samtidigt anser Larsson och Björkdahl att en revision vid överlåtelsen inte nödvändigtvis behöver medföra en väsentlig merkostnad i transaktionen. Revisionen eller granskningen av det förvärvade bolaget skall enligt Larsson och Björkdahl anpassas i omfattning för att anses relevant i situationen. Det kan därmed enligt dem finnas svårigheter i att implementera en lagstadgning kring just en omfattande revision vid förvärv.

Att det finns en problematik kring att införa en lagstadgad revision vid företagsförvärv är något som samtliga respondenter är överens om. Det är dock väsentligt att poängtera att samtliga ser revision i förvärvssituationen som något positivt och att den skulle ha en motverkande effekt på bolagsplundring. Politiskt anser Aspegren att det är svårt att lagstadga om revisionsplikt vid företagsöverlåtelser, vilket Rehnberg vidhåller med motivering att revision skall uppstå från ett behov. Rehnberg anser också att det i huvudsak sker friska förvärv i Sverige som inte skall hindras eller försvåras av en lagstadgning likt denna. Hennes tankar överensstämmer med det som diskuteras i teorin om fri företagsamhet och att ökad reglering leder till minskad samhällsnytta. Regleringsteorin som väcktes av Keynes menar på att lagstadgning skall ske endast då marknaden är oförmögen att hantera sina egna misstag. Teorier om due diligence användande visar dock på att marknaden faktiskt har förmågan att komma till rätta med oaktsamma överlåtelser, vilket styrker auktoriteternas tveksamhet att införa ännu ett måste för bolagen.

Auktoriteterna anser att en möjlighet att registrera någon typ av överlåtelsebalans skulle vara till nytta genom att den skulle tydliggöra vad som fanns i bolaget innan förvärvet. Larsson, Björkdahl och Lundin medger att en registrerad övergångsbalans hade effektiviserat deras utredningsarbete och underlättat sökandet av den riktiga förövaren i plundringshärvan. Möjligheten att registrera ägare och övergångsbalanser medger samtliga respondenter skulle vara av nytta. Dock med vissa förbehåll för den administrativa kostnaden och sekretess. Folkesson menar sålunda att en registrering omöjligt kan ses som svåradministrerad och speciellt kostsam i vårt datoriserade samhälle. Genom att granska och möjliggöra ett offentliggörande av en övergångsbalans vid ett förvärv, minskas risken enligt Lundin för bulvanskap och plundringar. Det torde också enligt Folkesson leda till att säljaren av bolaget kan sova gott om natten. Avslutningsvis anser Aspegren att ur ett rent samhällsperspektiv vore det önskvärt att fler revisorer finns delaktiga vid överlåtelsefallet, för att säkerställa att plundringsförhållanden inte möjliggörs.

6 Avslutande reflektioner

I det avslutande kapitlet skildras det resultat och reflektioner som studien har erhållit. Detta för att slutligen presentera ett antal förslag till vidare forskning, vilka vi funnit problematiska inom området för bolagsplundring och revision.

6.1 Resultat

Syftet med uppsatsen var att undersöka hur olika auktoriteter ser på behovet av lagstadgad revision och registrering vid företagsöverlåtelser, i syfte att förhindra bolagsplundring. Utifrån studien har det dock framkommit att införandet av en fullständig och allmän revision vid överlåtelser tedde sig tämligen problematisk att applicera. Hos auktoriteterna förelåg det emellertid meningsskiljaktigheter om kostnaden kommer att överstiga nyttan, om införandet är politiskt genomförbart samt om registrering vid överlåtelseprocessen inrymmer för mycket sekretess.

Huruvida den faktiska nyttan överstiger kostnaden med revision vid en överlåtelse har vi funnit åsikter som anser att nyttan är större än kostnaden och de som anser det motsatta. De som förespråkar att kostnaden faktiskt skulle överstiga nyttan hänvisar till att revisionen har en kostnad, vilken tydligt kan kvantifieras, synliggöras och anses vara betydande för företagen. Det återfinns även tankar kring varför kostnader för ytterligare en kontrollfunktion skall åläggas alla företag, då majoriteten av förvärven genomförs felfritt. Motståndare till en lagstadgning hävdar att förslaget leder till ett ineffektivt företagande.

Förespråkare till revision vid förvärv gör gällande att problem likt bolagsplundring och andra ekonomiska brott troligtvis torde minska, vilket anses vara av nytta. Nyttan av att minska bolagsplundring och ekonomisk brottslighet kan innefatta två delar, en faktiskt kvantifierbar nytta och en dold preventiv nytta. Den kvantifierbara nyttan kan exemplifieras genom att revisionen vid förvärv skulle tydliggöra förhållandet mellan parterna, vilket dels skulle underlätta för fällande domar samt effektivisera utredningsprocessen. Med fler fällande domar skulle de som idag går fria i brist på bevis minska mörkertalet av ekonomisk brottslighet och ge upphov till en kvantifierbar nytta. Den preventiva nyttan torde bli att individer med uppsåt att begå bolagsplundringar skulle minska då risken för lagföring har blivit för stor. Dock är det väldigt svårt att med säkerhet fastställa ett pris på nyttan med regleringen, då kostnaden för icke lagförd brottslighet i stort är okänd.

Diskussionen kring kostnad ställt emot nyttan kan även härledas till de mänskliga aspekterna vid en överlåtelse. Auktoriteterna beskriver i vissa fall att säljaren vid en överlåtelse kan känna en viss ängslan eller oro för bolaget och sin egen framtid. Priset för oron är svårbestämd och har inte tagit en stor plats i auktoriteterna argumentation, vilket leder oss till uppfattningen att dess betydelse kan förringas i debatten kring kostnad och nytta. Vi finner det logiskt att säljarens rädsla till stor del grundar sig i risken att senare bli misstänkt och inkluderad i framtida utredningar. Vi finner fog för detta påstående i samtliga auktoriteters sätt att beskriva problematiken med vem som gjort vad och vem som skall stå till svars i en plundringshärva. Genom någon form av revision och upprättande av en balansräkning vid överlåtelsefallet, torde det tydligt framgå vad som funnits i bolagets besittning vid den nya ägarens tillträde. Om säljaren ges en möjlighet att registrera överlåtelsebalansen hos en myndighet, kan åklagare i situationer där tveksamheter råder i första hand söka i registret efter bevis för sin tes. Om åklagaren i registret finner bevis som styrker säljarens oskyldighet undviks säljaren att bli vidare utredd.

Ett förvärv karaktäriseras av att en köpare tar del av företagshemligheter, för att stärka sina antaganden om bolaget som skall förvärvas. Frågan som uppstår då är hurvida överlåtelsebalansen kan anses vara en offentlig handling eller om registreringen måste ske konfidentiellt. Problematiken i denna situation har vi inte funnit ett direkt svar på. Vi anser dock att säljare undgår misstanke, åklagare kan effektivisera sina utredningar och köpare får en relativ sekretess av förvärvet om registreringen är konfidentiell. Därmed torde alla parter erhålla vinning av en konfidentiell registrering, som eventuellt skulle kunna hanteras av Skatteverket.

Utifrån auktoriteternas uttalanden har vi givits uppfattningen att revisorn i de ärliga överlåtelseerna i regel finns representerade, vilket även teorin visar. Vi finner förfarandet logiskt och troligt, för vem köper egentligen ett bolag utan granskning, vem köper "grisen i säcken"?

Att lagstifta om en allmän revision har av auktoriteterna mött visst motstånd. De hänvisar till den politiska debatten som inriktar sig mot avreglering och privatisering. Att lagstifta om revision vid företagsöverlåtelser i paritet med den allmänna revisionsplikten, går därmed stick i stäv med det svenska liberalistiska tankesättet. Teorin beskriver förvärv som unika, vilket försvårar en allmän och omfattande revisionsplikt vid företagsförvärv. Dock anser vi att behovet av en granskning kvarstår och ett krav på ett enklare bokslut, som registreras elektroniskt likt det i Holland, skulle varken vara särskilt kostsamt eller ineffektivt. Ytterligare en fördel med studiens förslag är att allt fler företag skulle kunna exkluderas från den löpande revisionsplikten, som håller på att avvecklas, då kontroll istället skulle ske i samband med att bolaget överlåtes.

Om goda företag i stor utsträckning inkluderar revisorn vid överlåtelser, torde kostnaden för en lagstadgning om ett intyg från revisorn vara en försumbar kostnad eller rentav till nytta för det friska företagandet. Eftersom de oseriösa förvärvarna är oförmögna att ta det etiska ansvaret som åläggs dem med det fria företagandet, torde en mindre revision som är lagstadgad endast bli en merkostnad för de företagare som har ett oaktsamt eller tvivelaktigt förhållningssätt till förvärvet. En lag om oaktsamhet har i USA bidragit till en praxis, där företag i allt större utsträckning använder due diligence för att erhålla aktsamhet i förvärvsprocesser. En aktsamhet inför förvärvet återfinns likväl i Holland, där en stor andel företag frivilligt uppsöker revisionsyrket för att kvalitetssäkra sin redovisning. Auktoriteternas positiva inställning till revision vid överlåtelser i syfte att motverka bolagsplundring, har givit studien skäl nog att kräva att åtminstone en frivillig registrering av överlåtelsebalanser bör möjliggöras. Detta i syfte att rentvå och skydda oskyldiga företagare från brottsmisstankar samt att skapa en mer ansvarsfull företagskultur.

För att kunna genomföra förslaget om en lagstadgad revision vid överlåtelser måste ett aktieägarregister införas, i syfte att visa på när ett företag får ny ägarstruktur. Förslaget innefattar ytterligare en problematisk faktor, nämligen vid vilken nivå av aktieöverlåtelse det skall krävas revision. Vid en överlåtelse av mer än 50 procent av aktierna anser vi att företaget fått en ny ägare med bestämmande inflytande och därmed är revisionen befogad, oavsett om förvärven består av en eller flera nya ägare. Fortfarande kvarstår de situationer då två eller fler ägare, oberoende av varandra, tillsammans förvärvar mer än 50 procent av aktierna vid flertalet tillfällen. I exemplet kommer revisionen inte att ha någon inverkan om inte lagstiftningen även beaktar en tidsaspekt, vilken syftar till att räkna samman förvärv under exempelvis två räkenskapsår. Kravet för att undkomma revision borde vara avskräckande för plundrare, då de måste vara kvar i bolaget under en längre tid. Exakta teknikaliteter kring införandet är inget som uppsatsen ämnar besvara. Dock visar studien på att införandet av revision skulle ha en preventiv effekt på bolagsplundring och minska gråzonen för dem på fel sida om lagen, utan att ha en större inverkan på det fria företagandet.

6.2 Förslag till vidare forskning

Under studien har ett antal nya problematiska områden identifierats, vilka lämpar sig väl för vidare forskning inom området för revision, bolagsplundring och ekonomisk brottslighet.

6.2.1 Göra en liknande studie utifrån företagets perspektiv

Vi har i vår studie uppmärksammat att det i Sverige kan vara eller är problematiskt att öka lagstiftningen kring företagandet. Samtidigt har teorin och delvis intervjuerna givit beskrivningar om att användningen av revisorer och granskning vid förvärv är relativt omfattande redan idag. Det torde styrka våra slutsatser att ett införande inte skulle ge en ökad börda för företagen. Företagens perspektiv är dock något som uppsatsen inte ämnat att beakta. Ett förslag på vidare studier kan vara att undersöka vad ägare och företagare i Sverige anser om lagstadgad revision vid överlåtelser med vår studie som underlag.

6.2.2 Vid vilken nivå av aktieöverlåtelse skall det krävas revision?

Ett mer tekniskt förslag på studie är att undersöka och utforma det praktiska regelverket kring revision vid företagsöverlåtelser. Av studien har det förefallit sig tämligen problematiskt att fastställa vid vilken nivå eller andel av aktieöverlåtelse som skall ge upphov till en lagstadgad revision. Genom att studera rättsfall kring plundringshärvor skulle eventuellt författaren finna underlag för vilken den optimala nivån skulle vara.

6.2.3 Revisionsplikt vid olika situationer

Slopad revisionsplikt för mindre bolag kan komma att ge effekter på den ekonomiska brottsligheten. Dock så motverkar revisionsplikten i stor utsträckning slarv och okunnighet men den kanske inte kommer åt den organiserade brottsligheten. Valet av vilka bolag som skall omfattas av den nya regleringen torde därför kunna förskjutas så att revision istället sker vid överlåtelser och inte i samma utsträckning i den löpande driften.

Bilaga A – Intervjufrågor

- ✓ **Berätta lite om dig och dina tidigare erfarenheter?**
- ✓ **Hur kommer du och din organisation i kontakt med ekonomisk brottslighet och då främst bolagsplundring, hur bekämpar ni den?**
 - a. På vilket sätt motverkar den organisationen du arbetar i ekonomisk brottslighet och bolagsplundring?
 - b. Kan du beskriva din uppfattning av ett typfall av bolagsplundring och hur ni utreder/anmäler fallet?
 - c. Vad är din uppfattning om samhällets påverkan av bolagsplundring?
- ✓ **Vad anser du om regelverket vid företagsförvärv i Sverige?**
 - a. För stort eller för litet ansvar hos företagaren?
 - b. Vad anser du att revision bidrar med kostnad vs nytta eller hjälper den dig i din yrkesutövning?
 - c. Hur anser du att revisionsplikts avskaffande kommer att påverka förutsättningarna för att utföra bolagsplundring?
 - i. När minskad reglering är ett faktum, vem anses då vara den som skall ta det etiska ansvaret och vem begår de ekonomiska brotten?
 - d. En undersökning från Brottsförebyggande rådet visar på att den ekonomiska brottsligheten under 2000-talet har ökat, vad är din åsikt om en framtid med färre kontrollfunktioner?
- ✓ **Kan revision vid företagsförvärv motverka bolagsplundring?**
 - a. Om inte revision anses vara en heltäckande lösning, kan det då vara ett komplement till något annat, och i sådana fall vad?
 - i. Vad är din erfarenhet om andra länders lösningar på att motverka bolagsplundring?

Specifikt till Ekobrottsmyndigheten, Skattebrottsenheten och Konkursförvaltaren

- ✓ Finns det svårigheter att få någon som är misstänkt till dömd för brott? Exempelvis brott mot borgenär, bokföringsbrott eller skattebrott?
- ✓ Hur ser du på att bolagsplundring har förändrats efter att en ny lag om skalbolag och förändring av praxis gällande ansvarsgenombrott infördes?

Specifikt till Revisorn

- ✓ Är du som revisor i regel engagerad i en förvärvsprocess redan idag?
- ✓ Finns det enligt dig några försvårande omständigheter med revision vid företagsförvärv?
- ✓ Anser du att kompetensen finns hos revisorer att uppdaga denna brottslighet?
 - a. Har den förändrats sedan införandet av anmälningsskyldighet för revisorer?

Bilaga B – Intervjufrågor Justitiedepartementet

- ✓ **Berätta lite om dig och dina tidigare erfarenheter?**
- ✓ **Hur ser du på revision som kontrollfunktion och vilken motverkande effekt har den på ekonomisk brottslighet?**
 - a. Fritt företagande kontra ett eventuellt ökat utrymme för ”kreativa lösningar”.
- ✓ **Hur har ni resonerat kring vilka bolag som skall undantas av revisionsplikten och vilka faktorer är avgörandet vid valet av nivå?**
 - a. Hur anser du att revisionsplikten avskaffande kommer att påverka förutsättningarna för att utföra bolagsplundring/ekonomisk brottslighet?
 - b. Kan avskaffandet öka möjligheten för pressade företagare att begå ekonomisk brottslighet?
- ✓ **Vad anser du om regelverket vid företagsförvärv i Sverige, från såväl säljarens som köparens perspektiv?**
 - a. Anser du att den dispositiva lagstiftningen ger en stor frihet hos företagare?
 - b. Vad är din uppfattning om hur de båda parterna känner inför en företagsöverlåtelse?
- ✓ **Kan revision och/eller upprättande av en överlåtelsebalans skapa trygghet för inblandande parter vid en företagsöverlåtelse?**
 - a. Förenklingsåtgärder i regelsystemet för aktiebolag underlättar den löpande driften för företagen, men hur skall ärliga parter skyddas vid en överlåtelse?
 - b. Hur försäkras sig en säljare om vad som funnits i bolaget innan överlåtelser, för att påvisa ett avslut och undanröja misstankar om oegentligheter i efterhand?
 - c. Skulle någon form av ägarregister i aktiebolag kunna skapa ett förbättrat företagsklimat?
- ✓ **Har du någon avslutande reflektion om huruvida införandet av revision vid förvärv skulle ha en negativ effekt på företagens vilja att ingå i förvärvsprocesser?**

Bilaga C – Lagtext

Bulvanlag

Problematiken med bulvanförhållanden är i regel ett civilrättsligt och dess innebörd är att en person mot en mindre ersättning skrivit på ett antal handlingar för att ge sken av att han köpt eller företrätt en juridisk person att köpa viss egendom eller dylikt (Hultqvist, 2007). Regelverk kring bulvanskap är i huvudsak den så kallade Bulvanlagen 1985:277, dock är denna specialiserad på förhållandet med jordförvärvslagen och fast egendom. Moraliska betänkligheter kring bulvanskap har funnit sedan 50-talet, då Grönfors uttryckte sig på följande vis;

"Av många anses nog bulvanskap överhuvud ha åtminstone en lätt bismak av illojalitet, och tveksamhet kan onekligen ej sällan råda i frågan var gränsen går mellan beundransvärd smartness och ohöjd hänsynslöshet i affärsmetoderna." (Grönfors (1954), s. 227)

Bokföringsbrott

Brottsbalken 11:5; Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst 2 år.

Brott mot borgenär

Brottsbalken 11:1; Den som, när han är på obestånd eller när påtaglig fara föreligger för han skall komma på obestånd, förstör eller genom gåva eller någon annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde, döms för oredlighet mot borgenär till fängelse i högst två år. Gälldenär, som vid skuldsanering enligt skuldsaneringslagen, konkurs eller förhandling om offentligt ackord förtiger tillgång, uppgiver obefintlig skuld eller lämnar annan sådan oriktig uppgift, skall ock, om ej uppgiften rättas innan den beedigas eller eljest lägges till grund för farandet, dömas för oredlighet mot borgenär.

Brottsbalken 11:2; Är brott som i 1§ sägs att anse som grovt, skall för grov oredlighet mot borgenärer dömas till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas, om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift eller begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet varit av betydande omfattning.

Skattebrott

Skattebrottslagen 2 §; Den som på annat sätt en muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år. Vid bedömningen huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas, om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift eller begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet varit av betydande omfattning.

Referensförteckning

Litteratur

- Befring, Edvard (1994). *Forskningsmetodik och statistik*. Lund: Studentlitteratur
- Bengtsson, Mattias & Norberg, Johan (2003). *Frihetens klassiker*. Stockholm: Timbro Förlag
- Benner, Mats (1997). *The politics of growth – Economic regulation in Sweden 1930-1994*. Lund: Arkivförlag
- Bowditch, James & Bouno, Anthony (1989). *The human side of mergers and acquisitions – Managing Collisions between people, cultures and organizations*. San Fransisco: Jossey-Bass Publishers
- Carrol, Archie & Buchholtz, Ann (2006). *Business and society - Ethics and stakeholder management, 6e*. United States of America: Thomson South Western
- Croall, Hazel (2004). *Lurad och förgiftad - att avslöja utsatthet för ekobrott*. Stockholm: Edita Nordstedts (Brottsförebyggande rådet, 2004:1)
- Elson, Charles & Lajoux, Alexandra (2000). *The art of M&A – navigating critical steps and uncovering crucial data*. New York: McGraw-Hill
- FAR (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: Far Förlag AB
- FAR (2009). *Samlingsvolym*. Stockholm: FAR Förlag AB
- Folkesson, Enar (2007). *Företaget i ekonomisk kris*. Falun: ScandBook
- Frostenson, Magnus (2006). *Legitimitetskontrollen*. Stockholm: Elanders Gotab
- Gilje, Nils & Grimer, Harald, (2007). *Samhällsvetenskapernas förutsättningar*, Göteborg: Daidalos.
- Gorton, Lars (2002). *Due diligence - garantier och undersökning vid olika avtalstyper*. Lund: Studentlitteratur
- Gustafsson, Sture (1995). *Etik – att handla ansvarigt*, Första upplagan, Liber utbildning
- Holmberg, Håkan (1999). *Globalisering, ideologi och nationell politik*. Hedemora: Gidlunds Förlag
- Holme, Magne & Solvang Krohn, Bernt (1997). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur
- Johansson, Christer. Johansson, Rolf. Marton, Jan & Pautsch, Gunvor (2009). *Externredovisning*. Stockholm: Bonnier utbildning
- Lindgren, Sven-Åke (2000). *Ekonomisk brottslighet – Ett samhällsproblem med förhinder*. Lund: Studentlitteratur
- Lindgren, Sven-Åke & Theandersson, Christer (2000). *Från storsvindel till småfiffel – Teman i internationell ekobrottsforskning*. Stockholm: Elanders Gotab (Brottsförebyggande rådet, 2000:23)

Lindstedt, Gunnar (2000). *Svindlande affärer - Historien om Trustor*. Stockholm: Mån-pocket

Magnusson, Dan & Sigbladh, Roland (2001). *Ekonomisk brottslighet – Så skyddar du dig och din verksamhet*. Uddevalla: Media Print

Mill, John (1995). *Om friheten*. Lund: Bokförlaget Natur och kultur

Orrbeck, Martin (2006). *Företagsförvärv i praktiken*. Lund: Studentlitteratur

Patel, Runa & Davidson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. Ungern: Elanders Hungary Kft.

Sevenius, Robert (2003). *Företagsförvärv – en introduktion*. Lund: Studentlitteratur

Wibe, Sören (1990). *Regleringsteori – en introduktion*. Umeå: SLU

Artiklar

Bohlin, Håkan (2009). *Blanda inte ihop redovisning med naturvetenskap*, Balans nr 10

Bower, Joseph (2001). *Not all M&A:s are alike: and that matters.*, Harvard Business Review

Christofferson, Scott. McNish Robert & Sias, Diane (2004). *Where mergers go wrong*, The McKinsey Quarterly nr 2

Grönfors, Kurt (1954). *Bulvanköp av fast egendom*, Svensk Juristtidning

Halling, Pernilla (2010). *Förtroendet i centrum*, Balans nr 4

Hultqvist, Anders (2007). *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007

Ivancevich, John. Schweiger, David & Powers, Frank (1987). *Executive action in managing human resources before and after being acquired*. Academy of management executive. Volume 1

Johansson, Anders (1990). *Undersökningsplikt vid aktiebolagsförvärv*, Svensk Juristtidning 2/90

Sevenius, Robert (2007). *Om "due diligence" – företagsbesiktningens betydelse i svensk rätt*, Svensk Juristtidning nr 5-6

Elektroniska källor

Brottsförebyggande rådet (2010a). (Elektronisk) Tillgänglig:
<http://statistik.bra.se/solwebb/action/index> (2010-04-14)

Ekobrottsmyndigheten (2010a). (Elektronisk) Tillgänglig:
http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_1924.aspx (2010-04-14)

FAR (2010a). (Elektronisk) Tillgänglig:
http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL (2010-05-19)

Nationalencyklopedin (2010a). *Bulvan*. (Elektronisk) Tillgänglig:
<http://www.ne.se/kort/bulvan/1181197> (2010-04-01)

Nationalencyklopedin (2010b). *Kreugerkraschen*. (Elektronisk) Tillgänglig:
<http://www.ne.se/kreugerkraschen> (2010-04-05)

Nationalencyklopedin (2010c). *Aktiebolagslagen*. (Elektronisk) Tillgänglig:
http://www.ne.se/aktiebolag/historik?i_h_word=aktiebolagslagen+1944 (2010-04-09)

Nordmark Nilsson, Anna-Stina & Fritsch, Annika (2009). *Fortfarande för krångligt att vara småföretagare*. (Elektronisk) Tillgänglig:
<http://www.foretagarna.se/Aktuellt-och-opinion/Nyheter/-2009-/Fortfarande-for-krangligt-att-vara-smaforetagare/>, (2010-04-09)

Näringsdepartementet (2008). *Uppföljning av regelförenklingsarbetet*. (Elektronisk) Tillgänglig:
<http://www.sweden.gov.se/sb/d/7253/a/108023>

Olofsson, Maud (2009). *Nu minskas regelbördan för landets företagare*. (Elektronisk) Tillgänglig:
<http://www.regeringen.se/sb/d/11806/a/128658> (2010-04-16)

Thorell, Per & Norberg, Claes (2005). *Revisionsplikten i små aktiebolag*. (Elektronisk) Tillgänglig:
http://www.svensktnaringsliv.se/material/rapporter/revisionsplikten-i-sma-aktiebolag_819.html
(2010-04-16)

Offentliga dokument

Bolagsplundring – Översiktlig karläggning och förslag till åtgärder (1996), Ort: Stockholm namn/tryck (Åklagarväsendet Rapport 1996:1)

Ekobrottsmyndigheten (2010). Rapport om den ekonomiska brottsligheten Stockholm: AB Danagårds grafiska

Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag

Prop. 2009/10:204 En frivillig revision

Utredningen om revisorer och revision (2008) *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*
Ort: namn/tryck (Statens offentliga utredningar 2008:32) Tillgänglig:
<http://www.regeringen.se/sb/d/10025/a/102124> (2010-03-26)

Lagtext

Bokföringslagen 1999:1078

Brottsbalken 1962:700

Skattebrottslagen 1971:69

Årsredovisningslagen 1995:1554