



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende den auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen rör revisionen av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2022. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Bolaget, som bedriver restaurangrörelse, upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Av bolagets årsredovisning för år 2022 framgår följande belopp.

	2022	2021
Omsättning	12 661 tkr	9 327 tkr
Varulager	1 267 tkr	917 tkr

A-sons revisionsberättelse avlämnades den 12 juli 2023 och innehåller en anmärkning om att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

2 Skatteverkets underrättelse

I Skatteverkets underrättelse anges i huvudsak följande.

Skatteverkets utredning avsåg bolagets redovisning av alkoholskatt. A-son deltog i mars 2023 vid Skatteverkets inledande möte med bolagets företrädare.

Bolaget har under den period som Skatteverkets utredning omfattade varit godkänd upplagshavare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt¹. Godkännandet innebar att bolaget kunde ta emot och lagra alkoholvaror under skatteuppskov på sitt godkända skatteupplag samt redovisa alkoholskatt i takt med att alkoholvarorna togs ut från skatteupplaget.

I Skatteverkets utredning har framkommit att bolaget har tagit emot alkohol på andra adresser än på sitt godkända skatteupplag. Eftersom bolaget varken tagit emot eller förvarat denna alkohol på skatteupplaget, var bolaget inte skattskyldig för denna i egenheten av godkänd upplagshavare utan enligt bestämmelserna om oegentlighetsbeskattning.² Skatteverket har därför, i förekommande fall, minskat den alkoholskatt som bolaget redovisat i punktskattedeklarationerna och i stället påfört alkoholskatt avseende oegentlighetsbeskattning.

3 Revisionsdokumentationen

Planering

I revisionsdokumentationens avsnitt *Förståelse av företaget och dess miljö/Sammanfattning* saknas anteckningar och bilagor. Under avsnittet *Verksamhet* anges att bolaget sedan ett trettiotal år bedriver restaurangverksamhet.

¹ Denna lag har upphävts den 13 februari 2023, men gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före detta datum, se punkterna 2 och 6 i övergångsbestämmelserna till lagen (2022:156) om alkoholskatt.

² Se 26 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt.

I avsnittet *Bokföringsprinciper och andra problemställningar* anges, under rubriken *Speciella krav*, att det finns krav på personalliggare och certifierat kassaregister och under rubriken *Ovanliga eller komplexa transaktioner* har antecknats ”u.a.” (utan anmärkning).

Under rubriken *Moms- och avgiftsmässiga problemställningar* har A-son antecknat att bolaget redovisar alkoholskatt. I sammanfattningen för avsnittet har han angett att inga väsentliga problemställningar avseende skatter och avgifter uppmärksammats.

Av kommentaren till rubriken *Rutinbeskrivningar med ”Vad kan gå fel”* framgår att redovisning av mervärdes- och alkoholskatt hanterades av en redovisningskonsult.

Den övergripande väsentligheten har bestämts till 50 tkr och gräns för fel som ska noteras till 10 tkr.

Granskning

Revisionsdokumentationen innehåller ett granskningsprogram för posten Nettoomsättning. Av detta framgår att bolaget hade ett särskilt intäktskonto för försäljning av vin till restauranger. Försäljningen uppgick räkenskapsåret 2022 till 672 tkr (föregående år 403 tkr).

Enligt granskningsprogrammet för posten Varuinköp hade det skett inköp av vin och sprit från EU med 1 169 tkr (föregående år 531 tkr). Det kan också utläsas att kostnaden för alkoholskatt uppgick till 279 tkr (föregående år 164 tkr).

Av granskningsprogrammet för posten Lager framgår att bolaget redovisade allt lager på ett konto. Av underlagen och granskningsdokumentationen kan vidare utläsas att ca 75% av lagrets utgående värde utgjordes av alkohol.

I granskningsprogrammet för förvaltningsrevisionen har under punkten för skatter och avgifter angetts att Skatteverket hade påbörjat en granskning av hanteringen av alkoholskatter och att A-sons bedömning var att bolaget hade betalat alkoholskatter med rätt belopp, men i förtid.

Underlagen för granskningen av alkoholskatten består av *dels* en kopia av inlämnad deklaration avseende redovisningsperioden oktober, *dels* fyra inköpsfakturer, *dels* ett pricke av ett dokument med en tabell där alkoholskatten räknats fram *och* *dels* en lista från Skatteverket med aktuell alkoholskatt för olika produktkategorier. Av tre av de fyra

fakturorna kan utläsas att leverans hade skett direkt till andra adresser än skatteupplaget; dels till bolagets restaurang, dels till tredje part.

I sammanfattningen av utvärderingen av den genomförda revisionen anges att Skatteverket hade inlett en granskning av redovisningen av alkoholskatt för redovisningsperioderna januari 2022 till december 2022. Det anges vidare att A-sons hade granskat redovisningen av alkoholskatt utan anmärkning och att hans bedömning var att redovisningen av alkoholskatt hade skett med korrekta belopp. Det har också antecknats att vissa formaliafel kan ha förekommit och att bolagets rutiner hade medfört att alkoholskatt erlagts i förtid. Det framgår dessutom att inget beslut hade erhållits per den 11 juli 2022 men att bolagets uppfattning var att eventuella avgifter inte skulle uppgå till väsentliga belopp.

Några särskilda granskningsprogram för hanteringen av skatteupplaget eller alkoholskatten finns inte. Revisionsdokumentationen innehåller inte heller några dokument eller underlag avseende Skatteverkets granskning.

4 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande:

När leveranserna hade kommit till bolaget, överfördes varorna omedelbart till restaurangen, dvs. hela leveransen sågs som ett uttag från upplaget och därför har all alkoholskatt redovisats i samband med detta.

Han utförde stickprovsgranskning av bolagets redovisning och betalning av alkoholskatt mot varuinköp/leverantörsfakturor, med avseende på volymer och skattesatser, utan att uppmärksamma några felaktigheter.

Han granskade vidare en deklaration avseende alkoholskatt enligt följande.

- Granskning mot fakturaunderlag med avseende på volymer och alkoholhalt.
- Granskning av beräkning av skattepliktiga volymer och skattesatser.
- Granskning av beräkning av alkoholskatt.
- Granskning av att fakturorna var bokförda i huvudboken den aktuella perioden.

Vid Skatteverkets inledande möte med bolaget uppfattade han inte att Skatteverket ansåg att den alkoholskatt som bolaget redovisade hade beräknats med felaktiga belopp. Däremot framgick det att en del formaliafel hade begåtts. Bolaget hade en partihandlare som kund och för försäljningen till denne skulle bolaget inte redovisa alkoholskatt. Den skulle i stället redovisas av partihandlaren i samband med erhållen leverans. I dessa fall hade alltså bolaget betalat in för mycket alkoholskatt.

Skatteverket lämnade ett förslag till beslut den 9 juni 2023. Detta innebar en ökad beskattning med 80 tkr. I förslaget hade Skatteverket inte beaktat den alkoholskatt som bolaget felaktigt hade betalat in. A-sons och bolagets företrädares bestämda uppfattning var att beslutsförslaget borde ändras och att bolaget skulle få tillbaka den alkoholskatt som redovisats i förhållande till försäljningen till partihandlaren. Hans bedömning var att denna återbetalning skulle ha reducerat den ökade beskattningen i en omfattning som borde innebära att nettobeloppet rymdes inom det bestämda väsentlighetstalet.

Hans bedömning var också att ett utelämnande av uppgift om att det förelåg en risk för en ökad beskattning, i denna omfattning, inte skulle innebära att en läsare av årsredovisningen skulle få en missvisande uppfattning av bolagets ställning och resultat.

Vid avgivandet av revisionsberättelsen var det alltså hans uppfattning att Skatteverkets granskning inte slutligt skulle resultera i att alkoholskatt hade redovisats med felaktiga belopp, att bolaget inte hade undanhållit någon alkoholskatt och att den slutliga ökade beskattningen skulle rymmas inom väsentlighetstalet.

5 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Tillämpliga bestämmelser

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka bl.a. om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244). Av ett förarbetsuttalande till motsvarande bestämmelse i tidigare gällande lagstiftning framgår att granskningen och rapporteringen av hur bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning

i övrigt. Det innebär bland annat att vedertagna principer om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen.

Av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen och ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av revision enligt ISA* p. 15 följer att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision.

I uttrycket ”att förhålla sig professionellt skeptisk” ligger bl.a. att revisorn ska bedöma revisionsbevis kritiskt och ifrågasätta tillförlitligheten i information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen (se ISA 200 p. A 22). Av p. 17 samma ISA framgår att revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbar låg nivå för att därmed få möjlighet att dra rimliga slutsatser som grund för sitt uttalande.

Revisorn ska enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p. 5 och 7 genomföra en riskbedömning för att förstå företaget och dess miljö i syfte att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendennivå. Komplexa regelverk är, enligt bilaga 2 *Förstå inneboende riskfaktorer* p. 5, ett exempel på förhållanden att beakta i detta avseende.

Bedömningen i detta fall

Styrelsen avlämnade årsredovisningen för år 2022 den 12 juli 2023. Vid detta tillfälle hade, enligt A-sons egna uppgifter, bolaget fått ett förslag till beslut från Skatteverket som innebar att bolaget skulle påföras ytterligare 80 tkr i skatt på grund av felaktig hantering enligt uppskovsförfaranderegler.

Omständigheterna väcker frågan om A-son ägnade bolagets skyldighet att betala alkoholskatt tillräcklig uppmärksamhet vid revisionen. Det väcker också frågan om han hade underlag för sin bedömning att årsredovisningen innehöll tillräcklig information om bolagets fullgörande av sin skattskyldighet enligt lagen om alkoholskatt.

Den särskilda skattelagstiftning som aktualiserades i ärendet – om bl.a. skatt på import av alkohol och om uppskov med skattens erläggande – får anses vara en sådan komplex lagstiftning som enligt ISA 315 kräver särskilt beaktande vid en revisors riskbedömning.

A-son identifierade förvisso redovisning av alkoholskatt som ett problemområde vid sin planering. Det finns emellertid ingen dokumentation avseende vilka poster eller påståenden som risken avsåg. Det kan inte heller utläsas på vilket sätt den identifierade risken påverkade revisionen. Det saknas också en beskrivning av transaktionsflödet i uppskovsförfarandet och hur detta påverkat redovisningen. Detta leder Revisorsinspektionen till slutsatsen att redan A-sons riskbedömning var otillräcklig.

Med hänsyn till omständigheterna, i synnerhet Skatteverkets förslag till beslut, anser Revisorsinspektionen att A-son i samband med revisionen borde ha skaffat sig en fördjupad förståelse av det särskilda regelverket som gäller för skatteupplag och för uppskov med alkoholskatt. Han borde också ha analyserat innebörden av Skatteverkets förslag till beslut närmare.

A-sons revisionsdokumentation innehåller emellertid varken Skatteverkets beslutsförslag eller något annat material som gjorde det möjligt för honom att skaffa sig en egen bild av i vilken utsträckning Skatteverkets bedömning var riktig. Inte heller går det av hans yttranden att utläsa att han vidtog några egna åtgärder för att utröna och bedöma skälen till Skatteverkets bedömning. Hans uppfattning att Skatteverkets slutliga beslut skulle bli annorlunda synes väsentligen ha baserat sig på bolagets uppfattning.

Den granskning som A-son gjorde – avstämning av redovisningen för en period mot leverantörsfakturer – kan mot denna bakgrund inte anses tillräcklig för att han skulle kunna avgöra om bolaget hade hanterat och redovisat alkoholskatten korrekt. Det gäller särskilt som det av de granskade fakturorna framgick att leverans inte hade skett till uppskovslagrets adress.

Eftersom A-son inte skaffade sig en sådan förståelse för verksamheten som ISA 315 kräver och inte heller gjorde den analys av bolagets skattskyldighet som förhållandena påkallade, kunde han inte bedöma om bolaget hade följt de regler som gäller för hantering av alkohol under uppskovsförfarandet, och om bolaget hade betalat alkoholskatt i rätt tid. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen anser att en erinran i detta fall utgör en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen

Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål och revisionsdirektören Eva Melzig, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Eva Melzig

Hur man överklagar, se bilaga.