

# Effektivare revision

*Avdelningsdirektören Sven-Olof Printz*

År 1971 redovisade statskontorets skatteutredning en förstudie rörande vissa frågor avseende taxerings- och skatterevisionsverksamheten vid länsstyrelserna. Förstudien utvisade klart behovet av en fördjupad utredning av dessa frågor. Sommaren 1973 tillsatte Riksskatteverket en arbetsgrupp med representanter från riksskatteverket och länsstyrelserna,<sup>1</sup> som fick i uppdrag att genomföra en sådan utredning. En utgångspunkt för arbetet har varit att förslag till åtgärder skall rymmas inom ramen för befintliga resurser. Länsstyrelserna, som i remiss på förstudierapporten tillstyrkt att utredningen kom till stånd, har lämnat åtskilliga synpunkter på och uppslag till frågor som skulle behandlas under arbetet.

I slutet av 1975 förelåg utredningsrapporten, som fått namnet Effektivare revision. Den består av två delar. Del 1 behandlar frågor om planering och uppföljning, befogenheter, metoder, organisation, samordning samt information. I del 2 redovisas resultatet av en statistikundersökning av revisionsverksamheten 1974. I denna artikel lämnas en sammanfattning av utredningens förslag.

## Planering, budgetering och uppföljning

Behovet av en alltmer planmässigt bedriven verksamhet har accentuerats i takt med att revisionsenheterna tillförts ökade personella resurser. Särskilt de offensiva revisionerna, som under senare år fått ett allt större utrymme kräver planering för att resurserna skall utnyttjas på bästa sätt. En bedömning av resultatet av verksamheten sker också bäst utifrån en jämförelse av planer och utfall av revisionerna.

Arbetsgruppen anser, att enhetliga principer för planeringen av revisionsverksamheten är av värde. Härigenom kan jämförelser mellan planer och resultat i olika län göras på ett enkelt sätt, vilket i varje fall på sikt bör vara till nytta för inriktningen av verksamheten. I rapporten presenteras ett förslag till planeringssystem för revisionsverksamheten. Genomfört bör det kunna leda till en förstärkning av ledningsfunktionen genom förbättrade möjligheter till överblick över personalanvändning och resultat av olika initiativ (projekt).

<sup>1</sup> Avd-dir Leif Bruhn, RSV (projektledare), rev-dir Thure Asp, Lst Kronobergs län, rev-dir Rune Schütt, Lst Värmlands län, byrådir. Ake Sjöstedt, Lst Stockholms län samt artikelförfattaren, Lst Södermanland län. Dessutom för speciella uppgifter rev-dir Birger Engstrand, Lst Kalmar län.

En av tankegångarna med förslaget är att öka personalinflytandet och därigenom ta tillvara uppslag och så långt som möjligt tillgodose önskemål om arbetsinriktning och uppläggning. Med förbättrad planering ökas vidare möjligheterna att delegera arbetsuppgifter samt utvecklas resultat- och kostnadsmedvetandet, vilket är väsentligt för en effektivare revisionsverksamhet.

Redovisningen av planerna föreslås ske på standardblanketter. För att möjliggöra jämförelser mellan länen föreslås vidare att planerna skall skickas till riksskatteverket, som sammanställer dem. För budgetering och uppföljning av planerna skall den nya revisionsstatistiken användas.

### **Uppbördsresultatet av revisionsverksamheten**

I fyra län har undersökts i vilken mån skatter, som debiterats som en följd av företagna taxeringsrevisioner, inte kunnat indrivras. Undersökningen visar, att resultatet är tillfredsställande, om man jämför med uppbördsresultatet över huvudtaget i de fyra länen. Det förhåller sig således inte så, som ibland gjorts gällande, att revisionerna ofta eller i stor utsträckning avser insolventa eller betalningssvaga skattskyldiga. En iakttagelse vid undersökningen är att en utdragen handläggningstid ifråga om revisionsmålen medför ett sämre uppbördsresultat än i övrigt. Det finns sålunda skäl att med förtur på taxeringsenheten och i länsskatterätterna behandla de revisionsmål som gäller stora belopp. Det torde i dessa fall ankomma på revisionsenheterna att vara pådrivande.

### **Förslag om utökad skyldighet att lämna kontrolluppgifter**

Vid taxeringskontrollen i första instans finns f n praktiskt taget inget kontrollmaterial, som kan användas för avstämning mot rörelseidkares deklARATIONER och inkomstredovisning. Detta förhållande skall jämföras med vad som gäller beträffande löntagare. Enligt 37 § taxeringslagen skall för dessa lämnas kontrolluppgift för varje belopp, som uppgår till 100 kr eller mera. Också jordbrukarnas inkomster är relativt väl intäkta med kontrolluppgifter. Inkomstkontrollen hos rörelseidkare beror därför i nuläget, om man bortser ifrån indirekta metoder, på taxeringsmyndigheternas möjligheter att samla in ett kontrollmaterial. Detta kan i huvudsak endast ske i samband med revisioner. Det säger sig självt att kontrollen utifrån dessa förutsättningar med nödvändighet måste bli starkt begränsad. Bredden i kontrollen, som är nödvändig för att de skattskyldiga skall uppleva risken för upptäckt som påtaglig, kan f n inte uppnås. Arbetsgruppen har bedömt situationen så, att radikala åtgärder krävs för att åstadkomma en förbättring beträffande kontrollmaterialet. I första hand föreslås därför att obligatorisk uppgiftsskyldighet för näringsidkare och fastighetsägare införs beträffande kontanta och därmed jämförliga likvider som utbetalts till näringsidkare. En beloppsgräns på 300 kr har ansetts.

lämplig för att inte alltför mycket betunga de uppgiftsskyldiga. Från uppgifts-  
plikt undantas likvider som skett genom girering till mottagarens post- eller  
bankgirokonto. Sådana likvider har nämligen visat sig vara relativt säkra ur  
kontrollsynpunkt. Genom att gireringarna undantas kan de uppgiftsskyldiga  
undgå besväret med kontrolluppgifter genom att betala på detta sätt. För-  
delarna med förslaget är framförallt att likartade kontrollmöjligheter erhålls  
för inkomstslaget tjänst, jordbruksfastighet och rörelse. Vidare bör man på  
sikt kunna räkna med en övergång till ur kontrollsynpunkt bättre betalnings-  
former. Olägenheterna med en uppgiftsskyldighet enligt förslaget bör inte  
överdrivas. Man bör i sammanhanget ha klart för sig att ett utökat kontroll-  
material under alla omständigheter kommer att bli oundgängligt, när RS-ut-  
redningens förslag om ett stort antal revisioner som underlag för taxerings-  
nämndernas beslut genomförs. I propositionen 1975: 87 sid 122 framhålls  
betydelsen av kontrolluppgifter samt att utökad uppgiftsskyldighet bör över-  
vägas i det fortsatta utredningsarbetet. Vid kontrollaktionen Schakt 72 konsta-  
terades att betalningar från statliga och kommunala myndigheter i stor ut-  
sträckning skett kontant eller på därmed jämförligt sätt till näringsidkare.  
Revisionerna utvisade, att stora belopp av dessa likvider kommit att undan-  
hållas beskattning av betalningsmottagarna. Arbetsgruppen anser att det är  
särskilt otillfredsställande att kontrolluppgifter måste insamlas också hos myn-  
digheter. Om förslaget inte skulle kunna genomföras i sin helhet bör det i vart  
fall vara möjligt att föreskriva sådan uppgiftsskyldighet för statliga och kom-  
munala myndigheter.

#### **Förslag beträffande varuuttag i fåmansbolag**

Beskattningen av uttag av varor i förvärvskälla är av stor betydelse därför  
att det är fråga om mycket betydande belopp som omsätts på detta sätt. Som  
exempel kan nämnas livsmedelsdetaljhandeln, där uttagen för en familj på  
fyra personer normalt vida överstiger 10 000 kronor. Det finns ett stort antal  
branscher som har sådant sortiment att ägarna gör uttag. Beträffande uttag  
i fåmansbolag gäller för närvarande att skattemyndigheterna i de flesta fall  
tvingas acceptera påstående av ägarna att uttagen betalas kontant och såle-  
des ingår i redovisade dagskassor. Kan detta inte motbevisas, vilket praktiskt  
taget är omöjligt, undgår aktieägarna beskattning för uttagen. För att råda bot  
på dessa missförhållanden har föreslagits att särskilda regler skall gälla ifråga  
om underlag för beskattning av varuuttag i fåmansbolag. Arbetsgruppens syn-  
punkter har överlämnats till företagsskatteberedningen, som i sitt delbetän-  
kande Fåmansbolag SOU 1975: 54 har föreslagit tillägg med denna innebörd  
till bestämmelserna i 20 § taxeringslagen.

#### **Förslag om anmälan till skattechef av bl a överlåtelse av rörelse och aktier i fåmansbolag.**

Under senare år har avslöjats omfattande skatteflykt och -fusk, som haft

det gemensamt att överlåtelse av rörelse eller aktier i fåmansbolag ingått som ett led i transaktionen. Särskilt gällde detta de så kallade vinstbolagstransaktionerna men också syftet med de så kallade interna aktieöverlåtelserna möjliggjordes härigenom.

De skattefrågor, som uppkommer i samband med överlåtelse av rörelse, kan vara besvärliga och det är ett stort antal lagregler som skall beaktas. Arbetsgruppen har kommit fram till, att det med hänsyn till betydelsen av företagsöverlåtelser vid beskattningen är rimligt att kräva, att skattemyndigheterna på ett tidigt stadium får kännedom om transaktionens innebörd och villkor. Genom revision eller annan utdelning i nära anslutning till köpeavtal kan oklarheter klarläggas. Taxeringsnämnderna skulle också kunna få sakkunnig hjälp från skatteavdelningarna om en eller flera specialister där kunde förhandsgranska överlåtelserna ur skattesynpunkt redan under beskattningsåret. Arbetsgruppen har således funnit att starka skäl talar för att skyldighet införs att anmäla överlåtelse av rörelse eller aktier i fåmansbolag. Anmälan, som enligt förslaget skall inges till skattechefen i det län där säljaren respektive köparen är mantalsskriven, skall ske inom två månader från kontraktsdagen eller motsvarande. Även upplåtelsefallen har ansetts böra omfattas av anmälningskyldigheten. Kontrakt och samtliga andra handlingar som har samband med överlåtelserna eller upplåtelsen skall bifogas anmälan.

#### **Förslag att ordna och upprätta räkenskaper samt förete särskild utredning**

Det är inte ovanligt att bristfälliga eller oordnade räkenskaper företes för revision. Detta framgår av statistik från 5 300 revisioner som avser bokföringskyldiga skattskyldiga. Vid inte mindre än 20 % av dessa revisioner saknades en eller flera räkenskapshandlingar. Detta kan medföra att avsevärt längre tid åtgår för revision än som är normalt. Revisorn måste kanske rekonstruera eller på annat sätt ordna eller omarbeta räkenskapsmaterial. För närvarande kan en försumlig skattskyldig inte föreläggas att upprätta, ordna eller komplettera räkenskaper så att revision kan ske utan hinder. Läget är otillfredsställande. Detta blir än mer fallet när satsningen på revisioner till ledning för taxeringsnämndernas beslut genomförs. Befogenheterna för den som har att besluta om taxeringsrevision behöver av dessa skäl kompletteras med en möjlighet att förelägga skattskyldig att, eventuellt vid vite, upprätta och ordna räkenskaper som är bristfälliga. Vidare behövs bestämmelser om skyldighet att förete utredning i vissa fall som skall baseras på räkenskaper. Det som närmast avses är att skattskyldiga skall kunna åläggas att göra utredningar t ex då fel av genomgående slag konstaterats vid revision.

#### **Övriga förslag till ändringar i taxeringslagen**

Ett flertal smärre ändringar i taxeringslagen föreslås vidare: Befogenhet att infordra kontrolluppgift också för det löpande året. Rätt att infordra upp-

gifter om tidpunkt och storlek av lån. Vissa tillkommande uppgifter vid 39 § 1 mom punkt 7, bl a uppgift om fakturadatum, mervärdeskatt m m.

Skyldighet för stiftelser och ideella föreningar att lämna kontrolluppgifter enligt 39 § 1 mom punkt 7.

Utökning av anmaningsrätten enligt 51 § första och tredje stycket till att avse de tjänstemän som har att övervaka verkställande av taxeringsrevisioner. Beslut om taxeringsrevision skall inte kunna överklagas.

Slutligen föreslås att ledamöter i taxeringsnämnd skall kunna delges revisionspromemoria, skrivelse eller annan handling som utgör underlag för beslut av större vikt. Denna ändring blir särskilt betydelsefullt med ett ökat antal revisioner på taxeringsnämndsstadiet.

### **Revision hos stora företag**

När det gäller metodfrågor har utredningen ägnat särskilt intresse åt revisionsproblemen, som sammanhänger med de stora företagen. Det är en relativt allmän uppfattning att dessa företag i alltför liten utsträckning varit föremål för taxerings- och skatterevision. Anledningen till att det blivit så är bl a att man inte ansett att personal kunnat undvaras för sådana tidsödande revisioner.

För att kartlägga de revisions- och skattefrågor som föreligger hos de stora företagen har de revisioner, som riksskatteverkets revisionssektion utfört, studerats. I rapporten redovisas vad som framkommit vid revisioner hos 53 stora företag. Taxeringsförslagen beträffande dessa revisioner belöper sig till inte mindre än 40 miljoner kronor. Härav är hälften sådana höjningar, som är av definitiv karaktär, d v s inte utgör rättelser av felaktig periodisering och liknande. Av påvisade felaktigheter är minst en fjärdedel av så allvarligt slag, att skattetillägg skulle ha påförts enligt nu gällande bestämmelser i taxeringslagen.

Med utgångspunkt från bl a de studerade revisionerna har en försöksverksamhet genomförts som innefattat korta revisioner hos 24 stora företag. Det har härvid visat sig, att det går att utföra sådana revisioner med inriktning på bokslut, speciella konton och större poster med relativt begränsade personalinsatser, om lämplig planering sker. Resultatet av revisionerna visar klart, att sedvanlig skrivbordstaxering innebär en helt otillräcklig kontroll av de stora företagens deklARATIONER. Arbetsgruppen föreslår därför att kortare revisioner av den omfattning som anges i rapporten företas som ett led i deklARATIONSKONTROLLEN. Det är dock inte fråga om att ersätta mera djupgående revisioner. De kortare revisionerna skall bara tjäna som ett komplement till dessa. I rapporten redovisas synpunkter på hur planering och genomförande av revisioner hos stora företag lämpligen kan ske.

### **TN-revision hos små och medelstora företag**

Genomförandet av RS-utredningens förslag om taxeringsrevisioner till ledning för taxeringsnämndernas beslut – TN-revisioner – aktualiserar ett flertal metodfrågor. Hur skall revisionerna planeras och utföras för att målsättningen med väsentligt förbättrad kontroll av företagens deklarerade inkomster skall uppnås? Enligt arbetsgruppens uppfattning krävs en rejäl satsning på förberedelser bl a urval, handledning och dokumentation för att resultatet skall bli tillfredsställande. Särskilt viktigt är det att förutsättningar skapas för kontroll av inkomstredovisningen. Detta betyder först och främst att kontrolluppgifter måste tas fram. I branscher där kontrollmaterial inte kan erhållas annat än i begränsad utsträckning måste indirekta metoder för branschkontroll utarbetas. Om inte inkomstkontrollen skärps samtidigt med kontroll av bokslut, utgiftsredovisning och annat deklaraionsunderlag löper man annars risk att skatteundanhållandet ökar på inkomstsidan. Arbetsgruppen understryker starkt kravet på att TN-revisionerna får ett sådant innehåll att kontrollen upplevs som effektiv av de skattskyldiga. Stor vikt fästs vid att den utredning i form av TN-revision som läggs till grund för beslut i taxeringsnämnd är så genomarbetad att den är processbar. Dokumentationen av resultatet av sådana revisioner föreslås ske på enklaste sätt, i allmänhet genom en vanlig avvikelse. Så snart det är fråga om mera invecklade förhållanden, t ex då skönstaxering ifrågasätts eller flera felaktigheter föreligger, förordas dock att revisionspromemoria upprättas för att utredningen skall ha lämplig form vid eventuell process. När det gäller urval av revisionsobjekt anser arbetsgruppen, att man bör arbeta med ett förhandsutvalt material. Detta kan tas fram genom granskning av deklarerade inkomster och andra uppgifter som anger lämpliga objekt. Detta urval skall sedan ställas mot de objekt som aktualiseras vid taxeringsarbetet. På så sätt åstadkoms en lämplig inriktning t ex mot viss bransch eller region samtidigt som angelägna objekt som kommer fram vid deklaraionsgranskningen kan bli föremål för revision. För att underlätta revisionsarbetet har relativt omfattande checklistor framtagits som anger lämpliga förberedelser och revisionsåtgärder. Vidare redovisas synpunkter på urval av revisionsobjekt.

### **Revision hos nystartade företag – ”prevision”**

Många företagare startar verksamhet utan kunskaper om bokföring och beskattning. Om inte sakkunnig hjälp anlitas i sådana fall kan konsekvenserna bli allvarliga. Följden blir ofta skönstaxering och -beskattning, vilket medför skattetillägg med svåra verkningar för den skattskyldiga och det företag som drivs. I påfallande hög grad medför sådana fall också stora besvär för myndigheterna. I en del fall kommer ärendena till revisionsenheterna för utredning i samband med indrivning eller extraordinära besvär. För att förbättra läget i detta avseende föreslås att revisioner företas hos nystartade företag för

att konstatera om bokföring finns och lämna information om viktiga bestämmelser om redovisning. Inte minst angeläget blir det att övertyga företagaren om att anlita erkänd bokföringsbyrå. Genom sådana revisioner i förväg – previsionser – kan kanske företag, som i och för sig bygger på riktiga förutsättningar, räddas. Bevakningen av nystartade företag föreslås ske från mervärdeskatteenheterna, som tidigt får uppgifter om dessa företag.

### **Revisionspromemorian**

Genom uppdraget tilldelas revisorn ansvaret för att revisionen får en lämplig inriktning och omfattning samt att resultatet av granskningen redovisas på ett rättvisande sätt. Normalt är det bara revisorn som tar del av räkenskaper och andra handlingar samt träffar den skattskyldige och får en bild av förutsättningarna för den granskade verksamheten. Revisionspromemorian innehåll bör enligt arbetsgruppens uppfattning vara sådant att revisorns ställningstagande klart kommer till uttryck i alla för ärendet väsentliga frågor. Detta gäller i särskild grad beloppsmässiga bedömanden. Den skattskyldige har givetvis ett starkt intresse av att få ett konkret besked om vad revisionen kommer att innebära för honom. En revisionspromemoria utan beloppsmässiga preciseringar är svår eller omöjlig att bemöta på rätt sätt. På en del län tilläts för revisorerna inte att avge taxeringsförslag i revisionspromemorierna. Detta är otillfredsställande ur både likformighets- och rättsäkerhetssynpunkt. Bestämmelserna i 56 § 4 mom föreslås därför kompletterade så att meddelande om resultatet av revisionen skall innefatta taxeringsförslag. Samma sak bör gälla ifråga om skattetillägg. Vidare föreslås åtgärder som syftar till utvidgat samråd mellan revisorer och taxeringsintendenter för att åstadkomma bättre processbara utredningar. Taxeringsintendent föreslås vidare vara skyldig att meddela beslut om avskrivning av revisionsärende i de fall då yrkanden inte kommer att framställas. Härigenom får den skattskyldige visshet om utgången av ett revisionsärende. En enhetlig teknisk utformning av revisionspromemorian förordas vidare.

### **Organisation**

I avsnittet organisation redovisas bl a förslag till arbetsformer på revisionsenheterna. Arbetsuppgifterna föreslås fördelade på mindre arbetsgrupper med 5 revisorer och ett biträde. Delegering, personalutveckling och -inflytande framhålls som medel att uppnå en effektivisering av arbetet. Det är särskilt viktigt att all personal med revisionsutbildning och erfarenhet verkligen får tillfälle att ägna sig åt revisionsarbete och inte alltför mycket belastas med administrativt arbete.

Länsstyrelserna har i olika sammanhang framställt önskemål om enhetliga blanketter. Förslag till enhetliga blanketter för olika beslut och anmaningar har utarbetats.

### **Samordning**

I diskussionen om utvecklingen av den framtida revisionsverksamheten framhålls ofta betydelsen av integrerad revision. Härmed avses samtidig revision av inkomst- och mervärdeskatt, arbetsgivaravgifter och källskatt. I nuläget föreligger författningsmässiga hinder för en smidig samordning av dessa olika slag av revision. Arbetsgruppen föreslår att bestämmelser intas i berörda författningar med innehåll att avgifts- och skatterevision samt källskattekontroll får äga rum i samband med taxeringsrevision.

### **Samordning av revision av mervärdeskatt**

Sambandet mellan inkomst- och mervärdeskatten har visat sig vara betydligt mera komplicerat än man från början tänkte sig. Ofta leder rättelse av mervärdeskatten också till att ändringar måste ske beträffande inkomsttaxeringen. Kontrollen av mervärdeskatten på löpande år lider av svagheten, att den normalt bara avser den ingående skatten och en teknisk kontroll av den utgående skatten. Om inkomster lämnats oredovisade framkommer detta sannolikt inte utan att taxeringsrevision företas. Utredningen tyder på att beloppsmässigt nära 60 % av felaktigheter som påvisas vid revision avser inkomstredovisningen. Vad detta betyder för kontrollen av den utgående skatten är lätt att inse. Dessa förhållanden talar starkt för att kontrollen av inkomst- och mervärdeskatt bör ske samtidigt. Negativa deklarationer bör liksom hittills kontrolleras löpande genom revisioner. För att få särskild inriktning på mervärdeskatt föreslås att en momsrevisionsgrupp bildas med personal från både mervärdeskatteenhet och revisionsenhet. Gruppen skall utföra kombinerade taxerings- och skatterevisioner hos företag som är intressanta ur mervärdeskattsynpunkt. Förslaget syftar till bättre samordning mellan enheterna, till ett förbättrat urval av revisionsobjekt och till ett ökat intresse för mervärdeskattefrågorna.

### **Revision av arbetsgivaravgifter**

Vid försöksverksamhet med kontroll av arbetsgivaravgifter i samband med taxeringsrevision har betydande felaktigheter påvisats i avgiftsredovisningen och i övrigt i redovisningen av löner och förmåner. En undersökning hos länsstyrelserna och de lokala skattemyndigheterna visar, att bokföringsgranskning i praktiskt taget inte förekommer för kontroll av arbetsgivaravgifter. Riksförsäkringsverkets granskningar är inriktade på kommuner och landsting och företag med mer än 70 anställda. Avgifternas nuvarande storlek medför ett uppenbart kontrollbehov. Länsstyrelserna har nu också tilldelats särskild personal för sådan kontroll och utbildning på området pågår. Arbetsgruppen föreslår att granskning av arbetsgivaravgiftsredovisningen skall ske i samband med taxeringsrevision i första hand hos företag med mer än 10 anställda.

Fördelar uppnås framförallt genom att arbetsgivaravgifterna kan beaktas vid revision av hela räkenskapsmaterialet och inte bara löneredovisningen.

### Information

Vissa förslag, som syftar till att förbättra den interna informationen på revisionsenheterna, redovisas. Tanken är att tillskapa ett system för förmedling av information som avser kontroll- och revisionsfrågor. Förslaget innebär således att man går in för specialinformation på det aktuella området. Arbetsgruppen föreslår, att en kontaktman i informationsfrågor, under revisionsdirektören, tilldelas ansvaret för att informationen på enheten fungerar. För kontakterna med länen föreslås att en särskild tjänst inrättas hos RSV.

### Övrigt

Del 1 av utredningsrapporten innehåller i övrigt vissa frågor rörande kontrolluppgifter, biträdespersonal, samarbete med lokal skattemyndighet samt information externt dels till skattskyldiga och deras revisorer.

### Revisionsverksamheten 1974

I del 2 av utredningsrapporten redovisas resultatet av en statistikundersökning av de revisioner som påbörjats under tiden 1 december 1973–30 november 1974 och avslutats före 1 januari 1975. Sammanlagt ingår drygt 9 000 revisioner som länsstyrelserna, RSVs kontrollavdelning inklusive distriktskontoren samt de kommunala taxeringsrevisorerna utfört.

Bakgrunden till denna del av utredningen är att det tidigare inte föreligger något detaljerat underlag för en beskrivning och analys av den bedrivna revisionsverksamheten. En kartläggning av verksamheten var därför nödvändig för att synpunkter skulle kunna anläggas på bl a frågor om inriktningen av verksamheten, urval av revisionsobjekt, personalanvändning m m.

I de tabeller som redovisas i undersökningen finns vissa återkommande begrepp, som använts för att göra utredningen mera läsbar och möjliggöra olika jämförelser. Resultatet av revisionerna har sålunda redovisats som en kvot som erhållits genom att beräknade skatteintäkter dividerats med direkta lönekostnader inklusive lönekostnadspålägg för samma revisioner. Inkomstskatten har beräknats genomsnittligt uppgå till 60 % och förmögenhetsskatten till 1 % av taxeringshöjningarna. Resultatet i tabellerna ger sålunda besked om hur intäkterna av revisionerna förhåller sig till kostnaderna. Ett resultat på exempelvis 10 innebär alltså att beräknade skatteintäkter av revisionerna är 10 gånger större än de direkta lönekostnaderna för samma revisioner.

Den procentuella andelen av totalt nedlagda direkta lönekostnader för det i undersökningen redovisade revisionsarbetet anges i tabellerna som resursprocent.

Termen andelsprocent används för att ange den procentuella andelen av totala antalet revisioner. Normalt redovisas i tabellerna aritmetiska mediet (m), medianen (Md) och övre kvartilen (Q3) för de framräknade värdena på resultatet. Arbetsgruppen anser att medianvärdet är det, som ger den tillförlitligaste bilden av den bedrivna verksamheten. Det aritmetiska mediet påverkas i alltför hög grad av extremvärden i materialet.

### Inriktning av verksamheten

I tabellen nedan redovisas de studerade revisionerna på omsättningsintervall.

*Tabell utvisande en jämförelse mellan procentuell fördelning av antalet skattskyldiga i mervärdeskatteregistret och andels- och resursprocenten för samtliga revisioner samt antalet revisioner och resultatet av dessa fördelade på omsättningsklasser.*

| Omsättning (tkr) | Antal rev | Andels-% | % av totala antalet företag i moms-reg | Resurs-% | Md  | Q3   | m     |
|------------------|-----------|----------|--|----------|-----|------|-------|
| 0– 99 ..         | 3 579     | 39,5     | 53,5                                   | 32,5     | 3,7 | 10,4 | 8,5   |
| 100– 499 ..      | 3 430     | 37,8     | 30,8                                   | 38,9     | 3,0 | 10,8 | 9,3   |
| 500– 999 ..      | 861       | 9,5      | 6,6                                    | 11,9     | 2,4 | 8,9  | 8,8   |
| 1 000–2 999 ..   | 732       | 8,1      | 5,4                                    | 10,3     | 2,2 | 13,1 | 15,6  |
| 3 000–9 999 ..   | 291       | 3,2      | 2,4                                    | 3,6      | 4,8 | 24,2 | 30,4  |
| 10 000– ..       | 166       | 1,9      | 1,3                                    | 2,8      | 9,2 | 64,6 | 120,1 |

Som framgår avser 77,3 % företag med lägre omsättning än 500 000 kronor. Resursmässigt har 71,4 % använts för dessa revisioner. Från det skattmervärdeskatteregistret har framtagits uppgifter för en jämförelse med den totala företagsstrukturen i landet. Enligt dessa uppgifter, som är något osäkra, utgör företagen i de lägsta omsättningsklasserna 84,3 % av totala antalet företag i landet. Man skulle alltså från denna utgångspunkt kunna hävda att ytterligare resurser borde omfördelas mot de minsta företagen. Arbetsgruppen anser emellertid att man bör se på resursanvändningen på ett helt annat sätt. Det som är särskilt anmärkningsvärt i undersökningen är att de stora företagen från 10 miljoner kronors omsättning och uppåt ägnas så liten del av resurserna. Även om dessa företag – ca 5 000 st – antalsmässigt svarar för en ringa del av företagen utgör de ekonomiskt tyngdpunkten i landets näringsliv. Detta måste få konsekvenser när det gäller att använda de knappa resurser som finns för revisionskontroll. Det ligger nära till hands att dra paralleller med de krav på revision som aktiebolagslagen uppställer med särskilt kvalificerade revisorer för de stora bolagen. Eftersom det fiskala intresset inte tillgodoses härigenom i tillräcklig utsträckning är de naturligt att det allmänna, som har betydande borgenärsintressen att bevaka, satsar resurser på kontroll av skatter och avgifter. Arbetsgruppen anser, att man vid inriktningen av verksamheten i första hand bör tillse att en plan upprättas för kontroll av de stora

företagen i varje län. Självklart får en sådan inriktning inte medföra, att alltför stor del av resurserna koncentreras till de stora företagen. Med anpassning till näringslivets struktur i varje län kan det dock vara rimligt, att uppemot 20 % av resurserna används för detta ändamål mot 2,8 % f. n. I sammanställningen nedan visas resultatet av revisionerna hos de stora företagen fördelade länsvis. Med utgångspunkt från uppgifter från mervärdeskatteregistret har antalet företag i omsättningsklasserna beräknats länsvis. Som framgår är de stora företagen föremål för revision i mycket ringa utsträckning. Revisionsfrekvensen skall ses mot bakgrund av dessa företags betydelse som skatt-, avgifts- och uppgiftsskyldiga.

Tabell utvisande för omsättningsklasserna (tkr) 3 000–9 000 och 10 000-antal offensiva revisioner, resursprocent resultatmedian, beräknat antal företag i klassen samt procent därav som varit föremål för revision, fördelat på län.

| Län    | 3 000—9 999 |          |      |                      |      | 10 000—   |          |       |                      |      |
|--------|-------------|----------|------|----------------------|------|-----------|----------|-------|----------------------|------|
|        | Antal rev   | Resurs-% | Md   | Beräk. antal företag | %    | Antal rev | Resurs-% | Md    | Beräk. antal företag | %    |
| AB ..  | 48          | 3,1      | 0,0  | 1 968                | 2,4  | 36        | 3,4      | 12,3  | 1 294                | 2,8  |
| C .... | 3           | 2,3      | 17,7 | 150                  | 2,0  | 2         | 1,2      | 3,4   | 86                   | 2,3  |
| D .... | 44          | 8,3      | 15,5 | 230                  | 19,1 | 39        | 9,4      | 64,1  | 111                  | 35,1 |
| E .... | 6           | 3,5      | 4,2  | 343                  | 1,7  | 1         | 0,4      | 412,0 | 184                  | 0,5  |
| F .... | 15          | 4,1      | 16,0 | 523                  | 2,9  | 10        | 5,3      | 2,6   | 242                  | 4,1  |
| G .... | 10          | 6,9      | 12,3 | 238                  | 4,2  | 3         | 2,4      | 15,6  | 128                  | 2,3  |
| H .... | 7           | 3,0      | 5,7  | 293                  | 2,4  | 2         | 4,0      | 0,0   | 107                  | 1,9  |
| I .... | 2           | 0,5      | 1,7  | 49                   | 4,1  | 1         | 0,6      | 5,1   | 17                   | 5,9  |
| K .... | 15          | 5,3      | 10,3 | 147                  | 10,2 | 4         | 1,1      | 5,6   | 57                   | 7,0  |
| L .... | 5           | 3,0      | 10,5 | 420                  | 1,2  | 2         | 3,1      | 21,2  | 155                  | 1,3  |
| M ...  | 13          | 2,5      | 0,0  | 991                  | 1,3  | 7         | 2,1      | 0,0   | 566                  | 1,2  |
| N .... | 3           | 0,5      | 0,0  | 306                  | 1,0  | 1         | 3,6      | 2,0   | 119                  | 0,8  |
| O .... | 12          | 1,3      | 1,1  | 918                  | 1,3  | 12        | 3,5      | 0,0   | 480                  | 2,5  |
| P .... | 10          | 8,8      | 37,5 | 566                  | 1,8  | 4         | 3,0      | 63,7  | 228                  | 1,8  |
| R .... | 17          | 5,6      | 0,0  | 336                  | 5,1  | 5         | 1,2      | 0,0   | 134                  | 3,7  |
| S .... | 8           | 3,0      | 9,5  | 292                  | 2,7  | 2         | 0,8      | 392,0 | 141                  | 1,4  |
| T .... | 5           | 3,4      | 2,1  | 248                  | 2,0  | 5         | 4,8      | 20,8  | 161                  | 3,1  |
| U .... | 4           | 1,0      | 0,0  | 235                  | 1,7  | -         | -        | -     | 130                  | -    |
| W ...  | 4           | 0,7      | 0,0  | 368                  | 1,1  | 1         | 0,4      | 131,2 | 124                  | 0,8  |
| X .... | 7           | 2,3      | 7,5  | 239                  | 2,9  | -         | -        | -     | 146                  | -    |
| Y .... | 10          | 2,2      | 0,0  | 278                  | 3,6  | 1         | 0,0      | 0,0   | 140                  | 0,7  |
| Z .... | 1           | 0,6      | 0,0  | 127                  | 0,7  | 3         | 1,2      | 0,0   | 70                   | 4,3  |
| AC ..  | 15          | 2,6      | 4,4  | 246                  | 6,1  | 16        | 2,4      | 13,6  | 84                   | 19,0 |
| BD ..  | 8           | 3,2      | 5,8  | 238                  | 3,4  | 1         | 0,6      | 1,8   | 104                  | 1,0  |
|        | 272         | 3,2      | 4,2  | 9 749                | 2,8  | 158       | 2,6      | 11,6  | 5 008                | 3,2  |

Antalet besvärrevisioner i materialet uppgår till 1 894 st, vilket är drygt 20 % av det totala antalet revisioner. Andelen besvärrevisioner i undersökningen är betydligt lägre än som framkommit i den tidigare revisionsstatisti-

ken. En trolig orsak till detta är att avgränsningen av undersökningsperioden kan ha medfört att besvärrevisionerna blivit underrepresenterade. Det är också tänkbart att andelen offensiva revisioner faktiskt ökat med ett större intresse under senare år på flera län för egna revisionsinitiativ. Av sammanställningen nedan framgår hur länen fördelar sig på resursintervall för besvärrevisioner.

| Resursprocent     | Antal län |
|-------------------|-----------|
| 0- 9,9 .....      | 3         |
| 10-19,9 .....     | 4         |
| 20-29,9 .....     | 8         |
| 30-39,9 .....     | 4         |
| mer än 40 % ..... | 5         |

På många län har man uppfattningen att det är viktigt att genom revisioner stötta taxeringsnämndernas verksamhet. Detta, som i och för sig är riktigt, får enligt arbetsgruppens mening inte leda till långrotning vid revisionerna för att alla möjliga kontroller skall kunna genomföras. Utredningen visar, att besvärrevisionerna genomsnittligt tar drygt 35 % längre tid än övriga revisioner. Några egentliga skäl för att det skall vara så kan knappast anföras. En aktivare ledning av arbetet med besvärrevisioner bör kunna leda till, att en mindre del av resurserna binds vid denna typ av revisioner. Detta är angeläget, därför att besvärrevisionerna, som nästan utan undantag gäller mycket små företag, minskar möjligheterna att ta itu med revisionsobjekt av större vikt.

Nedan redovisas bla resursprocentens fördelning länsvis på besvär, RSVs kontrollaktioner och övriga revisioner. Det är tydligt av denna sammanställning att en inriktning av verksamheten enligt de linjer arbetsgruppen förordar kräver en noggrann planering så att det finns resurser för andra revisioner än sådana som avser besvär eller ingår i landsomfattande kontrollaktion. Som framgår är det stora skillnader mellan länen. För gruppen övriga offensiva revisioner varierar resursprocenten mellan 6 % och 66,2 %.

| Län      | Besvär    |          |          | RSV       |          |          | Övriga offensiva |          |          |
|----------|-----------|----------|----------|-----------|----------|----------|------------------|----------|----------|
|          | Antal rev | Andels-% | Resurs-% | Antal rev | Andels-% | Resurs-% | Antal rev        | Andels-% | Resurs-% |
| AB ..... | 347       | 25,1     | 30,9     | 507       | 36,8     | 29,4     | 524              | 38,1     | 39,7     |
| C .....  | 67        | 22,6     | 41,5     | 165       | 55,7     | 43,2     | 64               | 21,7     | 15,3     |
| D .....  | 45        | 9,8      | 16,2     | 140       | 30,4     | 37,7     | 276              | 59,8     | 46,1     |
| E .....  | 13        | 7,2      | 9,4      | 73        | 40,6     | 47,1     | 94               | 52,2     | 43,5     |
| F .....  | 77        | 21,8     | 23,8     | 156       | 44,0     | 42,0     | 121              | 34,2     | 34,2     |
| G .....  | 50        | 19,6     | 20,6     | 123       | 48,2     | 54,7     | 82               | 32,2     | 24,7     |
| H .....  | 100       | 34,7     | 47,9     | 98        | 34,0     | 25,1     | 90               | 31,3     | 27,0     |
| I .....  | 10        | 5,5      | 9,4      | 49        | 27,2     | 24,4     | 121              | 67,3     | 66,2     |
| K .....  | 32        | 19,0     | 46,9     | 51        | 30,4     | 25,4     | 85               | 50,6     | 23,0     |
| L .....  | 34        | 18,8     | 23,9     | 47        | 26,0     | 22,4     | 100              | 55,2     | 53,7     |

|    |     |      |      |     |      |      |     |      |      |
|----|-----|------|------|-----|------|------|-----|------|------|
| M  | 34  | 7,6  | 10,4 | 329 | 73,1 | 69,0 | 87  | 19,3 | 20,6 |
| N  | 104 | 43,0 | 46,4 | 76  | 31,4 | 28,6 | 62  | 25,6 | 25,0 |
| O  | 267 | 32,6 | 33,3 | 303 | 37,0 | 43,6 | 250 | 30,4 | 23,1 |
| P  | 133 | 39,7 | 45,7 | 167 | 49,9 | 48,3 | 35  | 10,4 | 6,0  |
| R  | 69  | 16,9 | 21,2 | 186 | 45,6 | 45,5 | 153 | 37,5 | 33,3 |
| S  | 111 | 29,7 | 35,6 | 149 | 39,8 | 33,2 | 114 | 32,3 | 31,2 |
| T  | 42  | 16,2 | 22,7 | 163 | 62,9 | 51,2 | 54  | 20,9 | 26,1 |
| U  | 54  | 18,1 | 39,3 | 138 | 46,6 | 46,1 | 106 | 35,3 | 14,6 |
| W  | 48  | 14,5 | 14,9 | 118 | 35,8 | 27,9 | 164 | 49,7 | 57,2 |
| X  | 40  | 17,2 | 20,3 | 140 | 60,1 | 63,4 | 53  | 22,7 | 16,3 |
| Y  | 80  | 22,6 | 23,4 | 175 | 49,4 | 54,2 | 99  | 28,0 | 22,4 |
| Z  | 45  | 16,8 | 28,8 | 150 | 56,0 | 64,5 | 73  | 27,2 | 6,7  |
| AC | 86  | 12,4 | 15,7 | 331 | 47,6 | 53,9 | 279 | 40,0 | 30,4 |
| BD | 6   | 2,4  | 3,9  | 202 | 80,5 | 72,4 | 43  | 17,1 | 23,7 |

För att få en uppfattning om den offensiva revisionsverksamhetens inriktning på olika branscher har följande sammanställning framtagits. Av tekniska skäl har en begränsning gjorts till branscher som har minst 25 revisioner med i materialet, inräknat besvärrevisioner som inte medtagits i sammanställningen. Den framtida revisionsstatistiken kommer bli redovisad på detta sätt för att ge ledning beträffande intressanta branscher. Samtidigt möjliggörs att en ur kontrollsynpunkt lämplig täckning av näringslivet uppnås.

| Bransch (SNI-kodnr ordning)  | Antal rev | Resurs-% | Md  | Resultat |       |
|--|-----------|----------|-----|----------|-------|
|  |           |          |     | Q3       | m     |
| Akerbruk och husdjursskötsel   | 550       | 4,2      | 7,1 | 20,1     | 15,0  |
| Trädgårdsodling och -skötsel   | 39        | 0,3      | 2,9 | 8,6      | 5,0   |
| Tjänster inom jordbruk   | 27        | 0,4      | 0,0 | 1,1      | 2,0   |
| Skogsavverkning, virkesmätning   | 81        | 0,6      | 0,1 | 7,9      | 6,7   |
| Stenbrytning, grus-, sand- och lertäkt   | 69        | 1,0      | 0,6 | 7,1      | 6,6   |
| Bagerivarutillverkning   | 19        | 0,1      | 6,2 | 40,4     | 119,2 |
| Sågning, hyvling, träimpregnering  | 34        | 0,4      | 2,3 | 21,0     | 72,4  |
| Byggnads- och inredningssnickeritillverkning samt tillverkning av monteringsfärdiga trähus | 52        | 0,5      | 1,0 | 10,5     | 31,9  |
| Tillverkning av hushållsartiklar av trä  | 21        | 0,3      | 1,4 | 4,8      | 5,7   |
| Tryckning, dagtidningsutgivning  | 24        | 0,3      | 1,9 | 21,4     | 72,7  |
| Tillverkning av metallkonstruktioner   | 46        | 0,5      | 1,4 | 10,7     | 9,6   |
| Annan metallvarutillverkning   | 28        | 0,5      | 6,4 | 33,3     | 43,7  |
| Reparationer av maskiner (ej hushålls)   | 20        | 0,1      | 0,1 | 3,9      | 20,0  |
| Annan maskintillverkning   | 20        | 0,2      | 3,0 | 30,3     | 16,0  |
| Schaktnings-, sprängnings-, pålnings-, dränerings- och andra grundarbeten                  | 1 914     | 20,7     | 0,9 | 6,6      | 6,3   |
| Byggande av hus  | 238       | 2,5      | 3,7 | 13,9     | 50,5  |

| Bransch (SNI-kodnr ordning)  | Antal rev | Resurs-% | Resultat |      |      |
|--|-----------|----------|----------|------|------|
|  |           |          | Md       | Q3   | m    |
| Byggnadsav anläggningar  | 101       | 1,2      | 0,9      | 6,5  | 8,0  |
| Byggnadsplåtslageriarbeten   | 36        | 0,4      | 3,6      | 9,7  | 7,4  |
| Värme-, ventilation och sanitetsarbeten  | 91        | 1,0      | 0,5      | 5,6  | 13,2 |
| Elektrisk installation i hus   | 45        | 0,4      | 2,4      | 10,2 | 8,9  |
| Måleri- och tapetseringsarbeten på hus   | 92        | 0,8      | 0,5      | 7,4  | 8,0  |
| Byggnadsnickeri- och golvlägg-<br>ningsarbeten, plattsättning  | 85        | 0,9      | 2,7      | 8,4  | 13,7 |
| Partihandel med byggnadsmaterial   | 40        | 0,4      | 0,2      | 6,7  | 9,4  |
| Skrothandel  | 77        | 1,0      | 3,6      | 15,4 | 10,6 |
| Partihandel med maskiner, verktyg och<br>apparater (utom hushålls-)  | 51        | 0,6      | 0,9      | 14,9 | 33,3 |
| Partihandel med livsmedel, drycker och<br>tobak  | 18        | 0,2      | 0,7      | 24,5 | 12,5 |
| Partihandel med sport- och fotoartiklar,<br>kemisk-tekniska artiklar, ur- och op-<br>tikvaror samt guld- och silversmeds-<br>varor | 30        | 0,3      | 2,0      | 20,2 | 12,8 |
| Förmedling av fritids- och sportartiklar,<br>böcker, trycksaker, pappersvaror och<br>kemisk-tekniska artiklar                      | 13        | 0,1      | 2,0      | 42,8 | 18,9 |
| Livsmedelsdetaljhandel   | 100       | 1,1      | 3,2      | 11,4 | 6,8  |
| Tobaks- och tidningshandel   | 23        | 0,3      | 7,8      | 15,5 | 13,5 |
| Blomsterhandel   | 11        | 0,1      | 2,1      | 24,9 | 27,2 |
| Konfektions- och ekiperingshandel  | 39        | 0,4      | 4,1      | 13,2 | 11,3 |
| Övrig beklädnadshandel   | 16        | 0,2      | 2,7      | 16,2 | 6,6  |
| Möbelhandel  | 59        | 0,5      | 1,7      | 6,5  | 13,5 |
| Radio- och TV-handel   | 28        | 0,4      | 1,7      | 12,5 | 8,1  |
| Detaljhandel med övrig hemutrustning   | 25        | 0,3      | 1,5      | 13,9 | 6,5  |
| Cykel- och sporthandel   | 31        | 0,3      | 1,7      | 10,1 | 8,8  |
| Övrig sällansköphandel   | 13        | 0,1      | 2,2      | 6,1  | 2,3  |
| Bildetaljhandel  | 108       | 0,9      | 4,6      | 16,2 | 17,4 |
| Drivmedelsdetaljhandel   | 34        | 0,4      | 0,0      | 7,2  | 5,2  |
| Restaurang- och kaféverksamhet   | 70        | 0,7      | 7,8      | 15,8 | 14,0 |
| Personbilstransport  | 35        | 0,4      | 5,3      | 14,2 | 7,0  |
| Lastbils- och annan vägtransport   | 1 207     | 12,6     | 1,3      | 8,0  | 8,5  |
| Ägarförvaltning av bostadsfastighet  | 22        | 0,2      | 14,9     | 58,9 | 31,3 |
| Fastighetsförmedling   | 38        | 0,3      | 5,1      | 11,0 | 13,2 |
| Byggnadskonsultverksamhet  | 52        | 0,7      | 3,4      | 21,4 | 19,6 |
| Annons-, reklam och marknadsunder-<br>sökningverksamhet  | 24        | 0,2      | 6,3      | 26,3 | 12,9 |
| Renhållningsverksamhet   | 24        | 0,3      | 1,1      | 5,6  | 6,8  |
| Hälsa- och sjukvård  | 233       | 2,3      | 6,5      | 11,3 | 9,0  |
| Reparation av motorfordon  | 65        | 0,7      | 1,0      | 3,7  | 8,3  |
| Damfrisering   | 6         | 0,1      | 0,0      | 7,7  | 7,0  |
| Fotografverksamhet   | 10        | 0,1      | 3,1      | 19,6 | 5,6  |

### **Urval av revisionsobjekt**

Av undersökningen framgår att det föreligger påtagliga skillnader mellan länen ifråga om bl a uppnått resultat av revisioner som länen själva valt ut. Arbetsgruppen anser att dessa olikheter främst beror på att urvalet av revisionsobjekt ägnas olika omsorg. Betydelsen av urvalet av objekt visar sig i hela statistikmaterialet. Med de begränsade resurser som står till förfogande för revisionskontroll bör revisionerna i första hand sättas in på sådana fall, där det finns indikationer på att fel föreligger. Arbetet bör därför inriktas på att få fram lämpliga objekt att välja mellan. Urvalsprocessen bör vara systematisk och möjliggöra jämförelser mellan ett större antal objekt samtidigt. Att ta ställning till objekt ett efter ett allteftersom de aktualiseras ger inte ett tillräckligt genomarbetat urval. Arbetsgruppen förordar, att särskilt kvalificerad revisionspersonal sätts in på eftergranskning av deklarationsmaterialet. På så sätt kan revisionsaspekter anläggas på deklARATIONERNA, vilket sällan sker i samband med den ordinarie deklarationsgranskningen. Erfarenheterna av sådan eftergranskning av deklARATIONERNA är goda. Med relativt måttlig arbetsinsats har ett större antal revisionsobjekt tagits fram, som gett ett ur kontrollsynpunkt mycket bra resultat.

### **Omfattning av och tidsåtgång för revisioner**

Över hälften av de på revisionsenheterna utförda revisionerna har omfattat minst två räkenskapsår och mer än en tredjedel har omfattat minst tre räkenskapsår. Ett skäl till att man går tillbaka flera år är ofta att systematiska fel konstaterats föreligga. Genomsnittlig tidsåtgång per revision uppgår till 42,7 timmar för besvärrevisioner, 33 timmar för landsomfattande kontrollaktion och 29,7 timmar för övriga revisioner. Materialet visar att företagets storlek inte alls är avgörande för hur lång tid en revision tar. En revision hos ett företag i lägsta omsättningsklassen kan ta lika lång tid som en revision hos ett stort företag. Detta beror bl a på att det kan vara nödvändigt att göra tidsödande rekonstruktioner av bokföringen hos ett litet företag.

### **Revisionspersonalen**

Av en sammanställning av revisionstiden fördelad på lönegrader framgår att endast ca 15 % av totala revisionstiden belöper på byrådirektörer och högre personal. Detta innebär att den mest erfarna personalen arbetar i relativt liten utsträckning med egna revisioner. Orsaken till detta är att de mera erfarna revisorerna är sysselsatta med handledning, remisser, utbildning och administration m m. Arbetsgruppen anser att dessa förhållanden är ytterst otillfredsställande. Genom en ändrad fördelning av arbetsuppgifter där personal i lägre lönegrader används i ökad utsträckning bör det vara möjligt för

den mera kvalificerade personalen att ägna sig åt revisionsuppgifter mera än f n.

### Iakttagelser vid taxeringsrevision

I utredningen ingår en relativt omfattande kartläggning av felaktigheter som konstaterats vid revisionerna. Denna är av värde särskilt ur pedagogisk synpunkt. Nedan redovisas en sammanställning, där feltyper av likartat slag förts samman till ett mindre antal rubriker.

| Anmärkning betr                                   | Antal<br>anmärkn | Andels-<br>% | Belopp      | Belopp-<br>% |
|---|------------------|--------------|-------------|--------------|
| Intäktsredovisning .....                          | 4 402            | 38,5         | 66 272 517  | 37,4         |
| För lågt deklarerad eller för-<br>täckt lön ..... | 1 078            | 9,4          | 18 757 485  | 10,6         |
| Förtäckt utdelning .....                          | 24               | 0,2          | 8 084 385   | 4,6          |
| Privata kostnader .....                           | 1 475            | 12,9         | 4 356 883   | 2,5          |
| Icke avskrivn bara tillgångar                     | 257              | 2,2          | 3 560 745   | 2,0          |
| Avskrivn bara tillgångar ....                     | 698              | 6,1          | 15 693 042  | 8,9          |
| Övr betr kostnadsredovisning                      | 2 211            | 19,3         | 22 303 682  | 12,6         |
| Bokslut .....                                     | 529              | 4,6          | 25 543 087  | 14,4         |
| Diverse .....                                     | 771              | 6,7          | 12 637 279  | 7,1          |
| Summa .....                                       | 11 445           | 100,0        | 177 209 105 | 100,0        |

Antalet noterade anmärkningar mot intäktsredovisningen uppgår till 4 402 st. Härav har i 699 fall felen inte kunnat anges exakt beloppsmässigt. Det har bl a varit fråga om fel som föranlett förslag om skönmässig uppskattning av inkomster. Om man räknar in dessa fall kan felaktigheterna på intäktssidan beräknas till ca 60 % av totalbeloppet. Med hänsyn till svårigheterna att kontrollera intäktsredovisningen torde en ännu större andel av skattefusket bestå av oredovisade intäkter. Detta understryker kravet på ett utvidgat och förbättrat kontrollmaterial. Betydelsen av kontrollmaterial framgår av att beloppsmässigt drygt 36 % av felen på intäktssidan påvisats med hjälp av kontrolluppgifter som dels funnits tillgängliga före revisionerna och dels infordrats genom anmaningar till uppgiftsskyldiga. En intressant iakttagelse är också att relativt betydande fel påvisats på intäktssidan enbart med utgångspunkt från företedda räkenskapshandlingar. Det är fråga om summerings- och överföringsfel (2 %), fel som konstaterats genom jämförelse med inkomstverifikationer, räkenskapior och liknande (13 %) samt genom kontroll mot kontoutdrag från bank- och postgiro (1 %).

### Räkenskapernas skick

I sammanställningen nedan visas brister som konstaterats beträffande räkenskaperna hos bokföringsskyldiga.

|   | Antal<br>rev | %    |
|---|--------------|------|
| En eller flera räkenskapshandlingar saknas .....                                      | 1 082        | 20,4 |
| Räkenskaperna har fränkänts bevisvärde .....  | 689          | 13,0 |
| Förslag om skönsmässig höjning av inkomsttaxeringarna ..                              | 812          | 15,3 |
| Förslag om skönsmässig uppskattning av mervärdeskatt ....                             | 631          | 11,9 |
| Åtal för brott enligt 10 § skattebrottslagen (försvårande av<br>skattekontroll) ..... | 3            | 0,1  |
| Samtliga räkenskaper saknas .....   | 116          | 2,2  |

Det får anses mycket anmärkningsvärt att räkenskapshandlingar saknats vid var femte revision hos dem som är bokföringsskyldiga. Att dessa brister medför att kontrollen försvåras i ett stort antal fall är uppenbart. Även om många revisioner avsett beskattningsår på vilka skattebrottslagens bestämmelser inte är tillämpliga är antalet anmälda fall för brott enligt 10 § nämnda lag klart för lågt. Arbetsgruppen understryker vikten av att åtalsanmälan sker i sådana fall.

### Resultat

De revisioner som ingår i undersökningen har resulterat i förslag till höjda inkomsttaxeringar med 185 miljoner kronor. Den mervärdeskatt som fastställts efter revisioner uppgår till nära 30 miljoner kronor. Nedan framgår hur resultatet av revisionerna fördelar sig på intervall för höjning av taxeringarna respektive ökning av mervärdeskatt.

| Inkomsttaxering<br>Intervall | Antal<br>rev | %    | Mervärdeskatt<br>Intervall | Antal<br>rev | %    |
|------------------------------|--------------|------|----------------------------|--------------|------|
| 0-999 .....                  | 159          | 3,1  | 0-999 .....                | 825          | 25,7 |
| 1 000-2 999 .....            | 553          | 10,9 | 1 000-2 999 .....          | 938          | 29,2 |
| 3 000-4 999 .....            | 488          | 9,6  | 3 000-4 999 .....          | 441          | 13,8 |
| 5 000-9 999 .....            | 913          | 17,9 | 5 000-9 999 .....          | 429          | 13,4 |
| 10 000-19 999 ....           | 1 162        | 22,8 | 10 000-19 999 ....         | 279          | 8,7  |
| 20 000-29 999 ....           | 602          | 11,8 | 20 000-29 999 ....         | 109          | 3,4  |
| 30 000-49 999 ....           | 552          | 10,8 | 30 000-49 999 ....         | 78           | 2,4  |
| 50 000-99 999 ....           | 395          | 7,8  | 50 000-99 999 ....         | 61           | 1,9  |
| 100 000-249 999 ..           | 183          | 3,6  | 100 000-199 999 ..         | 32           | 1,0  |
| 250 000-999 999 ..           | 62           | 1,2  | 200 000- .....             | 15           | 0,5  |
| 1 000 000- .....             | 20           | 0,4  |                            |              |      |
|                              | 5 089        |      |                            | 3 207        |      |

### Revisionsstatistik

De erfarenheter som gjorts i samband med undersökningen ligger till grund för förslag om den framtida statistikens omfattning och utformning. För budgetering och uppföljning enligt de riktlinjer som föreslagits i utredningen

är en förbättrad revisionsstatistik oundgänglig. Sedan RS-utredningens förslag om TN-revisioner genomförts kommer behovet av tillförlitlig och regelbunden statistik att vara än mer uttalat.

### Revision och prevention

Frågan om revisionernas preventiva effekter diskuteras kortfattat med utgångspunkt från enkla och schabloniserade exempel som framgår av tabblån nedan. Som förutsättning för exemplen gäller att de fel som konstaterats vid revisionen avser oredovisade inkomster. Tabblån skall ses ur den skattskyldiges synvinkel. Detta betyder bl a att han sannolikt känner till hur stora belopp han undanhållit beskattning. Den starkt förenklade frågeställningen i tabblån är om revisionerna i de olika fallen kan tänkas medföra preventiva effekter eller ej.

| Fall    | Höjning med anledning av revisionen | Fel som inte konstaterats vid revisionen | Verkan och påföljder för den skattskyldige |
|---------|-------------------------------------|--|--|
| A ..... | 0                                   | 0  | -  |
| B ..... | 20 000                              | 0  | Skönstax, skattetillägg och åtal           |
| C ..... | 10 000                              | 10 000                                   | Skönstax, skattetillägg och åtal           |
| D ..... | 5 000                               | 15 000                                   | Skönstax och skattetillägg                 |
| E ..... | 0                                   | 20 000                                   | -  |

Resultatet av och den preventiva verkan av revisionsverksamheten har enligt arbetsgruppens uppfattning ett starkt samband. Det är genom att visa resultat av revisionerna, som brottsförebyggande effekter eventuellt kan uppnås. Arbetsgruppen accepterar således inte att enbart kvantitet, alltså ett stort antal revisioner, kan ge sådana effekter. Vid nollrevisioner får man knappast någon prevention alls. Av detta skäl är det av vikt att revisionerna inte blir så ytliga eller urvalet av objekt så dåligt genomarbetat att en stor andel revisioner inte ger något resultat. Det krävs således både kvantitet och kvalitet ifråga om revisioner för att verksamheten skall uppfattas som effektiv av de skattskyldiga.