

6 Revisorns befogenheter och den reviderades skyldigheter

6.1 Allmänt

Revisorns befogenheter och den reviderades skyldigheter regleras i första hand av taxeringslagens bestämmelser. I skattebetalningslagen hänvisas till taxeringslagens bestämmelser om revision.

Redogörelsen i avsnitt 6 görs med utgångspunkt i reglerna i taxeringslagen.

I 3 kap. LPP finns bestämmelser som motsvarar de regler som finns i taxeringslagen. I lagen om skatt på energi, lagen om alkoholskatt, lagen om tobaksskatt samt lagen om skatt på gödselmedel hänvisas till lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

6.2 Befogenheter och skyldigheter

Revisorn har befogenhet att

- granska räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten,
- inventera kassan,
- granska lager, maskiner och inventarier,
- besiktiga byggnader och lokaler som används i verksamheten,
- utföra ADB-revision,
- ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten,
- prova kassaapparat, särskild räknar- och mätapparat och annan teknisk utrustning.

Den reviderade är skyldig att

- tillhandahålla de handlingar och upplysningar som behövs för revisionen,
- ge den hjälp som i övrigt behövs för revisionen,
- lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten för att kassainventering, granskning av lager, maskiner och inventarier, besiktning av lokal eller byggnad samt provtagning av varor och provning av apparatur och annan teknisk utrustning ska kunna utföras,
- om möjligt ställa ändamålsenlig arbetsplats till förfogande.

6.3 Revisorns befogenheter

6.3.1 Handlingar som får granskas

Lagtext

3 kap. 11 § första stycket TL

Vid taxeringsrevision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas om de inte skall undantas enligt 13 §.

Revisorn får granska allt räkenskapsmaterial och alla handlingar som har samband med verksamheten. En förutsättning är dock att de inte ska undantas.

Enligt ett JO-uttalande om en revisors rätt att ta del av internrevisors handlingar bör bestämmelsen tolkas så att i princip varje handling som kan belysa en skattskyldigs verksamhet kan omfattas av granskning (JO:s ämbetsberättelse 1978/1979 s. 316). Även hos företaget befintlig skriftlig avrapportering från företagsrevisor utgör sådant räkenskapsmaterial som ska tillhandahållas revisorn.

Revisorn får granska handlingar som har samband med verksamheten även om de faller utanför arkiveringsskyldigheten enligt 7 kap. BFL. Det kan exempelvis vara fråga om tidsbeställningslistor och följesedlar även i de fall dessa inte utgör räkenskapsmaterial som måste arkiveras.

Reglerna i taxeringslagen innebär inte att revisorn automatiskt får ta del av räkenskaper som förvaras hos bolagets revisor, redovisningsbyrå etc. För att ta del av räkenskaperna krävs att tillstånd har erhållits av företrädaren för det reviderade företaget. En revision som genomförs med stöd av taxeringslagen ska, som framgår av avsnitt 5.2, ske i samverkan. Denna samverkan sker mellan SKV och den reviderade.

Om den reviderade inte medverkar kan GRL ansöka hos länsrätten om att få tillämpa tvångsåtgärdslagen och kan då, om domstolen så beslutar, hämta materialet förutom hos bolaget även hos bolagets revisor, redovisningsbyrå etc.

Rättsfall

KR i Stockholm har i två domar den 26 juni 1997, mål nr 9466-1996 och 480-1997, bl.a. behandlat frågan om vilka handlingar som revisorn får ta del av ("rör verksamheten" och "behövs för revisionen"). KR konstaterade att utgångspunkten är att alla handlingar som rör verksamheten får granskas vid revision. Bestämmelsen i 3 kap. 12 § TL, som reglerar den reviderades skyldigheter, medför inte i sig att undantag kan göras från rätten att granska. Det måste i princip ankomma på revisorn att bedöma vilka handlingar som behövs för revisionen. Om den reviderade vill undanta handlingar som rör verksamheten från revisionen kan denne begära att handlingarna ska undantas med stöd av 3 kap. 13 § TL.

Se även avsnitt 8, Undantagande av handlingar och uppgifter.

6.3.2 Förvaring av maskinläsbara medier m.m. utomlands

Bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation m.m. finns i 7 kap. BFL. Av 7 kap. 2 § första stycket BFL framgår att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska förvaras i Sverige. Enligt andra stycket i lagrummet ska även maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen hållas tillgängliga i Sverige under arkiveringstiden.

Enligt 7 kap. 3 § BFL får, om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, ett dokument som innefattar en verifikation, tillfälligt förvaras utomlands.

Enligt 7 kap. 3 a § BFL får ett företag, trots bestämmelsen i 7 kap. 2 § BFL, förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU. Motsvarande gäller länder utanför EU med vilket det finns rättsliga

instrument om ömsesidigt bistånd med motsvarande räckvidd som de som finns i EU (rådets direktiv 76/308/EEG, 77/799/EEG samt rådets förordning EEG nr 218/92). Detta är möjligt om platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till SKV eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen. Företag ska på begäran av SKV medge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden. Företaget ska också genom omedelbar utskrift kunna ta fram denna räkenskapsinformation i Sverige.

Av prop. 2003/04:26 s. 123 framgår bl.a. att bestämmelsen i 3 a § första stycket omfattar all räkenskapsinformation. Det innebär att såväl fakturor som andra verifikationer och annan räkenskapsinformation kan bevaras på maskinläsbara medier som förvaras i sådana länder, så länge de förutsättningar som anges i paragrafen uppfylls. Det bör uppmärksammas att bestämmelsen i 3 a § omfattar endast maskinläsbara medier, maskinutrustning och system.

Enligt 7 kap. 4 § BFL får SKV, om det finns särskilda skäl, tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands (det gäller även om förutsättningarna enligt 7 kap. 3 a § BFL inte föreligger). Under sådana omständigheter får även maskinutrustning och system hållas tillgängliga i samma land. Står företaget under tillsyn av Finansinspektionen är det inspektionen som ger tillstånd. Även om tillstånd erhållits ska företaget, genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i vanlig läsbar form/mikroskrift. Av prop. 1998/99:130 s. 267 framgår att kravet på omedelbar utskrift innebär att företaget måste ha terminalåtkomst i Sverige till sitt bokföringssystem i utlandet.

Särskilda skäl

I författningskommentaren till 7 kap. 4 § BFL (prop. 1998/99:130 s. 411) framgår vad som menas med särskilda skäl.

”Möjligheten att förvara maskinläsbara medier jämte maskinutrustning och system utomlands är avsedd för sådana fall då företaget har en organisatorisk anknytning till utlandet, antingen därför att det ingår i en gränsöverskridande koncern eller därför att det utgör filial till ett utländskt företag. Omständigheterna måste också i övrigt vara sådana att detta slag av arkivering m.m. utomlands framstår som naturlig. Så kan vara fallet när en internationell koncern har organiserat sin verksamhet så att redovisningen för företag från olika länder sköts från en gemensam plats. Det är självklart att tillstånd att ha utrustningen placerad utomlands inte skall ges annat än då det står klart att något missbruk inte kan befaras. Normalt bör det inte komma ifråga att ge tillstånd att förvara maskinläsbara medier,

maskinutrustning m.m. i ett land med vilket Sverige inte har avtal om internationell rättshjälp i brottmål. En annan naturlig förutsättning för tillstånd är att det står klart att företaget i tillräcklig utsträckning beaktar de säkerhetsaspekter som kan finnas.”

Den omständigheten att företaget av kostnads- eller effektivitetsskäl vill ha sina maskinläsbara medier utomlands bör inte tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen av om det föreligger särskilda skäl.

Exempel

Företaget i Sverige är anslutet till en dator i utlandet. Företagets ekonomiavdelning registrerar bokföringsposterna via en terminal från Sverige i datorn som finns i utlandet. I detta fall finns både dokumenten (verifikationerna) och ekonomipersonalen i Sverige. Det enda som finns i utlandet är datorn. De bokföringsposter som registreras i datorn i utlandet blir enligt lagens definition arkiverade där. Tillstånd krävs.

Exempel

Företaget i Sverige är anslutet till en dator i utlandet. Företagets bokföring sköts dock delvis i utlandet av ekonomipersonal som finns där, t.ex. på en särskild koncern-gemensam bokföringsenhet. Företaget skickar dokumenten till bokföringsenheten utomlands. Dokumenten (verifikationerna) förvaras tillfälligt i utlandet för bokföring och skickas därefter till Sverige för arkivering. I detta fall befinner sig såväl datorn, ekonomipersonalen som dokumenten (endast tillfälligt) i utlandet. Tillstånd krävs.

Exempel

Företaget i Sverige har en dator i Sverige på vilken bokföring sker. Viss del av företagets bokföring sker dock från utlandet, t.ex. registrering av leverantörsfakturer. Leverantörsfaktuorna skickar företaget till bokföringsenheten utomlands, alternativt kan leverantörerna skicka sina fakturer direkt dit. Dokumenten (verifikationerna) förvaras tillfälligt i utlandet innan de skickas till Sverige för arkivering. I detta fall befinner sig datorn i Sverige medan ekonomipersonalen som bokför finns både i Sverige och i utlandet. Dispens krävs inte om bokföringsposterna registreras från en terminal i utlandet direkt i datorn i Sverige.

	Om ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands utan tillstånd av SKV eller Finansinspektionen enligt 7 kap. 4 § BFL är detta förhållanden som företagets revisor måste påpeka i revisionsberättelsen. Detta gäller även om företaget omedelbart kan tillhandahålla räkenskapsinformationen i Sverige.
Begränsning i tiden	Giltighetstiden för ett beslut om tillstånd bör första gången det meddelas för ett visst företag begränsas till tre år. Om tillståndet förnyas för samma företag bör det kunna medges för ytterligare fem år i taget. Dåvarande RSV har utfärdat rekommendationer m.m. för tillämpningen av bestämmelsen i 7 kap. 4 § BFL, RSV S 2000:22.

6.3.3 Kassainventering, besiktning m.m.

Lagtext	3 kap. 11 § andra stycket TL Vid revision får revisorn inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten. Revisorn får också ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten samt prova kassaapparat, särskild räknarapparat, mätapparat och annan teknisk utrustning.
	Lagregeln anger de fysiska tillgångar som revisorn får granska respektive prova vid en revision. Likaså anges de tillgångar revisorn får ta prov på. I begreppet "inventarier" inbegrips även korttidsinventarier. Möjlighet finns även att besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten.
Kassainventering	Vid kassainventering används lämpligen blankett SKV 6307. Se vidare RSV:s Handledning i skatterevision, Revisionsmodellen (RSV 622).

6.4 Den reviderades skyldigheter

Lagtext	3 kap. 12 § första och andra stycket TL Vid taxeringsrevision skall den reviderade tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Han skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten för sådan åtgärd som avses i 11 § andra stycket och om möjligt ställa en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Den reviderade skall i övrigt ge den hjälp som behövs vid revisionen. Revisorn skall på begäran ges tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel, om inte den reviderade i stället tillhandahåller en kopia av upptagningen och denna utan svårighet kan granskas med annat tillgängligt tekniskt hjälpmedel. Revisorn får kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade.
----------------	---

I 3 kap. 12 § TL regleras den reviderades huvudsakliga skyldigheter att medverka vid en revision. SKV kan också med stöd av denna bestämmelse förelägga den reviderade att komma in med handlingar etc. SKV:s begränsade möjligheter att förelägga om en kopia av ADB-lagrad information behandlas i avsnitt 16.2.

I avsnitt 16.2 redogörs för ett rättsfall rörande ett bolags skyldighet att tillhandahålla huvudboken på ADB-medium.

Lagtext

3 kap. 12 § fjärde stycket första meningen TL

Om den reviderade inte fullgör sina skyldigheter enligt första eller andra stycket, får Skatteverket förelägga honom vid vite att fullgöra dem.

Vite

Om vite är en framkomlig väg för SKV att få den reviderade att fullgöra sina skyldigheter ska denna möjlighet användas i stället för att tillämpa tvångsåtgärdslagen. Vite får dock inte användas om det finns anledning att anta att den reviderade begått en handling som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg. Se vidare avsnitt 9.5 och 9.6.

**Handlingar,
lokaler**

Den reviderade ska tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs. Denne har också skyldighet att lämna tillträde till lokaler som huvudsakligen används i verksamheten för att genomföra kassainventering, inventarie- eller lagergranskning, besiktning av byggnad eller lokal eller ta prov på varor samt prova apparatur och annan teknisk utrustning.

Det finns inget stöd i lag eller i förarbetsuttalanden för att få besiktiga arkivutrymmen i avsikt att få en uppfattning om vilka handlingar som finns (avtal, kalkyler, interna rapporter m.m.). SKV kan inte heller kräva fri tillgång till handlingar, dvs. fritt tillträde till arkiv. En möjlighet som bör användas är att begära att få ta del av eventuell arkivförteckning.

I de fall den reviderade ställer upp med att själv ta fram begärda handlingar får detta godtas av SKV. Däremot bör SKV inte acceptera att detta tillvägagångssätt förhalar eller försvårar revisionen.

SKV bör inte heller acceptera om den reviderade åberopar interna säkerhetsföreskrifter, för att förhindra tillgång till handlingar eller besiktning av lokaler.

Rimlig tid

I prop. 1993/94:151 s. 168 anförs att en revision ska kunna bedrivas tämligen skyndsamt och i ett sammanhang:

"En allmän regel ges om att den reviderade skall tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar samt den

hjälp som behövs för revisionen. I detta ligger att den reviderade skall fullgöra sina skyldigheter inom rimlig tid. Det är svårt att generellt ange vilka tidsfrister som är rimliga. En allmän utgångspunkt bör dock vara att revisorerna skall ha möjlighet att bedriva revisionen tämligen skyndsamt och i ett sammanhang. Endast om den reviderade har mer beaktansvärda skäl för att få mer än en kortare respit bör detta beaktas utan att det ses som tredska..."

En fördröjning när det gäller att tillhandahålla begärda handlingar och uppgifter innebär att SKV kan förelägga den reviderade vid vite.

Föreläggande vid vite får användas vad gäller handlingar, uppgifter och upplysningar om faktiska förhållanden. Vitesföreläggande kan däremot inte användas för att påskynda den reviderades svar på exempelvis skattemässiga bedömningar och analyser som tillställts honom.

SKV bör om den reviderade ställer krav på att frågorna från revisorn ska vara skriftliga, ställa krav på att frågorna besvaras skyndsamt, dvs. att den skriftliga formen inte förlänger svarstiden.

Ändamålsenlig arbetsplats

Genomförs revisionen i den reviderades lokaler ska ändamålsenlig arbetsplats ställas till förfogande om det är möjligt.

I prop. 1993/94:151 s. 168 anförs följande:

"Behovet av en arbetsplats och möjligheterna att tillhandahålla en sådan varierar avsevärt, behovet kan avse alltifrån ett skrivbord i ett mindre kontor till flera rum vid revision av stora företag."

För att vitesföreläggande ska vara användbart krävs att den reviderade har möjlighet att ställa ändamålsenlig arbetsplats till förfogande. Om den reviderade ändå inte ställer en ändamålsenlig arbetsplats till förfogande och granskning därmed omöjliggörs, har SKV möjlighet att förelägga den reviderade vid vite. Domstolen får sedan pröva "ändamålsenligheten" och "om möjligt".

Samverkan

Att revisionen ska genomföras i samverkan innebär att såväl SKV som den reviderade har skyldigheter och rättigheter. Det är viktigt att revisorn uppträder korrekt och lämnar klara besked om vilka handlingar och upplysningar samt vilken hjälp som behövs från den reviderade. På motsvarande sätt krävs av den reviderade att denne i skälig omfattning medverkar vid revisionen och ställer erforderliga

resurser till förfogande så att den kan genomföras inom rimlig tid.

I prop. 1993/94:151 s. 166 anför följande:

"De olägenheter som skattemyndigheterna ibland noterat genom att det kan ta veckor att få fram handlingar eller upplysningar som normalt bör kunna tas fram omedelbart eller under några dagar, beror ofta på att den reviderade inte avsatt tillräckliga resurser för revisionen. Generellt sett utgör inte bristande resurser ett godtagbart skäl för att inte medverka i erforderlig omfattning. Det kan inte helt undvikas att en revision innebär ett visst besvär och vissa kostnader för den reviderade. På samma sätt som det är en medborgerlig skyldighet att lämna uppgifter till ledning för beskattningen är den enskilde skyldig att i skälig omfattning medverka vid kontroll av dessa uppgifter. Samtidigt är det viktigt att revisorn uppträder korrekt och ställer rimliga krav på den reviderade innan tvångsåtgärder övervägs."

Om den reviderade på grund av resursbrist kräver att revisionen ska utföras vissa dagar kan detta ses som ett uttryck för bristande samverkan varför föreläggande vid vite kan användas. Skälen till varför revisorn inte får tillträde varje dag måste dock bedömas från fall till fall. Samma får anses gälla om den reviderade ställer orimliga krav på skriftliga frågor. SKV bör inte acceptera att exempelvis löpande frågor vid genomgång av rutiner/system tillsammans med företagets företrädare måste framställas skriftligen. Om denna typ av frågor måste framställas skriftligt blir revisionsarbetet extremt besvärligt och revisionen får anses fördröjas.

Fotokopiering

SKV ska inte acceptera förbud mot kopiering av räkenskapshandlingar eller andra handlingar som ingår i granskningen. Kopiering är en förutsättning för att revisionen ska kunna bedrivas snabbt och effektivt varför kopiering numera får anses utgöra ett normalt inslag i revisionsarbetet. Det finns däremot inget stöd för att lägga över kopieringskostnaderna på den reviderade. Den reviderades förhållningssätt – att inte låta revisorerna tillämpa normala arbetsmetoder – bör kunna karaktäriseras som en samverkansbrist. I det fall den reviderade inte lämnar ifrån sig handlingar villkorslöst utan kräver förbehåll om exempelvis kopieringsförbud föreligger en situation där föreläggande vid vite kan användas. När det gäller kopiering av handlingar på ADB-media, se avsnitt 16.

6.5 Litteratur – rättsfall

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen

Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

Prop. 2003/04:26 Nya regler för momsfakturer och för lagring av
räkenskapsinformation

KR i Stockholm mål nr 9466-1996

KR i Stockholm mål nr 480-1997