

# **Handledning för skatterevision**

## **Revisionsmodellen**

## Förord

Handledning för skatterevision, Revisionsmodellen, beskriver hur Skatteverkets revisionsarbete ska bedrivas för att uppnå hög effektivitet och hög kvalitet. Här finns anvisningar, råd och uppslag för den enskilde medarbetarens arbete som revisor. Vidare finns information om den lednings- och styrningsprocess som leder fram till den enskilda revisionen.

Handledningen ska tillämpas inom Skatteverkets revisionsarbete avseende skatter och avgifter. Handledningen är så utformad att den kan användas i utbildningen av revisorer och som kunskapskälla för alla som deltar i Skatteverkets revisionsarbete.

Handledning för skatterevision ges ut i flera delar. Förutom denna om Revisionsmodellen finns Reglerna kring revisionsverksamheten och Revisionspromemorian. Vidare finns handledningen Samarbete med polis och åklagare. Denna är under omarbetning och beräknas bli klar under första halvåret 2007.

Ändringar i revisionsmodellen sedan föregående utgåva 1999 innebär framför allt anpassningar till dagens verksamhet och organisation. Ett särskilt avsnitt finns som redogör för de större förändringarna. Under arbetets gång har medarbetare på regionerna bidragit med värdefulla förslag och synpunkter.

Solna i september 2006

Suzanne Lindblom

# Innehåll

<b>Förord</b> .....	<b>3</b>
<b>Förkortningslista</b> .....	<b>9</b>
<b>Sammanfattning av väsentliga ändringar i förhållande till tidigare version av revisionsmodellen (RSV 622 utgåva 1)</b> .....	<b>11</b>
<b>1 Kontroll</b> .....	<b>13</b>
1.1 Riskhantering .....	13
1.2 Riksplanen .....	14
1.3 Strategi .....	15
1.4 Olika kontrollnivåer.....	16
1.4.1 Grundkontroll .....	16
1.4.2 Utökad kontroll .....	16
1.5 Kontrollformer .....	17
1.5.1 Val av kontrollform .....	17
1.5.2 Skrivbordskontroll.....	17
1.5.3 Besök.....	19
1.5.4 Särskild form av besök m.m.....	21
1.5.5 Revision .....	21
1.6 Revisor.....	22
1.6.1 Begreppen revision och revisor.....	22
1.6.2 Roller.....	22
<b>2 Urval</b> .....	<b>25</b>
2.1 Urval i flera steg .....	25
2.2 Behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	26
2.3 Maskinella urvalssystem.....	30
2.4 Informationskällor .....	31
2.4.1 Safir .....	31
2.4.2 Andra informationskällor .....	32

## 6 Innehåll

2.5	Analys av inhämtad information .....	36
3	Revisionsmodellen .....	39
3.1	Allmänt.....	39
3.2	Centrala begrepp i modellen .....	40
3.3	Olika verktyg i revisionsarbetet.....	41
4	Revisionsplan .....	45
4.1	Innehåll .....	45
4.2	Ändring av revisionsplan.....	47
5	Uppföljning .....	49
5.1	Syftet med uppföljning .....	49
5.2	Kvalitetssäkring.....	49
5.3	Uppföljningens innehåll.....	49
6	Inledning .....	51
6.1	Inläsning.....	51
6.2	Upprättande av revisionsplan .....	51
6.3	Planering av kontakter .....	52
6.4	Beslut om revision .....	53
6.5	Revisionsregistret .....	54
7	Genomförande .....	57
7.1	Första kontakten med företaget.....	57
7.1.1	Information om beslut om revision .....	57
7.1.2	Inledande kontakt .....	58
7.1.3	Samverkan.....	60
7.1.4	Bekräftelse på gjorda överenskommelser.....	61
7.2	Sammanträffande med företaget .....	61
7.2.1	Revisionens innebörd .....	61
7.2.2	Företagets verksamhet.....	62
7.2.3	Praktiska frågor .....	63
7.2.4	Räkenskapsmaterial och andra handlingar .....	64
7.2.5	Avbryta revisionen .....	67
7.3	Granskning .....	67
7.3.1	Granskningsteknik.....	68

<b>7.4</b>	<b>Exempel på åtgärder vid granskning .....</b>	<b>73</b>
7.4.1	Inkomstredovisning .....	73
7.4.2	Utgiftsredovisning .....	81
7.4.3	Balansposter .....	82
7.4.4	Internationella transaktioner .....	84
7.4.5	Kontrolluppgifter avseende anställda .....	87
7.4.6	Mervärdesskatt .....	88
7.4.7	Punktskatter .....	89
<b>7.5</b>	<b>Kontrollinformation.....</b>	<b>91</b>
<b>7.6</b>	<b>Ställningstagande och förankring.....</b>	<b>92</b>
<b>7.7</b>	<b>Rättsligt stöd i övrigt.....</b>	<b>95</b>
<b>7.8</b>	<b>Genomgång med den reviderade .....</b>	<b>96</b>
<b>7.9</b>	<b>Kvalitetssäkring av promemorior.....</b>	<b>99</b>
<b>8</b>	<b>Slutförande.....</b>	<b>101</b>
<b>8.1</b>	<b>Revisionspromemorian .....</b>	<b>101</b>
<b>8.2</b>	<b>Revisionsregistret m.m.....</b>	<b>101</b>
<b>8.3</b>	<b>Registervård.....</b>	<b>102</b>
<b>8.4</b>	<b>Arkivering.....</b>	<b>102</b>
<b>8.5</b>	<b>Sekretess.....</b>	<b>106</b>
<b>8.6</b>	<b>Diarieföring.....</b>	<b>107</b>
8.6.1	Allmänna regler.....	107
8.6.2	Diarieföring i samband med revision .....	109
<b>9</b>	<b>Utvärdering.....</b>	<b>111</b>
<b>9.1</b>	<b>Syftet med utvärderingen .....</b>	<b>111</b>
<b>9.2</b>	<b>Utvärderingens innehåll .....</b>	<b>111</b>
<b>9.3</b>	<b>Utvärdering av praktikperiod.....</b>	<b>112</b>
<b>9.4</b>	<b>Kvalitetsmätning .....</b>	<b>114</b>
<b>10</b>	<b>ADB-revision .....</b>	<b>115</b>
<b>10.1</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>115</b>
<b>10.2</b>	<b>Det formella regelsystemet .....</b>	<b>116</b>
<b>10.3</b>	<b>Arbetsmetodik .....</b>	<b>116</b>
<b>10.4</b>	<b>Systemkartläggning.....</b>	<b>118</b>
<b>10.5</b>	<b>Granskning av ADB-upptagning .....</b>	<b>120</b>

<b>11</b>	<b>Revisionsdokumentation.....</b>	<b>125</b>
<b>11.1</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>125</b>
<b>11.2</b>	<b>Interna krav.....</b>	<b>126</b>
<b>11.3</b>	<b>Dokumentationens innehåll.....</b>	<b>127</b>
11.3.1	Anteckningar.....	127
11.3.2	Revisorns dagbok.....	129
11.3.3	Skriftväxling.....	130
11.3.4	Tjänsteanteckningar (telefonsamtal och mötet).....	131
11.3.5	Kopior av handlingar.....	131
11.3.6	Bilder, bandinspelningar.....	132
11.3.7	Utskrift från dator.....	132
11.3.8	Dokumentation vid granskning av ADB-upptagning.....	132
11.3.9	Företagsspecifik information.....	132
<b>Bilaga 1</b>	<b>Frågeteknik.....</b>	<b>133</b>
<b>Bilaga 2</b>	<b>Systemkartläggning.....</b>	<b>137</b>
	<b>Sakregister.....</b>	<b>139</b>

## Förkortningslista

<b>ACL</b>	Audit Command Language
<b>ADB</b>	Automatisk databehandling
<b>BFL</b>	Bokföringslagen (1999:1078)
<b>CD</b>	Compact Disc
<b>CLO</b>	Central Liaison Office
<b>CT</b>	Centrala skatteregistret
<b>EBR</b>	European Business Register
<b>EES</b>	Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde
<b>ELO</b>	Excise Liaison Office
<b>EU</b>	Europeiska unionen
<b>FAR</b>	Föreningen Auktoriserade Revisorer
<b>FL</b>	Förvaltningslagen (1986:223)
<b>GIN-skatt</b>	Gemensam informationsskatt
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>INIT</b>	Indrivning med IT-stöd
<b>IP-nummer</b>	Internet Protocol
<b>ISA</b>	International Standards on Auditing
<b>JO</b>	Justitieombudsmannen
<b>KFM</b>	Kronofogdemyndigheten
<b>KONTUR</b>	Kontroll av näringsverksamhet med tekniskt urval
<b>LSK</b>	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
<b>LT</b>	Lokala skatteregistret
<b>MBL</b>	Medbestämmandelagen (1976:580)
<b>MIMA</b>	Moms Inre Marknaden
<b>PROFIL</b>	Projektet för löntagarkontroll
<b>PuL</b>	Personuppgiftslagen (1998:204)

10 *Förkortningslista*

<b>PUMA</b>	Periodiskt urval för mervärdesskatte- och arbetsgivarkontroll
<b>RS</b>	Revisionsstandard i Sverige
<b>RSFS</b>	Riksskatteverkets författningssamling
<b>RSV</b>	Riksskatteverket
<b>Safir</b>	Skatteförvaltningens ADB-system för integrerat revisionsstöd
<b>SBL</b>	Skattebetalningslagen (1997:483)
<b>SCAC</b>	Standing Committee on Administrative Cooperation
<b>SdbL</b>	Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
<b>SekrL</b>	Sekretesslagen (1980:100)
<b>Sesam</b>	Skattemyndighetens ADB-baserade analysprogram i revisionsverksamheten
<b>SkbrL</b>	Skattebrottslag (1971:69)
<b>SKV</b>	Skatteverket
<b>SNI</b>	Svensk Näringsgrensindelning
<b>SNO</b>	Skattenämndens ordförande
<b>SoA-anmälan</b>	Skatte- och avgiftsanmälan
<b>SRU</b>	Standardiserat räkenskapsutdrag
<b>TF</b>	Taxeringsförordningen (1990:1236)
<b>TL</b>	Taxeringslagen (1990:324)
<b>TVL</b>	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
<b>VAT</b>	Value added taxes
<b>VD</b>	Verkställande direktör
<b>VIES</b>	VAT information exchange system
<b>VMB</b>	Vinstmarginalbeskattning
<b>UrRiks</b>	Urvalsprogram för Riksprojektet
<b>USB</b>	Universal Serial Bus



## **Sammanfattning av väsentliga ändringar i förhållande till tidigare version av revisionsmodellen (RSV 622 utgåva 1)**

En översyn har gjorts av revisionsmodellen i syfte att förbättra effektiviteten och kvaliteten i revisionsarbetet. Dessa förändringar tillsammans med andra förändringar rörande organisation samt ledning och styrning ligger till grund för denna nya utgåva av handledningen. Nedan sammanfattas de väsentligaste förändringarna.

- Modellen gäller för alla revisioner och revisionstyper och kan därför alltid användas av revisorn.
- En förändrad ledning och styrning i form av riskhantering, riksplan och strategi finns beskriven i avsnitt 1.
- Inledningsfasen (tidigare förgranskning) ska leda fram till att beslutsfattaren tar ställning till om revision ska genomföras, fastställer revisionsplanen och fattar beslut om revision.
- Revisionsplanen har i den revisionsmodell som beskrivs fått en mer framträdande roll i revisionsarbetet. En revisionsplan ska fastställas när revisionsbeslutet fattas. Planen utgör underlag för ledning, styrning och uppföljning av revisionsverksamheten.
- I revisionsplanen ska följande uppgifter alltid finnas
  - Syfte ("Varför genomför vi revisionen?").
  - Tidsplanering (Uppgift om beräknad tidsåtgång samt uppgift om när revisionen ska avslutas).
  - Åtgärder ("Vad ska granskningen omfatta och hur ska den genomföras?").
  - Tidsperioder (Vilka tidsperioder kontrollen ska omfatta).

## 12 Sammanfattning av väsentliga ändringar ...

- Arbetsfördelning (Vilka revisorer som ska delta i revisionen samt omfattningen).
- Förankring (Processförare ska alltid utses. Vidare ska framgå med vem förankring ska ske).
- Uppföljning (Under revisionens genomförande ska uppföljningar göras. I revisionsplanen ska anges vid vilka tidpunkter detta ska ske).
- Revisionsplanen ska följas av revisorn, men kan ändras på grund av information som framkommer vid revisionens genomförande. En ändring som påverkar syfte och tidsplanering ska dokumenteras och förankras med chef eller annan utsedd person. Ändringar i övrigt ska dokumenteras.
- Genomförandefasen (tidigare baskontroll och fördjupad granskning) består av: första kontakten, sammanträffande med företaget, Skatteverkets ställningstagande och genomgång med den reviderade. Gränsdragningsproblemet som tidigare fanns mellan faserna baskontroll och fördjupad granskning finns därmed inte längre.
- Slutförandefasen består i huvudsak av: upprättande av revisionspromemoria, inlägg av uppgifter i revisionsregistret, avslut i diariet och arkivering.

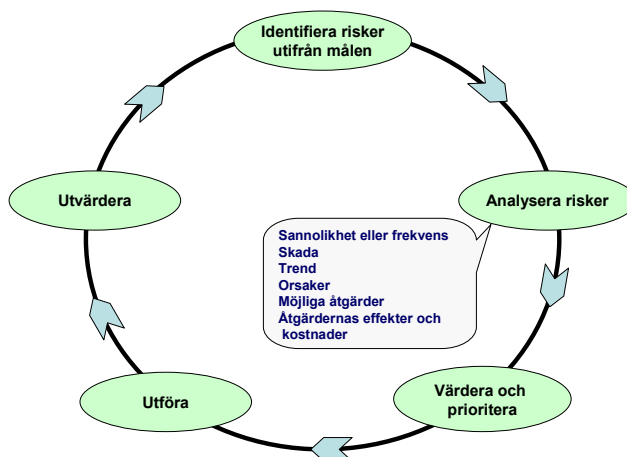
# 1 **Kontroll**

## 1.1 **Riskhantering**

Begreppet riskhantering är ett samlingsbegrepp för allt som har med risker att göra. Inom riskhanteringen görs riskanalys och riskvärdering. Analysen görs för att skaffa kunskap och värderingen ger underlag för prioritering. Riskhanteringen ska leda fram till beslutsunderlag för aktiviteter som i sin tur leder till att vi uppnår önskade effekter.

I riskhanteringen används olika modeller i beslutsfattandet. För att uppnå önskade effekter behöver modellen utgå från de mål som har satts upp för verksamheten, både långsiktiga och kortsiktiga.

Riskhanteringsmodellen utgår från våra verksamhetsmål (se vidare SKV rapport 2005:8 Riskvärdering, metoder och principer). Inledningsvis gäller det att identifiera riskerna och skaffa kunskap om dem genom analys. Därefter är det möjligt att värdera och prioritera vilka aktiviteter som ska genomföras. Efter genomförda aktiviteter ska det ske en utvärdering som blir ett naturligt inflöde i analysfasen till nästa tillämpning av modellen. Därmed bildar modellen ett flöde som går runt. Under de år som Skatteverket har arbetat med strukturerad riskhantering har vissa justeringar av modellen gjorts, det kommer även att ske i framtiden, men principerna för riskhanteringsmodellen kommer att finnas kvar.



Riskhanteringen sker på olika nivåer i organisationen och aktiviteter föreslås och beslutas på riksnivå eller på regionnivå. Efter att lämpliga aktiviteter föreslagits, behöver ett urval göras för att hitta de skattebetalare där det bedöms att aktiviteten ger bästa effekt.

Urval görs genom riskvärdering på skattebetalarnivå och ska beakta egenskaper och händelser.

Även om urvalen, som sker på riks-, region- eller kontornivå, ska vara träffsäkra behöver det göras ett slutligt urval innan beslut fattas om lämplig åtgärd. Det slutliga urvalet kan göras av t.ex. revisor eller annan som tar fram underlag för beslut om åtgärd.

## 1.2 Riksplanen

Alla åtgärder som sker genom information och kontroll görs inom ramen för riksplanen. Andra åtgärder som systemändringar (t.ex. förslag på ändrad lagstiftning) kan genomföras för att minska eller eliminera risker som identifieras i riskhanteringen. Dessa åtgärder kan ingå i riksplanen, men utförs i första hand på Skatteverkets huvudkontor.

### Gemensamma insatser

Riksplanen är en del av verksamhetsplanen och består av gemensamma och regionala insatser. De gemensamma insatserna kan delas in i

- gemensam information,

- gemensamma projekt,
- gemensam utökad kontroll,
- gemensam grundkontroll.

De gemensamma insatserna utgår från den gemensamma riskvärderingen och baseras på det nationella åtgärdsbehovet. Dessa insatser beslutas gemensamt och styrs genom

- resurs för vissa riskområden,
- projektdirektiv,
- gemensamma urval.

#### **Regionala insatser**

De regionala insatserna utgår från den gemensamma riskvärderingen men beslutas av regionen. Insatser inom regionen styrs på samma sätt som de gemensamma insatserna.

### **1.3 Strategi**

En strategi för verksamhetsgrenen beskatta och ta in betalning har tagits fram under 2006 för att ersätta den kontrollpolicy som togs fram 1999. Strategin ingår som en del i dokumentet ”Verksamhetens inriktning 2006 – 2012”.

Vägledande för utformning av strategin är visionen ”ett samhälle där alla vill göra rätt för sig”. Det bästa är om ingen gör några fel utan att allt är rätt från början. Åtgärder som genomförs ska därför förebygga fel så långt det är möjligt, rätta fel som ändå görs och försöka förhindra att fel uppstår igen.

Åtgärderna ska vara framåtsyftande. Kontrollen ska därför stärka viljan att göra rätt genom att de som gör rätt får vetskap om att avsiktliga felaktigheter åtgärdas och att det inte lönar sig att bryta mot reglerna. Kontrollen har genom detta en avgörande betydelse för att stärka normerna i samhället.

Oavsiktliga fel ska minskas genom förenklingar, information och service.

När det gäller åtgärder inom kontrollområdet ska dessa utformas så att de

- träffar avsiktliga fel,
- bidrar till en frivillig medverkan och
- anpassas till syftet.

Exempel på åtgärder som kontrollen ska inriktas mot är

- allvarliga och stora fel,
- tidig kontroll av ”nya” fel,
- kontroll av områden där skatteundandragandet upplevs som mest stötande,
- uppföljningskontroll av dem som tidigare gjort fel.

Härutöver kan slumpmässiga urval förekomma t.ex. för att skaffa ny kunskap.

## **1.4 Olika kontrollnivåer**

### **1.4.1 Grundkontroll**

Alla avlämnade deklARATIONER genomgår vissa kontroller för att kunna godkännas. Avsikten är att dessa kontroller, i så stor utsträckning som möjligt, ska kunna utföras på maskinell väg. Hög grad av enhetlighet i både uppgifts- och deklARATIONSLÄMNANDET är betydelsefulla förutsättningar för att de maskinella avstämningarna ska vara användbara.

Ett syfte med dessa kontroller är att behandla deklARATIONER och andra avlämnade uppgifter så att debitering, avräkning eller utbetalning av skatt kan göras. Målet är att det stora flertalet deklARATIONER endast ska bli föremål för dessa grundkontroller.

### **1.4.2 Utökad kontroll**

Den utökade kontrollen ska i stor utsträckning riktas mot företagssektorn. Ett av motiven till detta är att företagen genom sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter på bl.a. löner, förmåner och ränteinkomster täcker in en mycket stor andel av löntagarnas inkomster. Kontrollen beträffande löntagarna genomförs till stor del genom att Skatteverket följer upp att företagen fullgör sin uppgiftsskyldighet riktigt och fullständigt. Andra motiv till att kontrollen företrädesvis riktas mot företagssektorn är att företagen har större möjligheter till skatteundandragande, att materiellt svåra beskattningsfrågor är mer frekventa samt den komplikation som ligger i att företagen i allmänhet hanterar flera skatter och avgifter samtidigt.

### **Tidiga kontrollinsatser**

Tidiga kontrollinsatser skapar förutsättningar för att kommande uppgiftslämnande blir korrekt och att skatterna snabbare flyter in. Annat som talar för en tidig kontrollinsats är att skatteförlusterna minimeras för det allmänna. Det är dessutom ett rimligt krav att låta de som lämnar deklARATIONER och

andra uppgifter få kännedom om gjorda fel så tidigt som möjligt. Av bl.a. det skälet bör kontrollen i de flesta fall begränsas till att avse de senast avlämnade deklARATIONERNA. Om särskilda skäl föreligger kan kontrollen utökas bakåt i tiden. Med särskilda skäl menas att felen är uppsåtliga, görs systematiskt eller uppgår till sådana väsentliga belopp att de t.ex. kan utgöra ett konkurrensmedel gentemot andra företag.

## **1.5 Kontrollformer**

### **1.5.1 Val av kontrollform**

Kontroll av deklARATIONER och andra uppgifter som lämnas av de skattskyldiga kan göras på olika sätt. De kontrollformer Skatteverket har att tillgå är skrivbordskontroll, besök och revision.

Valet av kontrollform styrs av det utredningsbehov som bedöms föreligga. Ett riskområde kan även åtgärdas genom en kombination av flera kontrollformer samt systemändringar.

Innan val av kontrollform sker på företagsnivå ska en informationsinhämtning och analys göras för det enskilda företaget. Vem som utför detta kan variera, t.ex. en revisor, projektledare eller en urvalsgrupp. Oavsett vem som utför detta arbete ingår det att välja kontrollform och avgöra utredningens omfattning inom de begränsningar som syftet med insatsen anger.

För varje riskområde ska i det enskilda fallet den åtgärd som innebär minsta graden av intrång och den kontrollform som är mest ändamålsenlig väljas. Oftast är skrivbordskontroll och besök en mindre resurskrävande kontrollform än revision både för myndigheten och för den skattskyldige.

I avsnitten 1.5.2–1.5.5 görs en beskrivning av de olika kontrollformerna.

### **1.5.2 Skrivbordskontroll**

#### **Föreläggande**

Utredning vid skrivbordet, med stöd av 3 kap. 5 § TL och 14 kap. 3 § SBL är det vanligaste sättet att kontrollera att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt.

Den som är eller kan antas vara skattskyldig/uppgiftsskyldig kan föreläggas att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling. Avgörande är om uppgiften/handlingen behövs för kontroll av deklARATIONER- eller annan uppgiftsskyldighet. Vidare kan den som är eller kan antas vara

skyldig att redovisa punktskatter enligt skattebetalningslagen föreläggas att lämna varuprover eller beskrivningar över varor och tjänster.

De uppgifter/handlingar som hämtas in genom ett föreläggande ska användas för kontroll av den förelagdes egen beskattning.

**Tredjemans-  
föreläggande**

Skatteverket har vidare möjlighet att hämta in uppgifter från den skattskyldige/uppgiftsskyldige för kontroll av någon annan än den som föreläggandet riktar sig mot, s.k. tredjemansföreläggande. Sådana förelägganden sker med stöd av 17 kap. 4–5 §§ LSK och 14 kap. 4 § SBL. Se vidare avsnitt 7 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

**Formkrav**

Ett föreläggande enligt ovan angivna paragrafer ska vara skriftligt och av detta ska framgå vilket lagrum som åberopas, uttrycket ”föreläggande” samt en uppmaning att följa föreläggandet inom en viss tid. Vidare bör ett föreläggande innehålla upplysning om möjlighet att begära undantagande av handling.

Ett föreläggande kan förenas med vite.

**Uppvisande  
av handling**

Förutom att lämna uppgift kan föreläggandet avse uppvisande av handling. Sådan handling kan vara kontrakt, kontoutdrag, faktura, kvitto eller liknande.

**Kopior av  
handlingar**

I många fall kan det vara praktiskt att förelägga den skattskyldige att sända in kopior av vissa handlingar till Skatteverket.

**Föreläggandets  
räckvidd**

Ett föreläggande har begränsad räckvidd när det gäller att hämta in uppgifter. Skatteverket kan t.ex. inte begära in utdrag ur huvudboken avseende ett visst angivet konto i syfte att kontrollera att den skattskyldige redovisat en inkomst i enlighet med tillgängligt kontrollmaterial.

Av förarbetena framgår klart att det ska vara frågan om kontroll av om de i deklARATIONEN upptagna beloppen stämmer överens med underlaget. Det får inte vara frågan om kontroll av själva underlagets riktighet.

**Förfrågan**

Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer anses det vara tillåtet för Skatteverket att göra förfrågningar som inte är utformade som förelägganden inom ramen för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet enligt 3 kap. 5 § TL och 14 kap. 3 § SBL. Såväl förfrågan som föreläggande kan ställas till skattskyldiga och andra uppgiftslämnare. En förfrågan för att få vissa



upplysningar kan ske muntligt eller skriftligt, till skillnad mot ett föreläggande som ska vara skriftligt. Det är viktigt att en förfrågan formuleras på sådant sätt att syftet med denna klart framgår. Syftet med förfrågan är avgörande för vilka handlingar och uppgifter som kan begäras in. Skatteverket får inte i en förfrågan begära in mer uppgifter än vad som kan begäras in vid ett föreläggande.

Leder inte en förfrågan till att t.ex. begärda handlingar/uppgifter erhålls är det möjligt att förelägga med vite. Bestämmelserna om vite återfinns i 3 kap. 6 § TL samt 23 kap. 2 § SBL. Om det på ett tidigt stadium finns skäl som tyder på att en skattskyldig inte kommer att besvara en förfrågan bör i stället ett föreläggande utformas. Ett sådant föreläggande kan vara med eller utan vite. Det är inte nödvändigt att ett föreläggande med vite föregåtts av ett föreläggande utan vite. Däremot kan inte tvångsåtgärdslagen användas eftersom den kräver att ett föreläggande gjorts som inte följts. Se vidare avsnitt 12 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

#### **Frivillig fråga**

En förfrågan kan också användas i de fall tredjeman inte har lagstadgad upplysningsplikt som t.ex. fysiska personer. En förfrågan som går utöver lagstadgad uppgiftsskyldighet måste innehålla en uttrycklig uppgift om att besvarandet är frivilligt.

#### **1.5.3 Besök**

Skatteverket kan efter överenskommelse genomföra ett besök hos den skattskyldige eller annat personligt sammanträffande i syfte att göra vissa avstämningar mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar. Bestämmelserna om besök återfinns i 3 kap. 7 § TL och 14 kap. 6 § SBL.

Följande förutsättningar ska vara uppfyllda för att ett besök ska få utföras:

1. De frågor som ska utredas ska ha aktualiserats av den skattskyldiges uppgifter i deklarationen eller någon annan handling eller uppgift av betydelse för beskattningen.
2. Frågorna ska vara av sådant slag att klarhet kan erhållas genom en avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar eller genom besiktning av fastigheter, lokaler, lager, tillverkningsprocesser eller annat som är av betydelse för skattekontrollen.

3. Handläggaren och den skattskyldige ska vara överens om att ett sammanträffande för en sådan avstämning eller besiktning bör äga rum för att skapa klarhet i frågorna.

Förutsättningarna innebär bl.a. att besök inte får företas för att stämma av tillgängligt kontrollmaterial mot räkenskaperna eller för att granska ett visst konto i redovisningen. Inte heller föreligger rätt att hämta in kontrollinformation.

Handläggaren får inte ta initiativ till ett sammanträffande för att i största allmänhet få en uppfattning om den skattskyldiges räkenskaper eller förhållanden i övrigt. Besöket ska i stället aktualiseras av att deklarationen/uppgiften ger anledning till vissa bestämda och avgränsade frågeställningar. De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att överenskommelse ska kunna träffas med den skattskyldige om ett besök ska i normalfallet vara så entydiga att tillämpningen inte medför svårigheter.

#### **Frivilligt**

Samtliga tre förutsättningar enligt ovan måste vara uppfyllda för att handläggaren ska få genomföra besök. Det är av avgörande betydelse att en överenskommelse om besök från den skattskyldiges sida uppfattas som frivillig. Frivilligheten måste bedömas ur den skattskyldiges perspektiv. Från den skattskyldiges sida kan det inte vara helt enkelt att uppfatta frivilligheten när Skatteverket hör av sig i syfte att överenskomma om ett besök. Handläggaren måste vara klar över att den skattskyldige verkligen har uppfattat att besöket är frivilligt och att det ska ge den skattskyldige möjlighet att förklara eller visa för handläggaren de ifrågasatta uppgifterna i deklaration eller annan handling.

Den skattskyldige kan vid ett besök aldrig tvingas att visa upp vissa räkenskaper, handlingar etc. eftersom ett sådant förfarande strider mot frivilligheten. Det är viktigt att den skattskyldige uppfattar besöket som ett smidigt och enkelt sätt att lämna en förklaring till handläggaren. Om Skatteverket bedömer att de handlingar etc. som den skattskyldige vill visa inte är tillräckliga för kontrollen måste annan kontrollform väljas.

Normalt har ett ärende genererat besöket. Besöket som dokumenteras genom tjänsteanteckningar arkiveras i det ärende som genererat besöket. Någon särskild promemoria behöver inte upprättas.

#### 1.5.4 Särskild form av besök m.m.

Det finns andra former av besök, t.ex. identitetskontroll med stöd av 14 kap. 1 a § SBL och kontrollbesök med stöd av 4 § torglagen. Se vidare avsnitt 15.3 i Handledning för skattebetalning (SKV 404) och avsnitt 19.8 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

En ny lag, SFS 2006:575, om särskild skattekontroll i vissa branscher införs den 1 januari 2007. Här införs en skyldighet för verksamheter inom restaurang- och frisörbranschen att löpande föra personalliggare. Vidare ges Skatteverket möjlighet att genom oanmälda besök kontrollera dessa personalliggare och att samtidigt utföra revision begränsad till handlingar som rör personalen.

#### 1.5.5 Revision

Revision är för såväl Skatteverket som för den reviderade en resurskrävande och ingripande kontrollform. Kontrollformen revision ska därför endast användas då den eller de frågeställningar som kontrollen har tänkt belysa inte kan utredas på annat sätt.

Företagets verksamhet ska återspeglas i dess redovisning som i sin tur ska ligga till grund för de deklarationer och andra uppgifter som lämnas till Skatteverket.

Revision får utföras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig samt annan juridisk person än dödsbo. Vidare får revision utföras hos den som anmält sig för registrering (arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och/eller mervärdesskatt) samt den som ansökt om eller fått F-skattsedel. Skatteverket får också utföra revision hos ombud för utländsk företagare som är skattskyldig till mervärdesskatt. När det gäller vissa punktskatter får revision utföras hos godkänd representant som företräder säljare vid distansförsäljning, den som ansökt om godkännande som upplagshavare, den som ansökt om registrering som varumottagare samt den som ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare. Se vidare avsnitt 3.4 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

Ändamålen med revision är,

- kontroll av att deklarations- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt,

- kontroll av att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma,
- att hämta in uppgifter av betydelse för kontroll av annan,
- kontroll av skatteupplag när det gäller vissa punktskatter.

Se vidare avsnitt 3.3 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

Om revision bedöms vara den mest lämpliga kontrollformen ska en revisionsplan upprättas. Ett formellt beslut om revision ska fattas innan kontakt tas med företaget. Resultatet av revisionen ska alltid meddelas den reviderade i form av en revisionspromemoria.

## **1.6 Revisor**

### **1.6.1 Begreppen revision och revisor**

I den lagstiftning som styr Skatteverkets revisionsverksamhet förekommer begreppen taxeringsrevision i taxeringslagen och skatterevision i skattebetalningslagen. I denna handledning används genomgående ordet revision som samlingsbegrepp för all av Skatteverket bedriven revisionsverksamhet för kontroll av skatter och avgifter.

Den som utför revision kallas i denna handledning för revisor.

Vid enstaka tillfällen och i förklarande syfte används begreppen skatterevisor och skatterevision.

### **1.6.2 Roller**

#### **Företagsrevisor**

Företagsrevisorernas främsta uppgift är att granska årsredovisning, bokföring och företagsledningens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. För att ge företagsrevisorn en vägledning i vad som ska anses vara god revisionssed ger FAR ut Revisionsstandard i Sverige (RS). RS innehåller grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt med vägledande förklaringar och kommentarer. RS baseras på de internationella revisionsstandarderna ISA, som ges ut av IFAC.

Företagsrevisorn ska efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företagsledningen. Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Uttalandet ska särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning och om

förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Företagsrevisorn ska sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller vissa anmärkningar (oren revisionsberättelse).

### Skatterevisor

En skatterevisor ska kontrollera företagets uppgifter som lämnats i deklaration eller som ska lämnas i deklaration till Skatteverket. Kontrollen kan också avse andra uppgifter som t.ex. lämnade kontrolluppgifter för anställda.

Att lämna information och ge service ingår som ett naturligt led vid revision. Det är vanligt att skatterevisorn i samband med revision får besvara frågor om redovisning och beskattning. Information ska, i den utsträckning det är möjligt, lämnas om rättstillämpning inom skatteområdet. Revisorn måste tydliggöra att det slutliga ställningstagandet i en beskattningsfråga avgörs av Skatteverket eller av domstol efter ett överklagande. I vissa fall kan det vara lämpligt att upplysa om möjligheten att få en rättsfråga bedömd i förväg genom s.k. förhandsbesked. En sådan bedömning ska göras av Skatterättsnämnden, som är en fristående myndighet. Förhandsbesked kan överklagas hos regeringsrätten.

Om skatterevisorn uppmärksammar en omständighet beträffande en företagsrevisor, som kan vara av betydelse för Revisorsnämndens verksamhet ska skatterevisorn vidta de åtgärder som möjliggör en prövning om underrättelse ska göras till Revisorsnämnden i enlighet med bestämmelserna i 31 § revisorslagen. Det kan vara frågor om förhållanden som är oförenliga med revisorslagen, god revisions sed eller att företagsrevisorn inte följt de väsentliga yrkesetiska normer som gäller för revisorn (god revisorssed). En underrättelse upprättas i samråd med den inom regionen som ansvarar för underrättelser till Revisorsnämnden.

Skatteverket har en skyldighet att anmäla bokföringsbrott, skattebrott, brott mot låneförbudet och bestickning utifrån bestämmelserna i 17 § SkbrL och 22 § TF. Vidare kan Skatteverket anmäla andra misstänkta brott till åklagaren t.ex. förskingring om det är möjligt med sekretessgenombrott. Anmälan ska göras så snart det finns anledning att anta att brott begåtts. Skyldigheten för Skatteverket att göra en brottsanmälan infaller vid en mycket låg grad av misstanke om brott. Det innebär att tidpunkten för anmälan kan infalla före och under skatterevisionen.

Skatterevisorn ska upprätta en förhandspromemoria om det är aktuellt att tillämpa betalningssäkringslagen. Se vidare avsnitt 4.5 i Handledning för skatterevision, Revisionspromemorian (SKV 626).

En skatterevisor kan anlitas som sakkunnig vid t.ex. polisförhör, husrannsakan och besök i samband med kommunens tillsyn med stöd av alkohollagen. Domstol kan kalla in skatterevisor som vittne eller sakkunnig till en rättegång. Det förekommer vidare att åklagare begär biträde av en skatterevisor under en rättegång, dvs. skatterevisorn sitter jämte åklagaren under hela eller delar av rättegången.

## 2 Urval

Träffsäkerhet i kontrollen är viktig för att uppnå preventiv effekt och förtroende för Skatteverket. Därför ska urvalet så långt det är möjligt baseras på riskvärdering på skattebetalarnivå, dvs. företagsnivå.

### 2.1 Urval i flera steg

Urvalsarbetet bör, för att bli så enhetligt som möjligt, ske samlat. Det är ofta lämpligt att koncentrera urvalsarbetet till ett begränsat antal personer, centralt eller regionalt. Revisorn kan medverka i urvalsarbetet. I urvalsarbetet identifieras de företag som ska kontrolleras samt klargörs vilken kontrollform som ska användas.

Riskvärderingen vid urvalet ska beakta både egenskaper och händelser. I egenskaper inryms vad som utmärker de som gör fel – det kan bygga på historiska egenskaper – och i händelser inryms förutom rena händelser även transaktioner och företeelser som inrymmer fel. Egenskaper är något som normalt finns under en längre tid och är närvarande under hela denna tid medan händelser är något som kan hänföras till en mer eller mindre specifik tidpunkt. Risken för skattefel kan för en och samma händelse vara olika stor mellan ett företag och ett annat beroende på egenskaper hos företaget.

Vid urval inom en aktivitet ska information som samlats in i ett tidigt skede analyseras ytterligare. Här inriktas urvalsarbetet på att ta fram profiler på företag med störst risk för skattefel.

#### Grovurval

Det är sällan möjligt att vidta åtgärder mot alla skattskyldiga företag hänförliga till en viss kategori. Det är i de flesta fall inte heller nödvändigt. Eventuellt grovurval ska så långt det är möjligt omfatta samtliga företag som uppfyller kriterierna för vald aktivitet.

#### Slutligt urval

Vid slutligt urval tas ställning till vilka skattskyldiga som bäst passar in på syftet med aktiviteten. Val av objekt ska göras med så bra beslutsunderlag som möjligt och tillräckligt med

information ska finnas om det företag där kontrollen ska genomföras.

Vid riskvärderingen ska både egenskaper och händelser beaktas. För en och samma typ av händelse kan risken för skattefel variera avsevärt mellan företag beroende på sådana egenskaper som t.ex.

- internkontrollens omfattning och inriktning,
- skatteplaneringsbenägenhet,
- vinstnivån,
- branschspecifika förhållanden,
- koncernförhållanden,
- ägarförhållanden,
- ledningens agerande.

I vissa branscher föreligger sådana förhållanden att risken för skattefel är stor. För ett fåmansägt företag kan ägarförhållandet i sig medföra en betydande risk för skattefel genom att det kan finnas brister i internkontrollen.

#### **Stora företag**

De allra största företagen har en särskild strategisk betydelse för skattebaserna och skattesystemets funktionsätt. Ju större ett företag är desto större krav ställs på riskvärderingen på företagsnivå. Anledningen till detta är att möjligheten att göra egna företagsanpassade skattelösningar för att minska skattekostnaden normalt ökar med storleken på företaget. Om företaget ingår i en internationell koncern kan detta öka risken för skattelösningar där den beskattningsbara vinsten minskar genom att den fördelas på koncernföretag i olika länder.

#### **Slumpmässigt urval**

Ett rent slumpmässigt urval är värdefullt vid kartläggning av riskområden samt vid uppföljning av hur skattesystemet fungerar.

## **2.2 Behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet**

Behandling av uppgifter i beskattningsverksamheten regleras i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet (SdbL), även benämnd skattedatabaslagen. Lagens bestämmelser om behandling av uppgifter omfattar såväl fysiska som juridiska personer och inverkar på



allt som görs med uppgifterna inom kontrollverksamheten, exempelvis registrering, bearbetning, lagring m.m.

Vid behandling av uppgifter är det av betydelse om behandlingen sker inom eller utanför beskattningsdatabasen, då delvis olika regler i skattedatabaslagen gäller. Reglerna skiljer sig i första hand åt när det gäller kraven på dokumentation, gallring och vilka uppgifter som får registreras.

**Beskattningsdatabasen**

Begreppet databas är i detta sammanhang ett rättsligt begrepp och beskattningsdatabasen definieras som en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt inom beskattningsverksamheten. Det innebär bl.a. att innehållet i beskattningsdatabasen är reglerat. Exempel på register som ingår i beskattningsdatabasen är CT, LT, fastighetsregistren och punktskatteregistren.

**Inom beskattningsdatabasen**

Om en uppgift registreras och lagras i ett datasystem på ett sådant sätt att syftet är att flera inom myndigheten ska ha möjlighet att ta del av uppgiften på automatiserad väg, t.ex. i samband med handläggning av ett ärende, anses behandlingen ske inom beskattningsdatabasen.

När uppgifter som definitionsmässigt är att hänföra till beskattningsdatabasen bearbetas sker behandling i enlighet med de för beskattningsdatabasen gällande reglerna. Sådan behandling sker när Skatteverket med hjälp av program (t.ex. PUMA eller KONTUR) gör urval och sammanställer uppgifter i beskattningsdatabasen t.ex. uppgift om ålder, inkomst och fastighetsinnehav.

Vid behandling av uppgifter inom beskattningsdatabasen behöver den enskilde handläggaren inte själv vidta några åtgärder. Ansvaret för innehåll, gallring, information m.m. ligger på Skatteverket.

**Utanför beskattningsdatabasen**

Om uppgifter hämtas från beskattningsdatabasen och samarbetas med externa uppgifter (t.ex. ett företags leverantörsreskontra) sker behandlingen utanför beskattningsdatabasen. Bearbetning av uppgifter som i sin helhet hämtats in vid granskning utgör också en behandling som sker utanför beskattningsdatabasen.

En uppgift som lagras i samband med att en handläggare arbetar med t.ex. Word eller Excel är inte gemensamt tillgänglig inom beskattningsverksamheten. Därmed är det en behandling som sker utanför beskattningsdatabasen.

- Dokumentation** Vid behandling utanför beskattningsdatabasen ska interna noteringar göras om att uppgifter inhämtats externt för att behandlas automatiskt utanför beskattningsdatabasen.
- Vid urvals- och kontrollprojekt är det den projektansvarige (motsvarande) som ska se till att det görs anteckningar om att uppgifter inhämtas för att behandlas helt eller delvis automatiserat utanför beskattningsdatabasen. Om elektroniskt inhämtade uppgifter i ett pågående projekt kan ha relevans i ett annat pågående (eller kommande) ärende kan dessa kopieras och överlämnas till ansvarig region/kontor för åtgärder. Den för det ärendet (projektet) ansvariga personen ansvarar då för att anteckningar enligt ovan sker.
- Blankett SKV 6802 ska användas vid dokumentation. Den ifyllda blanketten ska förvaras i projektakten. Vid kontroller som inte är av projektkaraktär ska blanketten förvaras centralt inom regionen hos specialisten inom området sekretess, IT-rätt och PuL. Skatteverket har utfärdat en styrsignal beträffande dokumentation, dnr. 131 182 622-06/111 (dok ID EVIN-6NJBZ).
- Beträffande behandlingar vid en revision (utanför beskattningsdatabasen) behöver dokumentationen inte ske på samma sätt som i beskattningsverksamheten i övrigt. Dokumentation kan i stället ske som ett led i revisionen och arkiveras på samma sätt som övriga revisionsanteckningar. De allmänna dokumentationskrav som finns vid en revision får anses uppfylla kraven på dokumentation.
- Gallring** Vid behandling utanför beskattningsdatabasen finns särskilda gallringsbestämmelser för uppgifter som behandlas automatiserat i ett ärende. Huvudregeln är att uppgifterna ska gallras senast ett år efter det att ärendet avslutas. Det kan dock vara lämpligt att gallra redan i samband med att ärendet avslutas, så som sker vid revision.
- Projekt** Vid projekt för kontroll finns ofta behov att bevara uppgifterna som hämtats in via tredjemansrevision/tredjemansföreläggande på ADB-medium en längre tid. Ingår uppgifterna i ett kontrollprojekt, t.ex. granskning av en bransch eller företeelse, kan uppgifterna behövas så länge som projektet pågår. Registret fungerar i sådana fall både som ett stöd vid urval och vid administration av inhämtade uppgifter. Av Riksarkivets föreskrifter om gallring hos Skatteverket, RA-MS 2004:83, framgår att de inhämtade uppgifterna ska gallras när de inte

längre behövs för verksamheten, dock senast när projektet avslutas.

## Innehåll

Uppgifterna i beskattningsdatabasen får bara ha det innehåll som framgår av särskilda bestämmelser i skattedatabaslagen, skattedatabasförordningen och i föreskrifter från Skatteverket.

Motsvarande begränsningar av innehållet finns inte vid behandling som sker utanför beskattningsdatabasen.

Behandling måste dock alltid ske inom ramen för de i skattedatabaslagen angivna ändamålen och de i 9 § PuL uppställda grundläggande krav på behandlingen av personuppgifter. Är det frågan om känsliga personuppgifter som ras eller etniskt ursprung, politiska åsikter, religiös eller filosofisk övertygelse, medlemskap, hälsotillstånd eller lagöverträdelse får dessa endast behandlas om uppgifterna lämnats i ett ärende eller är nödvändiga för handläggningen av ärendet (7 § SdbL).

## Extern informationsinsamling

En behandling som enbart avser analys av uppgifter som finns i beskattningsdatabasen, t.ex. KONTUR och PUMA, är som framgår ovan, att anse som behandling inom beskattningsdatabasen.

Som en förberedande åtgärd inför en kontroll kan uppgifter om skattskyldiga ha hämtats in genom tredjemansförelägganden och tredjemansrevisioner. Uppgifterna kan ha hämtats in av Skatteverket på ADB-medium eller registrerats manuellt i ett särskilt register. Noteras bör att Skatteverket vid tredjemansföreläggande inte kan förelägga någon att lämna uppgifter på ADB-medium.

Vidare kan som en förberedande åtgärd uppgifter ha hämtats in från andra myndigheter. Även sådana uppgifter kan ha hämtats in av Skatteverket på ADB-medium eller registrerats manuellt i ett särskilt register.

Ytterligare exempel på uppgifter som kan hämtas in av Skatteverket inom ramen för en förberedande kontroll är uppgifter via Internet. Det kan vara frågan om information från olika företags hemsidor men även myndighetsinformation om skattskyldiga. Som exempel på det senare kan nämnas uppgifter från Bolagsverket som hämtats in genom Skatteverkets eget abonnemang. Gemensamt för dessa uppgifter är att de lagras elektroniskt hos Skatteverket och kan bli föremål för sambearbetning med uppgifter hämtade från beskattningsdatabasen. Detta är att anse som behandling utom beskattningsdatabasen. Se vidare avsnitt 15 i Handledning för skatte-

revision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621) och avsnitt 10.5 i Offentligt eller hemligt (SKV 148).

### **2.3 Maskinella urvalssystem**

Syftet med maskinella urvalssystem är att tillhandahålla verktyg som medger utsökningar, sambearbetningar, beräkningar etc. för att kunna strukturera och analysera data från databaser. Nedan beskrivs de maskinella urvalssystem Skatteverket använder sig av.

#### **KONTUR**

KONTUR är ett urvalsprogram som syftar till att identifiera de näringsidkares deklarerationer som är granskningsvärda. Urvalsarbetet baseras på frågor som ställs i KONTUR-databasen. I databasen finns uppgifter från deklarerationer, räkenskaps-scheman och kontrolluppgifter. Vidare finns uppgifter från taxeringssystemet (LT) och MAGI. Även viss information från Bolagsverket finns i databasen. Urvalsfrågorna formuleras beroende på syftet med kontrollen.

#### **PUMA**

PUMA är ett urvalsprogram som syftar till att identifiera de skattedeklarerationer som är granskningsvärda. Urval i PUMA görs på grundval av SoA-anmälan och handlingar som lämnas vid flera olika tidpunkter under året, bl.a. skattedeklarerationer, kontrolluppgifter, preliminära självdeklarerationer, inkomst-deklarerationer samt uppgifter som hämtas från externa register. Exempel på externa uppgiftslämnare är Folkhälsoinstitutet (serveringstillstånd), Arbetsmarknadsstyrelsen och länsarbets-nämnderna (rekryteringsstöd, EU-bidrag m.m.), Bolagsverket (uppgifter från bolagsregistret), Tullverket (import- och exportuppgifter) och MIMA-systemet (kvartalsrapporter). Olika former av frågepaket kan skapas.

#### **PROFIL**

PROFIL är främst avsett att användas inom personbeskattningen. Även inom detta urvalssystem kan olika frågepaket skapas.

#### **GIN-skatt**

I GIN-skatts databaser finns uppgifter samlade från olika interna register avseende beskattningsverksamheten. GIN-skatt skapar inga egna uppgifter utan återger uppgifter från levererande verksamhetssystem. Utvalda uppgifter är de som ansetts vara av betydelse för planerings-, uppföljnings- och analysändamål. Exempel på uppgifter som finns i GIN-skatt är SoA-information, debiterad preliminär skatt, uppgifter från MAGI-systemet, urvalsfrågor från PUMA, skattekontot, uppgift om avlämnade och förändrade kontrolluppgifter,

## UrRiks

revisionsregistret, debiteringssystemet, taxeringssystemet, SRU-systemet och DiaRätt.

UrRiks är ett särskilt urvals- och registeranalysprogram som används i vissa utvalda projekt. UrRiks består dels av en modul för enskild företagspresentation, dels av en modul för dataunderstödd utsökning och urval.

I den enskilda företagspresentationen visas en grafisk presentation av uppgifter för ett enskilt företag.

### 2.4 Informationskällor

För att få fram ett slutligt urval räcker det inte alltid med de maskinella urvalssystemen utan kompletterande uppgifter kan behövas.

Vilken information som kan vara relevant att ta fram samt mängden av information anpassas till kontrollens inriktning.

Möjligheten att komplettera underlaget för riskvärdering med företagsintern information finns genom tredjemansföreläggande/tredjemansrevision. Vidare kan överskotts-information från pågående utredningar utnyttjas. Genom att utnyttja företagsintern information kan urvalsarbetet på företagsnivå underlättas och bli effektivare jämfört med urvalsarbete som enbart grundar sig på intern och tillgänglig extern information.

Information som erhålls från t.ex. ett moderbolag i en koncern kan vara betydelsefull vid urvalsarbete i koncernen.

#### 2.4.1 Safir

Safir är ett program vars syfte är att stödja revisionsarbetet. Programmet ger revisorn möjligheter att få en överblick över tillgänglig information samt att analysera informationen.

I Safir finns en rutin för att hämta in uppgifter från Skatteverkets olika skattedatabaser och andra databaser för de senaste sex åren om det aktuella företaget/fysiska personen. Beställningen av företagsdata sker i CT-systemet med transaktionskod 279. Visningen av företagsdata är indelad i allmänna företagsdata, inkomstskatt, mervärdesskatt (inklusive kvartalsrapporter och MAGI:s händelselogg), arbetsgivar-kontroll, fastigheter, nyckeltal samt avstämningar.

Under allmänna företagsdata visas vissa uppgifter som hämtas från PUMA. Det är uppgifter från Bolagsverket (delägare, VD,

styrelseledamöter och revisorer), Vägverket (bilinnehav), Tullverket (införselmoms, importtillfällen, exportmoms och exporttillfällen), Arbetsmarknadsstyrelsen (bidrag) samt Riksförsäkringsverket.

De företagsdata som hämtats in visas i Safir per beställningsdatum. Om revisionen drar ut på tiden kan det många gånger vara nödvändigt att göra en ny beställning av företagsdata för att erhålla så aktuell information om företaget som möjligt. När det gäller uppgifter från externa register kan revisorn även hämta information via Skatteverkets direktuppkoppling till dessa uppgiftslämnare. Se vidare avsnitt 2.4.2.

#### **2.4.2 Andra informationskällor**

Nedan framgår exempel på källor där det kan finnas fördjupad information.

#### **Amadeus**

Amadeus är en databas som innehåller uppgifter om företag i Europa. Uppgifterna omfattar standardiserad räkenskapsinformation och ofta även styrelse- och ägaruppgifter. Ett företag återfinns i Amadeus endast om det är fråga om ett aktiebolag eller dess utländska motsvarighet. Vidare ska företaget ha lämnat minst en årsredovisning. Databasen har många sökmöjligheter som kan användas för analys och urval. För närvarande har Skatteverket ett begränsat antal licenser till databasen.

#### **Anmälningar och tips**

Anmälningar och tips från allmänheten som kommer in till myndigheten kan ge värdefull information. Jämför DiaRätt nedan.

#### **Arbetsgivar-kontroll-handlingar**

Skriftväxling och andra handlingar avseende arbetsgivar-kontroll kan ofta ge värdefull information vid granskningen. Det är viktigt att komma ihåg att inte samtliga handlingar finns lagrade elektroniskt utan vissa handlingar förvaras enbart i pappersform.

#### **Arbetsgrupp Riskhantering**

I Skatteverkets intranät finns en arbetsgrupp benämnd riskhantering. I denna arbetsgrupp finns rapporter avseende kartläggning av vissa branscher samt de rapporter som upprättats avseende gemensamma insatser i riksplanen. I rapporterna beskrivs de olika riskområdena, hur granskningen genomförts m.m.

Arbetsgruppen innehåller också uppgifter om varifrån ytterligare extern information kan erhållas.

<b>Bolagsverket</b>	Från Bolagsverket erhålls bl.a. uppgifter om bolagets styrelse, suppleanter, revisor samt revisorssuppleant.
<b>Borgenärsfrågor</b>	Borgenärsarbetet integreras med revisionsarbetet. Informationsinhämtning från de handläggare som är involverade i borgenärsarbetet är därför viktig.
<b>DiaRätt</b>	<p>Kontroll i DiaRätt (Skatteverkets diarium) ger uppgift om det finns pågående eller avslutade ärenden som berör det aktuella företaget.</p> <p>Det är viktigt att revisorn fångar upp om det finns pågående eller avslutade domstolsärenden (länsrätt, kammarrätt eller regeringsrätt) avseende det aktuella företaget. Föreligger tvist i en fråga, där osäkerhet finns om rättstillämpningen, kan det vara direkt olämpligt att revisorn inleder en granskning av samma område som processen gäller.</p>
<b>Försäkringskassan/ landsting</b>	Från Försäkringskassan/landsting kan uppgifter erhållas om utbetald ersättning till bidragsfinansierad vård såsom t.ex. tandläkare, fotvård och sjukgymnastik. Vidare kan uppgifter erhållas från Försäkringskassan om t.ex. fysiska personers uppgivna anställningsinkomster.
<b>Inkomstdeklarationshandlingar</b>	I inkomstdeklarationen i pappersform kan finnas uppgifter som inte har registrerats. Det kan t.ex. förekomma övriga upplysningar och specifikationer av skattemässiga justeringar som inte finns lagrade elektroniskt.
<b>Internationella databaser</b>	Skatteverket har tillgång till ett flertal internationella databaser, exempelvis EBR och Dun & Bradstreet. I dessa databaser finns uppgifter om utlandsregistrerade bolag och dess företrädare. Utländska bolagsregister eller liknande finns också tillgängliga genom Internet.
<b>Internet</b>	<p>I Skatteverkets intranät finns ett stödmaterial för Internet och elektronisk handel. I stöd materialet beskrivs olika metoder för sökning och spårning på Internet, olika typfall av e-handel samt skatte- och bokföringsregler.</p> <p>Via Internet kan uppgifter hämtas såsom företags hemsidor och branschspecifik information. Information kan även hämtas via olika sökmotorer. Om anonymiteten är viktig ska inte en nätverksuppkopplad dator användas eftersom Skatteverkets brandväggs IP-nummer är synligt ut mot Internet. I sådana fall är det lämpligare att använda en myndighetsdator som är fristående med egen modemuppkoppling och särskilt avsedd</p>

för detta ändamål. Se vidare Skatteverkets skrivelser (dokument ID AOLN-6L39GA och AOLN-6L29GJ).

<b>KFM</b>	Inför en granskning av ett företag som är gäldenär hos KFM kan revisorn få en god uppfattning om den aktuella skuld-situationen m.m. via INIT-systemet. KFM följer dessutom upp en gäldenärs agerande som näringsidkare under en längre tidsperiod och har ofta bakgrundsinformation om åtgärder, inbetalningar, avbetalningsplaner etc.
<b>Kommuner</b>	Kommuner utövar tillsyn över restaurangers serveringstillstånd för alkoholdrycker. Restauranger som erhållit serverings-tillstånd för alkoholdrycker ska en gång per år lämna en restaurangrapport till kommuner innehållande omsättning per varugrupp. Från kommuner kan Skatteverket begära de rapporter som upprättats vid tillsynsbesök på restauranger.
<b>Kontroll-information från tredjeman</b>	Det är möjligt att hämta in kontrollinformation från t.ex. andra företag eller banker med stöd av bestämmelserna om tredje-mansföreläggande och tredjemansrevision. Denna information kan sedan användas för att göra avstämningar mot företagets redovisade uppgifter i deklARATIONER.
<b>Kvartals-rapporter, MIMA-systemet</b>	MIMA är en förkortning för Moms Inre Marknad. I MIMA-systemet hanteras bl.a. lämnade redovisningar avseende varuhandel mellan EU-länder, s.k. kvartalsrapporter. Om ett företag tilldelats ett VAT-nummer är det också möjligt att via detta system hämta in uppgifter om företaget.
<b>Länsstyrelsen</b>	Länsstyrelsen handlägger t.ex. trafikillstånd för yrkestrafiken (lastbilar och taxi).
<b>MAGI:s händelselogg</b>	I MAGI:s händelselogg finns uppgift om skattedeklARATIONER såsom när grundbeslut fattats, när omprövningsbeslut fattats samt tjänsteanteckningar och oftast motiveringar till beskatt-ningsbeslut som lagrats elektroniskt.
<b>Mervärdesskatte-handlingar</b>	Skriftväxling och andra handlingar avseende mervärdesskatt kan ofta ge värdefull information vid granskningen. Det är viktigt att komma ihåg att inte samtliga handlingar lagras elektroniskt utan vissa handlingar förvaras enbart i pappers-form.
<b>Oren revisions-berättelse</b>	Företagsrevisorn ska sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller vissa anmärkningar (oren revisionsberättelse). Orena revisionsberättelser diarieförs i DiaRätt.



<b>Posten</b>	Via Utökad Kund Service inom Posten kan uppgifter erhållas om t.ex. en persons post eftersänds till annan adress i Sverige eller utrikes.
<b>Preliminärskattehandlingar</b>	Preliminärskattehandlingar ger bl.a. information om förväntat utfall av verksamheten. Förändringar av debiterad preliminärskatt kan tyda på ändrad verksamhet.
<b>Punktskattehandlingar</b>	Alla företag som är registrerade för punktskatt finns i punktskattesystemet. Från detta system erhålls uppgift om ett företags punktskatteredovisningar, deklARATIONER, betalningar, registrerade skatteupplag m.m. Storföretagsskattekontoret i Ludvika, Göteborg, Malmö och Stockholm har tillgång till punktskattesystemet liksom revisionsgrupperna för punktskatt i Stockholmsregionen, södra samt västra regionen.
<b>Revisionsregistret</b>	<p>Kontroll i revisionsregistret, som ingår som en del i basregistret, ger bl.a. uppgift om det finns någon avslutad, beslutad eller planerad revision på det aktuella företaget.</p> <p>Om företaget är reviderat tidigare bör den revisionspromemorian läsas och revisionsakten studeras. Detta för att få en uppfattning om vilket syfte revisionen hade och vilka felaktigheter som förekom vid den förra revisionen samt bedöma om uppföljning bör göras.</p>
<b>Revisorsavsägelse</b>	En företagsrevisor vars uppdrag upphör i förtid ska enligt aktiebolagslagen meddela Bolagsverket detta. Bolagsverket ska i sin tur sända en kopia av anmälan till Skatteverket. Revisorsavsägelse diarieförs i DiaRätt.
<b>SoA</b>	Skatte- och avgiftsanmälan (SoA), inklusive övriga registreringshandlingar, kan ofta ge värdefull information, särskilt om företaget är nyregistrerat.
<b>Svenska Aktiebolag</b>	Svenska Aktiebolag är en databas som innehåller ekonomisk information om samtliga svenska aktiebolag. Skatteverket kan här göra utskrifter av årsredovisningar och koncernbild.
<b>Tullverket</b>	<p>Uppgifter som kan erhållas från Tullverket är bl.a. exportör och importör, deklarerat varuslag, deklarerat statistiskt nummer, deklarerat tullvärde (betalt belopp för varorna inklusive försäkringar, frakt och andra kostnader, fakturanummer, import- och exportdatum, tullid samt debiterad tull, mervärdesskatt och ev. andra avgifter.</p> <p>Uppgifter kan erhållas för de senaste tre åren för såväl fysiska som juridiska personer.</p>

**Utlands-  
betalningar**

Kontrolluppgift ska enligt 12 kap. 1 § LSK i vissa fall lämnas om direkta och indirekta betalningar till/från utlandet som överstiger ett visst belopp, för närvarande 150 000 kronor, eller utgör delbetalningar av en summa som överstiger ett visst belopp, för närvarande 150 000 kronor. Kontrolluppgift ska lämnas både för fysiska och juridiska personer. Uppgifterna för fysiska personer finns lagrade i LT-systemet.

**Vägverket/  
Bilregistret**

Från Vägverket kan bl.a. uppgift om historiskt bilinnehav erhållas. Från Bilregistret erhålls bl.a. uppgifter om bilinnehav och besiktningsprotokoll.

## **2.5      Analys av inhämtad information**

Tillgänglig information bearbetas och värderas med hänsyn till förhållandena i det enskilda företaget. Tillvägagångssättet och omfattningen av denna analys är beroende av bl.a. företagets storlek och karaktären av bedömda risker. Analysen, som ska dokumenteras, ska innehålla en beskrivning och värdering av de aktuella riskerna. Dokumentationen utgör underlag för ev. åtgärder. Om bedömningen är att åtgärd ska vidtas genom kontroll ska kontrollens syfte formuleras samt kontrollform väljas.

**Borgenärs-  
aspekten**

Statens förmånsrätt för skatter och avgifter i samband med konkurs har avskaffats fr.o.m. den 1 januari 2004. Det innebär att Skatteverket inte längre har någon särställning bland borgenärer utan konkurrerar på lika villkor med övriga fordringsägare. Skatteverket måste därför tidigt kunna identifiera, riskbedöma och kontrollera skattskyldiga som inte betalar i rätt tid.

Med Skatteverkets borgenärsarbete avses arbetet med att säkra och ta in betalningar för skatter och avgifter, ev. träffa uppgörelser med gäldenären och, om detta inte är möjligt, förhindra att ytterligare skuldsättning och restföring sker.

Information om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden som framkommer i en revision ska överlämnas till borgenärshandläggare eller KFM om uppgifterna är av betydelse för indrivningen. Det kan vara för utredning av olika säkringsåtgärder, företräddartalan och snabbrestföring och utmätnings- eller andra verkställighetsåtgärder vid konkurs. KFM bör genast informeras om t.ex. gömda tillgångar och tillgångar utomlands.

Även om det finns omständigheter som talar för att kontrollbehovet är stort för ett speciellt företag finns det ibland sådant

som talar emot att en revision bör utföras. Som exempel kan nämnas att företaget har stora oreglerade skulder hos KFM. Innan revisorn vet något om företagets möjlighet att betala de gamla skulderna bör inte utan särskilda skäl en ny revision inledas som kan medföra ytterligare debiteringar. Sådana särskilda skäl kan t.ex. vara att fastställa skatt vid misstanke om skattebrott.

**Närstående företag**

I samband med analysen måste ställning tas till om revision även ska göras hos närstående företag. I samband med urvalsarbetet kan exempelvis ha konstaterats att det aktuella företaget ingår i en koncern eller att företrädaren driver andra företag, s.k. oäkta koncern.

**Experter**

En åtgärd som kan vara aktuell är anlitan av interna och externa experter för exempelvis fastighets- och företagsvärderingar.

**Underrätta om beslut vid verkställigheten**

En bedömning måste ske om särskilda åtgärder bör vidtas i samband med revisionens inledning. En diskussion kring detta ska föras med granskningsledaren. Det kan vara att underrätta den reviderade om revisionsbeslutet först i samband med att revisionen verkställs. Om det är aktuellt måste även granskningsledaren förordnas som revisor. Se vidare avsnitt 7.1.1.

**Tvångsåtgärds-lagen**

En bedömning måste göras om revisionen kan bedrivas i samverkan eller inte. Om så inte är fallet kan det bli aktuellt att vidta tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. De åtgärder som kan bli aktuella är t.ex. överraskningsrevision. Eftersom det är granskningsledaren som genomför tvångsåtgärder med stöd av tvångsåtgärdslagen måste revisorn ta kontakt med denne för att diskutera åtgärder. Se vidare avsnitt 12 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

**Brott**

Har i samband med urvalsarbetet gjorts iakttagelser som indikerar att misstanke finns om skatte- eller bokföringsbrott ska en brottsanmälan göras. Samtidigt ska en bedömning göras av om en revision bör inledas och vilka möjligheter som finns att få fram uppgifter av betydelse för beskattningen. Här ska även effekterna av brottsanmälan och en eventuell möjlighet att få del av uppgifter från en eventuell förundersökning av åklagare och polis/skattebrottsenhet vägas in.

## 3 Revisionsmodellen

### 3.1 Allmänt

En arbetsmetod och struktur som är enhetlig och systematisk ska leda till hög kvalitet och effektivitet i revisionsarbetet. Den revisionsmodell som beskrivs nedan ska bidra till att detta uppnås.

En tydlig revisionsplan ska bidra till en förbättrad ledning och styrning av revisionsarbetet. Som framgår i avsnittet 2 om urval kan revisorn vara mer eller mindre involverad i analys- och urvalsarbetet. Den som ska utföra och planera en revision bör, oavsett om denne medverkat eller inte, ha kunskap om och förstå de överväganden och analyser som lett fram till urvalet. En sådan kunskap och förståelse bör bidra till att revisionen kan planeras och genomföras metodiskt och strukturerat och så skyndsamt som möjligt.

Uppföljning och utvärdering av en revision ska kunna göras i efterhand när den avslutats. Det är bl.a. av det skälet viktigt att revisorn under revisionens gång dokumenterar arbetet genom löpande förda anteckningar. När det gäller revisionsdokumentation, se vidare avsnitt 11.

Den inom Skatteverket tillämpade revisionsmodellen, som gäller för alla revisioner, har följande innehåll.

- revisionsplan,
- uppföljning,
- inledning,
- genomförande,
- slutförande,
- utvärdering,

## 3.2 Centrala begrepp i modellen

### Revisionsplan

En revisionsplan ska fastställas när beslut om revision fattas.

Av revisionsplanen ska framgå syftet med revisionen, vilket formulerats vid urvalet. Revisionsplanen ska också innehålla uppgift om tidsplanering, åtgärder och tidsperioder som revisionen ska omfatta. Detta anges av revisorn. Innan revisionsbeslutet fattas ska chef eller annan utsedd person godkänna den delen av revisionsplanen som revisorn upprättat. Vidare ska revisionsplanen kompletteras med uppgift om arbetsfördelning, förankring och planerad uppföljning.

Revisionsplanen kan ändras på grund av information som framkommer vid revisionens inledning och/eller genomförande.

En detaljerad beskrivning av revisionsplanen framgår av avsnitt 4.

### Uppföljning

Under revisionens genomförande ska uppföljningar mot revisionsplanen göras i syfte att styra revisionen så att den genomförs så snabbt och effektivt som möjligt samt med god kvalitet. En löpande uppföljning ger även möjlighet att bedöma revisorns förmåga att kunna slutföra aktuell revision i enlighet med revisionsplanen.

Vidare ska uppföljningen omfatta en bedömning av om gjorda iakttagelser ska föranleda någon form av åtgärd som t.ex. betalningssäkring, brottsanmälan och underrättelse till Revisorsnämnden.

En detaljerad beskrivning av vad som ingår i uppföljningen finns i avsnitt 5.

### Inledning

Om revisorn inte deltagit i urvalsarbetet inleds dennes arbete med inläsning av ärendet. Det är också möjligt att komplettering av den information som samlats in och analyserats under urvalsarbetet måste ske. Därefter upprättar revisorn en revisionsplan i Safir. Den första kontakten och sammanträffandet med företaget planeras. Efter föredragning och diskussion kring revisionsplanen fastställer chef eller annan utsedd person densamma och fattar beslut om revision.

En detaljerad beskrivning av vad som ingår i inledningen finns i avsnitt 6.

### Genomförande

Genomförandet inleds med första kontakten med företaget och därefter följer sammanträffandet med företaget. Det är

revisionens syfte som avgör vilka åtgärder som ska genomföras. De åtgärder som genomförs ska dokumenteras så att det går att följa revisionens gång.

När revisorn avslutat sin granskning ska beskattningsfrågorna vara rättsligt förankrade på Skatteverket. En granskning avslutas normalt med en slutgenomgång. Genomgången ska ge den reviderade en samlad bild av de beskattningsändringar som kommer att tas med i revisionspromemorian. Revisorn ska informera om de brister som inte leder till övervägande om beskattningsändring samt den fortsatta hanteringen av ärendet.

En detaljerad beskrivning av vad som ingår i genomförandet finns i avsnitt 7.

#### Slutförande

Resultatet av revisionen ska redovisas i en revisionspromemoria. Föranleder granskningen beskattningsändringar för annan än den reviderade ska också en eller flera granskningspromemorior och/eller internpromemorior upprättas.

Resultatet av revisionen ska redovisas i revisionsregistret och revisionen ska avslutas i diariet. I samband med att revisionen avslutas arkiveras revisionsdokumentationen.

En detaljerad beskrivning av vad som ingår i slutförandet finns i avsnitt 8.

#### Utvärdering

När revisionen avslutats ska en utvärdering göras. Syftet är att tillgodose revisorns behov av återkoppling samt bedöma kvaliteten på det arbete som utförts. Här är det också möjligt att lyfta fram iakttagelser som kan utveckla revisionsarbetet. Utvärderingen är också en naturlig del i riskhanteringsarbetet.

En detaljerad beskrivning av vad som ingår i utvärderingen finns i avsnitt 9.

### 3.3 Olika verktyg i revisionsarbetet

Hjälpmiddel som revisorn har i revisionsarbetet är bl.a. programmen Safir och Sesam. Sesam innehåller två delar, Sesam Konvertering och Sesam Analys.

#### Safir

Safir är ett datorbaserat revisionsstödprogram som i tillämpliga delar ska användas i revisionsarbetet. Programmet består av två huvudfunktioner

- administrationsfönstret,
- aktutforskaren.

Administrationsfönstret öppnas automatiskt vid start av Safir. Det används för att upprätta och administrera revisionsakter. I administrationsfönstret visas även beställda CT-filer.

Aktutforskaren visar innehållet i den öppnade revisionsakten. Det består av huvudmapparna revisionsprogrammappen, metodstödsmappen, dokumentmappen och datamappen. I aktutforskaren finns även funktioner för att beräkna nyckeltal och värderingar av olika företagsdelar. Dokumentmappen innehåller bl.a. kalkyler för beräkning av bilförmån och ett PM-stöd. PM-stödet underlättar uppställning av revisionspromemoria och innehåller vissa stödtexter.

I Safir finns länkar till textsökningsprogrammet SkatterPlus som bl.a. innehåller lagstiftning, rättspraxis, propositioner, Skatteverkets handledningar, dubbelbeskattningsavtal, Företagarhandboken, EU-rätt samt länkar till Karnov. I Karnov finns författningar med kommentarer inom områdena associationsrätt och skatterätt. Andra exempel på hjälpmedel i Safir är granskningsprogram med feltyper och åtgärder, exempelsamlingar innehållande feltyper från stora företag samt branschkartläggningspromemorior.

### **Revisionsprogram**

En revision ska planeras och genomföras så metodiskt som möjligt. Vidare är det av betydelse att det så långt som möjligt finns ett likformigt arbetssätt oavsett vem som utför revisionen. Likartade arbetsmetoder erhålls bl.a. genom att vid revisionsarbetet utgå från ett revisionsprogram. Genom att använda revisionsprogrammet får revisorn hjälp att arbeta strukturerat.

Revisionsprogrammet, som är ett hjälp- och styrmedel för revisorn bygger på den ovan beskrivna revisionsmodellen och ingår i Safir. Programmet underlättar och systematiserar revisorns dokumentation av såväl gjorda iakttagelser som åtgärder vid revisionen. Vidare är programmet utformat så att det inte beskär revisorns möjlighet till egna initiativ och prioriteringar.

### **Checklistor, gransknings- program**

Förslag på åtgärder som kan utföras framgår av checklistor som finns i revisionsprogrammet i Safir. Granskningsprogrammen innehåller en beskrivning av feltyper som kan förekomma i den aktuella inriktningen och förslag på vilka åtgärder som kan vara lämpliga att utföra. I vilken utsträckning de kommer till användning i enskilda fall beror på revisionens syfte och omfattning samt revisorns kunskaper och erfarenheter.

**Konverterings-  
program**

Sesam och ACL är konverteringsprogram som används av revisor som förordnas att utföra ADB-revision. Att konvertera innebär att överföra och tillrättalägga ett företags datafil för användning i t.ex. Sesam Analys.

**Registeranalys-  
program**

Sesam Analys och ACL är registeranalysprogram som används i Skatteverkets revisionsverksamhet. Med hjälp av dessa program görs olika slags analyser av företagets redovisning.



## 4 Revisionsplan

Om analysen enligt avsnitt 2.5 leder fram till bedömningen att en revision ska genomföras ska en revisionsplan upprättas. Revisionsplanen ska ge förutsättningar för ett effektivt genomförande av revisionen. Den ska också tydliggöra hur revisionen ska genomföras, vilken arbetsfördelning som ska gälla, hur arbetet ska samordnas samt när och hur uppföljning ska ske. Revisionsplanen ska fastställas innan beslut om revision fattas.

### 4.1 Innehåll

Av revisionsplanen ska framgå

- syfte,
- tidsplanering,
- åtgärder,
- tidsperioder,
- arbetsfördelning,
- förankring,
- uppföljning.

#### Syfte

Syftet med revisionen ska anges i revisionsplanen. Det ska anknyta till analysen enligt avsnitt 2.5. Om inte syftet kan hämtas direkt från projektdirektiv eller liknande måste det formuleras. Syftet ska ge svar på frågan ”Varför genomför vi revisionen?” Exempel på syfte kan vara att upptäcka oredovisade inkomster och svart arbetskraft. En ändring av syftet ska alltid förankras med chef eller annan utsedd person.

#### Tidsplanering

Revisionsplanen ska innehålla uppgift om beräknad tidsåtgång samt när revisionen ska påbörjas och avslutas. Av tidsplanen kan t.ex. framgå tidpunkt för första mötet, granskningens start, slutgenomgång och tidpunkt för färdigställd promemoria. En ändring av tidsplanen ska alltid förankras med chef eller annan utsedd person.

- Åtgärder** Utifrån syftet planeras vilka åtgärder som granskningen ska omfatta. Nya uppgifter som erhålls under revisionens gång kan ställa krav på ändrade åtgärder. Om ändrade åtgärder leder till att tidsplaneringen ändras ska en sådan ändring alltid förankras med chef eller annan utsedd person.
- Åtgärder ger svar på frågorna ”Vad ska granskningen omfatta och hur ska den genomföras?” Exempel på vad granskningen ska omfatta kan t.ex. vara löneredovisningen och exempel på hur denna granskning ska utföras kan vara kontroll av tidsedlar, reseräkningar och/eller underentreprenörsfakturer. Ett annat exempel är att kontrollmaterial visar på stora differenser vid jämförelse med avlämnade deklarerationer. Åtgärder kan i detta fall vara att ta ställning till om tvångs-åtgärdslagen ska tillämpas, betalningssäkring ska göras eller om kontakt ska tas med polis och åklagare för genomförande av ev. husrannsakan för att säkra räkenskapsmaterial.
- Beroende på revisionens syfte kan åtgärder i revisionsplanen vara mer eller mindre detaljerat beskrivna.
- Tidsperioder** En utgångspunkt bör vara att revisionen ska inriktas mot så aktuell tidsperiod som möjligt. Vid planeringen ska också ställning tas till om revisionen ska utsträckas till att omfatta tidigare tidsperioder eller om revisionen ska omfatta tidsperiod där deklarationstidpunkten ännu inte inträtt. Tidsperioder ska anges per skatteslag.
- Arbetsfördelning** I revisionsplanen ska revisorns namn anges. När flera revisorer deltar i revisionen ska arbetsfördelningen framgå. Det ska vidare framgå vem av revisorerna som har det interna kvalitetsansvaret samt i vilken omfattning denne kommer att delta i revisionen. Det kan t.ex. förekomma att någon revisor enbart deltar vid mötena med det reviderade företaget. Vidare ska det framgå vem av revisorerna som ev. ska utföra ADB-revision samt om granskningsledare ska förordnas som revisor.
- Stora företag ingår ofta i ett koncernförhållande. Om revision av flera företag inom en koncern ska utföras samtidigt kan samordning krävas. Det är därför viktigt att klargöra de inblandade revisorernas arbetsuppgifter och ansvarsområden i det praktiska arbetet.
- Förankring** I revisionsplanen ska anges med vem förankring av beskattningsfrågor ska göras. Vidare ska framgå vem som ska läsa revisionspromemorian innan den överlämnas till den revi-

derade. Förankring ger svar på frågan ”Vem ger rättsligt och materiellt stöd?” En processförare ska alltid utses.

### **Uppföljning**

Av revisionsplanen ska framgå när, hur och med vem uppföljning ska ske av revisionen. Beroende på revisorernas erfarenhet och revisionens omfattning kan behovet av uppföljning variera. Se vidare avsnitt 5.

## **4.2 Ändring av revisionsplan**

Revisionsplanen kan ändras på grund av information som framkommer vid revisionens inledning och/eller genomförande. En förändring som påverkar syfte och tidsplanering ska dokumenteras och förankras med chef eller annan utsedd person. Ändringar i övrigt ska dokumenteras men behöver inte förankras om de inte innebär utvidgningar av revisionen eller ändringar i tidsplaneringen. Oavsett vilken förändring som görs ska den framgå dels av revisorns dagbok, dels av beskrivning i revisionsplanen. I revisionsplanen ska förutom en beskrivning av förändringen finnas uppgift om när och i förekommande fall med vem denna förankring skett.

## 5 Uppföljning

### 5.1 Syftet med uppföljning

Uppföljning ska ske löpande utifrån upprättad revisionsplan. Syftet med uppföljningen är att se till att revisionen genomförs så effektivt som möjligt och med hög kvalitet.

### 5.2 Kvalitetssäkring

Utöver uppföljning sker kvalitetssäkring för att uppnå hög effektivitet och hög kvalitet i revisionsarbetet. Kvalitetssäkring åstadkoms genom förebyggande och förberedande åtgärder som bl.a. ska ge vägledning i revisionsarbetet. Hit hör exempelvis

- att det finns rutiner och instruktioner för revisionsarbetet,
- att det ställs krav på ett strukturerat arbetssätt enligt revisionsmodellen,
- att det finns tillgång till stöd och handledning,
- att sammansättningen av revisorer leder till att kompetensspridningen fungerar,
- att utvecklings- och utbildningsplaner finns och följs.

### 5.3 Uppföljningens innehåll

Hur uppföljningen av revisionen ska genomföras, men också vad som ska följas upp samt vid vilka tidpunkter, måste avgöras utifrån revisionens omfattning och t.ex. revisorns erfarenhet. Detta ska bestämmas i samband med att revisionsplanen upprättas.

Uppföljning utförs av chef eller av denne utsedd person. I de fall revisionen ingår i ett projekt eller liknande, där det finns projektledare eller revisionsledare med ansvar för utredningarna, kan dessa personer genomföra uppföljningen.

#### Anteckningar

De anteckningar som görs vid uppföljningen, till den del uppföljningen avser att styra och effektivisera revisionen,

bildar en naturlig del av revisionsärendet och ska ingå i revisionsdokumentationen. Resultatet av en uppföljning kan t.ex. bli att revisionsplanen ska justeras. Anteckningar som avser bedömning av revisorn ska inte ingå i revisionsdokumentationen.

**Moment vid uppföljning**

Nedan följer en uppräknig av vad som kan vara lämpligt att diskutera vid uppföljningar. Momenten exemplifierar vad som kan tas upp. Uppföljningen kan beroende på när under revisionen denna görs ge svar på

- om granskningen följer syftet med revisionen,
- om de åtgärder som revisorn planerat är tillräckliga för att uppnå syftet med revisionen,
- om granskningen utförts enligt planeringen, exempelvis att djupet i utredningen varit tillräckligt, bedrivits på ett strukturerat sätt och att rätt slutsatser dragits,
- om gjorda ändringar av revisionsplanen vad gäller syfte och förlängning av revisionstiden förankrats,
- om tidsplanen följs,
- om samverkan i revisionen fungerar på avsett sätt,
- om stöd och handledning fungerar på avsett sätt,
- om de materiella frågorna förankrats på myndigheten,
- om brottsanmälan, betalningssäkring, delpromemoria, snabbrestförelse, talan om företrädaransvar eller under rättelse till Revisorsnämnden är aktuell,
- om hur lång tid som behövs innan promemorior är färdigställda,
- om promemorior uppfyller de formella kraven och om omfattningen är anpassad med hänsyn till omständigheterna,
- om innehållet i promemorior är beloppsmässigt korrekt och att bedömningarna avspeglar myndighetens syn,
- om eventuella synpunkter från den reviderade har återgivits och bemötts i promemorian.

## **6 Inledning**

### **6.1 Inläsning**

Revisorn ska ta del av det underlag och den dokumentation som tagits fram vid urvalsarbetet och analysen. Underlagen kan t.ex. bestå av projektdirektiv, underlag från mervärdesskatte- och arbetsgivarkontrollen samt inkomsttaxeringen. Revisionens syfte ska framgå av detta underlag. Det kan också vara aktuellt med en komplettering av den information som samlats in och analyserats under urvalsarbetet. Urvalet kan t.ex. ha baserats på deklaration där det nu föreligger ett nytt bokslut, rättelser av tidigare lämnade deklarerationer kan ha skett eller att företaget gått i konkurs. Se vidare avsnitt 2.4 och 2.5.

När inläsning och ev. komplettering av ärendet gjorts ska återigen ställning tas till om revision ska genomföras eller om annan kontrollform ska väljas. Det är också möjligt att detta ställningstagande leder till att ingen kontroll ska genomföras.

### **6.2 Upprättande av revisionsplan**

Innan revisionsbeslut fattas ska revisorn upprätta en revisionsplan. Stora delar av underlaget för revisionsplanen erhåller revisorn från urvalsfasen som föregår revisionen. Härutöver kan uppdatering och komplettering i vissa fall göras av revisorn vid inläsning av ärendet. Vid urvalet ska syftet ha formulerats. Om syftet är oklart eller saknas ska revisorn kontakta de som utfört urvalet för att få syftet klarlagt. Revisionsplanen ska också innehålla uppgift om tidsplanering, åtgärder och tidsperioder som revisionen ska omfatta. Detta anges av revisorn. Innan revisionsbeslutet fattas ska chef eller annan utsedd person godkänna och fastställa den delen av revisionsplanen som revisorn upprättat. Vidare ska revisionsplanen kompletteras med uppgift om arbetsfördelning, förankring och planerad uppföljning. Se vidare avsnitt 4.

**Riksgemensamma revisionsrutiner** I Skatteverkets intranät i arbetsgruppen Revisionsrutiner Riksgemensamma, kategori 4 Inför ett revisionsbeslut, framgår revisionsrutiner.

### 6.3 Planering av kontakter

Första kontakten med företaget och sammanträffandet med företaget ska planeras utifrån revisionens syfte. Med begreppet första kontakten avses

- information om beslut om revision,
- en inledande kontakt,
- bekräftelse på gjorda överenskommelser.

För att inte glömma någon detalj bör revisorn i förväg ha ställt samman vad denne vill ta upp med företaget vid de olika kontakterna. I Safir finns checklistor som stöd för detta.

**Information om beslut om revision** Revisorn ska ta ställning till hur information om beslut om revision ska ske och planera detta.

Revisorn ska med hänsyn tagen till analysarbetet, i samråd med ansvarig person, bedöma om särskilda åtgärder bör vidtas i samband med revisionens genomförande. Sådana åtgärder kan vara att den reviderade ska underrättas om revisionen först i samband med verkställigheten eller att revisionen ska genomföras med stöd av tvångsåtgärdslagen i form av en överraskningsrevision. Är det aktuellt med sådana åtgärder måste en granskningsledare kontaktas. Se vidare avsnitt 7.1.1.

**Inledande kontakten** Normalt ska den reviderade före den inledande kontakten brevlades ha fått del av revisionsbeslutet och upplysningar om parternas rättigheter och skyldigheter i samband med revisionens genomförande. Se vidare avsnitt 7.1.2. Den inledande kontakten, som vanligtvis sker per telefon, ska noga förberedas av revisorn. Syftet med kontakten är att kort informera företaget om revisionen, avtala om tid och plats för det första besöket samt att orientera sig om räkenskaperna.

**Sammanträffande med företaget** Utifrån de åtgärder som angetts i revisionsplanen planeras vilka frågor som lämpligen bör tas upp med företaget i inledningen av revisionen. Se vidare avsnitt 7.2.

**ADB-revision** En bedömning ska också göras av om det är lämpligt att genomföra en ADB-revision. För detta krävs särskild kompetens. Se vidare avsnitt 10.2. Vid ADB-revision görs initialt en systemkartläggning av företagets ekonomisystem.

Det är därför viktigt att den person, som kommer att förordnas att ta fram uppgifter ur ADB-register, deltar vid planeringen av revisionen. I vissa fall deltar denna person vid sammanträffandet med företaget och i andra fall tas kontakt med företaget på annat sätt. Vad som ingår i en systemkartläggning framgår av avsnitt 10.4.

**Kommissionärs-  
förhållande/  
Gruppregistrering**

Vid kommissionärsförhållanden liksom vid gruppregistreringsförhållanden (enligt mervärdesskattelagen) gäller särskilda skatteregler för vilket företag som ska redovisa resultatet/skatten. I dessa fall gäller särskilda regler beträffande vem beslutet om revision ska avse och till vem det ska sändas. Se vidare avsnitt 4 i Handledning för skatterevision (SKV 621).

## **6.4 Beslut om revision**

Chef eller annan utsedd person fattar beslut om revision. Som underlag för revisionsbeslutet finns bl.a. revisionsplanen. Beslutsfattaren ska ta ställning till revisionsplanens innehåll och försäkra sig om att revisorn har klart för sig hur revisionen ska inledas. Beslut om revision ska inte fattas innan revisionsplanen är upprättad och fastställd. Beslut om revision fattas först efter det att urvals- och analysarbetet avslutats och efter att ställning tagits till ev. brottsmisstanke, tvångsåtgärder m.m. Se vidare avsnitt 2.5. Revisorn förbereder revisionsbeslutet genom att upprätta underlag för revisionsregistret. Till detta kan stödblatt SKV 6187 användas. Se vidare avsnitt 6.5.

**Vite**

Om förhållandena är sådana att Skatteverket överväger vite vid revisionens genomförande måste beslutsfattaren ta hänsyn till artikel 6 i Europakonventionen. Här behandlas reglerna om skyldighet att medverka i skatteutredningar angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Finns det anledning att anta att den reviderade eller ställföreträdare för den reviderade, när det är en juridisk person, företagit en straffbelagd handling eller en handling som kan leda till skattetillägg, får den reviderade inte föreläggas med vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den företagna gärningen. Om dessa omständigheter föreligger är det viktigt att de vägs in i förutsättningarna för att fatta beslut om revision.

Det gäller att ha ett så bra underlag som möjligt vid beslut om revision. En bedömning kan leda fram till att revisionen ska utföras av annat skattekontor, omfatta flera skatteslag,



samordnas med andra revisioner etc. Resultatet av bedömningen kan också innebära att revisionen för närvarande inte ska genomföras.

För att en revision ska bli genomförd på ett effektivt sätt krävs att den som fattar beslut noga överväger vilken bemanning som är lämplig. Faktorer som påverkar bemanningen är t.ex. olika kompetenser, bevisvärdering och säkerhetsaspekten. När det gäller personsäkerhet se vidare avsnitt 28 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

Beslut om revision fattas på fastställt formulär av chef eller annan utsedd person när revisionsplanen är godkänd. När det gäller regler avseende beslut om revision, se vidare avsnitt 3 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsarbetet (SKV 621).

## **6.5 Revisionsregistret**

Uppgifter om revisionen registreras i revisionsregistret och revisionsbeslutet kan sedan skrivas ut med hjälp av en rutin i detta register. Registrering av uppgifter kan göras av revisorn eller av annan utsedd person. En särskild arbetsbeskrivning över revisionsregistret finns i Skatteverkets intranät i ämnesdatabasen Basinformation.

Vid registrering av en revision ska bl.a. följande uppgifter registreras

- beslutsdatum,
- reviderande kontor,
- diarienummer,
- revisorer,
- typ av bolag,
- kategorier,
- omfattning,
- tid,
- planerat färdigdatum,
- beräknad tidsåtgång.

## **Samman- ställningar**

För uppföljning av revisionsverksamheten används de särskilda uppgifter som lagts in i revisionsregistret men också dessa uppgifter i kombination med uppgifter som sedan tidigare finns lagrade i skattedatabasen. Rapporter kan erhållas direkt från revisionsregistret och då bara omfatta de uppgifter som finns här. Alternativt kan rapporter skapas som hämtar uppgifter från GIN skatt. Här finns helt andra möjligheter att få ut information eftersom den samlade informationsmängden är större. Vidare är rapporteringen inte begränsad till vissa organisatoriska enheter utan kan t.ex. avse projekt på riksnivå.

Revisionsregistret omfattar bl.a. följande uppgifter

- planerade, beslutade och avslutade revisioner,
- vilket kontor och vilka revisorer som utfört revisionen,
- vilken aktivitet enligt riksplanen revisionen är hänförlig till,
- vilka skatter och avgifter revisionen omfattat,
- vilka tidsperioder revisionen omfattat,
- uppgift om det är fråga om moderbolag, dotterbolag eller fåmansbolag,
- datum för uppföljningskontroll.

## 7 Genomförande

### 7.1 Första kontakten med företaget

Med begreppet ”första kontakten” avses information om beslut om revision, en inledande kontakt samt bekräftelse på gjorda överenskommelser. Hur den första kontakten läggs upp i det enskilda fallet beror bl.a. på företagets storlek och revisionens syfte.

#### 7.1.1 Information om beslut om revision

Normalt sänds beslutet om revision till företaget med ett följebrev där det anges att revisorn kommer att ta kontakt per telefon inom någon eller några dagar eller att företaget ombeds att kontakta verket inom en viss tid. Blankett SKV 6319 eller liknande kan användas.

Informationsbroschyren Allmänt om taxerings- och skatte-revision (SKV 663) ska översändas samtidigt med revisionsbeslutet. I broschyren redogörs översiktligt bl.a. för vad en revision innebär och vilka rättigheter och skyldigheter den reviderade har.

Det möter inget hinder att ta den första kontakten med den reviderade per telefon. Revisorn måste då vara helt klar över att den reviderade tillgodogör sig informationen om sina rättigheter innan frågan om revisionens genomförande tas upp. Under alla omständigheter måste revisionsbeslutet och revisionsbroschyren överlämnas till den reviderade innan granskningen påbörjas.

I vissa mycket speciella fall kan handlingar genom föreläggande krävas in samtidigt med att revisionsbeslutet sänds ut. Exempel på en sådan situation kan vara att företrädaren vid tidigare revisioner eller andra kontakter med Skatteverket agerat på sådant sätt att det bedöms meningslöst med en inledande kontakt. I dessa fall används lämpligen blankett SKV 6317.

**Underrätta om beslut vid verkställigheten**

Det finns även en möjlighet att överlämna ett beslut om revision först i samband med verkställigheten. Underrättelse om beslut om revision i samband med att revisionen verkställs får endast lämnas av granskningsledare enligt tvångsåtgärdslagen, som i detta fall ska vara förordnad revisor. Denna möjlighet bör endast komma i fråga då det är sakligt motiverat och med bibehållandet av skiljelinjen mellan frivillighet och tvång. Det innebär att grunden för underrättelse i samband med verkställigheten är att kontrollen annars skulle te sig meningslös. Detta underrättelseförfarande får endast användas vid de kontrollåtgärder som uppräknas nedan.

De åtgärder som avses är att

- inventera kassan,
- göra en lagerinventering,
- granska maskiner och inventarier,
- besiktiga lokaler och byggnader som används i verksamheten,
- ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten,
- prova apparatur och annan teknisk utrustning
- kontrollera personalredovisning i anslutning till kontroll av personalliggare (gäller från den 1 januari 2007 enligt SFS 2006:575).

**Tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen**

Revisorn måste också bedöma om revisionen kan ske i samverkan. Om så inte är fallet kan det bli aktuellt att ta kontakt med en granskningsledare för att diskutera möjligheterna att vidta tvångsåtgärder enligt tvångsåtgärdslagen. Det är granskningsledaren som är ansvarig för genomförande av tvångsåtgärder med stöd av tvångsåtgärdslagen.

Se vidare avsnitt 12 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

**7.1.2 Inledande kontakt**

**Behörig firmatecknare**

Revisorn ska kontakta behörig firmatecknare, dvs. i allmänhet företagsledare, VD eller ekonomichef.

Vad som lämpligen diskuteras i detta skede varierar beroende av bl.a. storleken på företaget och syftet med revisionen. Innan

kontakt tas måste revisorn noga överväga vilka diskussionspunkter som ska tas upp med företaget.

**Första samtalet**

Vid det första samtalet med företrädare för företaget ska revisorn presentera sig och sitt uppdrag samt avtala om tid för ett sammanträffande. Revisorn ska också informera om vilka som kommer att delta från Skatteverket vid sammanträffandet. Det kan också vara lämpligt att orientera sig om räkenskapernas omfattning och var de finns förvarade. Finns räkenskaperna hos andra än företaget, exempelvis hos redovisningsbyrå eller hos företagets revisor, måste överenskommelse träffas om vilket material som ska finnas på företaget vid första mötet.

**Översända handlingar**

Överenskommelse kan vidare träffas om att vissa handlingar, exempelvis årsredovisning, revisionsberättelse, datafiler, saldolistor och informationsmaterial om företaget, ska översändas till revisorn inför sammanträffandet. Genom att i ett tidigt stadium av revisionen ta del av och analysera dessa handlingar kan revisorn snabbare sätta sig in i företagets verksamhet och vara bättre förberedd vid sammanträffandet med företaget.

**Plats för revisionen**

Revisorn ska också träffa överenskommelse om var revisionen ska genomföras. För att få genomföra revisionen i den reviderades lokaler krävs dennes medgivande. Om den reviderade inte lämnar sitt medgivande kan revisorn inte kräva att få komma till den reviderades lokaler, inte ens för att hämta räkenskaper. Endast i de fall det bedöms motiverat att använda tvångsåtgärdslagen kan revisionen genomföras i den reviderades lokaler mot dennes vilja. Det ska då vara fråga om t.ex. bristande samverkan eller där det finns misstanke om att handlingar kan komma att förstöras. Det bör dock observeras att den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar som behövs för revisionen. Den reviderade ska dessutom lämna tillträde till de lokaler som behövs för att genomföra inventering och besiktning m.m. Om ett medgivande att revisionen ska genomföras hos den reviderade inte lämnas kan räkenskapsmaterialet skickas eller lämnas till Skatteverket. Den reviderade har rätt att begära att revisionen ska genomföras hos honom, om det inte innebär betydande svårigheter. Sådana svårigheter kan vara att det inte finns tillräckligt med utrymme i lokalen eller att det uppkommer samarbetssvårigheter mellan företaget och revisorn. Revisorn avgör om det är möjligt att genomföra revisionen på företaget eller inte. Det är viktigt att revisorn dokumenterar att den

reviderade lämnar sitt medgivande till att revisionen får genomföras i verksamhetslokalen. Detta kan komma att få betydelse om det blir aktuellt att tillämpa tvångsätgärdslagen.

**Ombud**

Det förekommer att det reviderade företaget företräds av ett ombud. För att revisorn ska kunna begära in uppgifter skriftligt eller muntligt från någon annan än den reviderade krävs att den personen (ombudet) har styrkt sin behörighet att företräda den reviderade genom en fullmakt i original. Ombudet kan vara en fysisk eller juridisk person.

**Biträde**

Det är viktigt att inte likställa biträde med ombud. Med biträde avses den som inte har ombudets behörighet. Ett biträde får agera endast när parten är med och har således inte rätt att uppträda i huvudmannens ställe. Om en bokförare vill lämna kompletterande uppgifter på den reviderades uppdrag behövs normalt ingen fullmakt för att ta emot informationen. Se vidare avsnitt 5.2 i Rätt handlagt (SKV 119).

**7.1.3 Samverkan**

Revisorn ska i början av revisionen, vid den inledande kontakten eller vid det första sammanträffandet, diskutera med behörig företrädare för företaget under vilka förutsättningar revisionen ska bedrivas och klarlägga såväl företagets rättigheter som skyldigheter. En allmän utgångspunkt är att revisorerna ska ha möjlighet att bedriva revisionen tämligen skyndsamt och i ett sammanhang. Samverkanssituationen i stora företag ställer speciella krav genom att uppdelningen på funktioner och ansvarsområden inom företaget ofta är långtgående och revisorerna bör eftersträva direktkontakt med berörda, ansvariga personer.

Revisorn ska inte acceptera överenskommelser som innebär inskränkningar i de rättigheter som revisorn har. Det kan gälla att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Se avsnitt 6 i Handledning för skatterevision, Reglerna om revisionsverksamheten (SKV 621).

I de fall revisorn inte lyckas få kontakt med företrädare för företaget måste ställning tas till om bristande samverkan föreligger. Det är därför viktigt att dokumentera även misslyckade kontakter. Andra exempel på bristande samverkan kan vara att den reviderade vid upprepade tillfällen skjuter upp sammanträffanden samt att ställda frågor inte lämnas i tid. Föreligger bristande samverkan måste problemet diskuteras med chef eller annan ansvarig person. Ett övervägande måste

göras om vitesföreläggande ska tillgripas eller om förutsättningar finns för att tillämpa tvångsåtgärdslagen för att få tillgång till företagets räkenskaper.

Se vidare avsnitt 9 och 12 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

#### **7.1.4 Bekräftelse på gjorda överenskommelser**

Efter kontakten med företaget bör revisorn bekräfta överenskommelsen genom ett brev (blankett SKV 6305 eller i annan form). I detta sammanhang är det lämpligt att revisorn bekräftar vilka handlingar som ska finnas tillgängliga när revisionen inleds. Att bekräfta överenskommelsen kan vara tidsbesparande och missförstånd kan undvikas. Det förekommer att räkenskaperna finns hos redovisningsbyrån eller hos företagets revisor. Att på förhand ange vilka handlingar som ska finnas tillgängliga vid första besöket är därför många gånger tidsbesparande.

## **7.2 Sammanträffande med företaget**

### **7.2.1 Revisionens innebörd**

Revisionsarbetet genomförs i allmänhet både lättare och snabbare om revisorn uppträder professionellt. Härigenom skapas förutsättningar för bra relationer till den eller de personer som företräder företaget. Att bli föremål för en revision innebär givetvis ett visst besvär och vissa kostnader för företaget. Varje företagare inser att revisionen kan komma att medföra ekonomiska konsekvenser även om inga avsiktliga felaktigheter finns i redovisningen. Den tid som revisorn lägger ner på att försöka bygga upp en bra kontakt baserad på ömsesidig respekt är i de flesta fall väl använd tid.

Vid inledningen av revisionen ska revisorn informera den reviderade om ändamålet med revisionen och klargöra vilken tidsperiod granskningen i första hand omfattar. Revisorn ska redogöra för den reviderades rättigheter och skyldigheter i samband med revisionen m.m. Vid genomgången kan revisorn utgå från innehållet i informationsbroschyren Allmänt om taxerings- och skatterevision (SKV 663). Den reviderade ska också informeras om hur lång tid revisorn bedömer att genomförandet av revisionen kommer att ta.

Revisorn ska vidare klargöra revisionens syfte och precisera begränsningar i revisionen. Är syftet t.ex. att granska bilförmåner ska detta klargöras för den reviderade.

Det är lämpligt att informera den reviderade om att absolut sekretess gäller i ett revisionsärende men att ev. beskattningsbeslut till följd av revisionen är offentliga.

### **7.2.2 Företagets verksamhet**

Den reviderade har skyldighet att medverka och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Se vidare avsnitt 6 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsarbetet (SKV 621).

#### **Frågor**

Väl förberedda och planerade frågor ökar revisorns möjlighet att snabbt inrikta sin granskning mot revisionens syfte. Ställer inte revisorn i tid relevanta frågor med hänsyn till den enskilda revisionens syfte, finns det en uppenbar risk för att revisionen kommer att brista i såväl struktur som metodik.

Svaren stäms sedan av mot vad som framkommer vid granskningen i samband med revisionens genomförande.

Avgörande för hur mycket information som erhålls beror till stor del på revisorns förmåga att ställa de rätta frågorna vid rätt tidpunkt och på rätt sätt. Med detta menas att revisorn inte bara ska vara väl förberedd utan även ha en lyhördhet och en förmåga att anpassa och justera sina frågor med hänsyn till vad som framkommer under den pågående diskussionen med den reviderade.

I bilaga 1, Frågeteknik, finns allmänna råd om vad revisorn bör tänka på i samband med diskussioner med den reviderade.

#### **Verksamheten**

Det är viktigt att den reviderade uppfattar att revisorn satt sig in i verksamheten. Information om verksamheten underlättar förståelsen för redovisningen och ger en god bakgrund för bedömning av beskattningsfrågan. Ett naturligt moment vid sammanträffandet med företaget är att revisorn får del av grundläggande fakta om företaget. I vilken utsträckning det finns behov av att få djupare information om företagets struktur, produkter, affärsförbindelser m.m. avgörs i första hand av revisionens syfte. Behovet av information ska relateras till den enskilda revisionen. Det kan vara fråga om att revisorn t.ex. behöver orienteras om företagets historia och utveckling, dess organisation och den marknad företaget verkar inom.

#### **Lokaler**

En rundvandring i verksamhetslokalerna under inledningen av revisionen kan vara viktig för att förstå verksamheten. Revisorn får då en möjlighet att själv bilda sig en uppfattning om den av företaget bedrivna verksamheten och göra en



allmän bedömning av företagets inventarier, varulager och lokaler. Det är också viktigt att revisorn bildar sig en uppfattning om företaget bedriver verksamhet i andra lokaler, har ytterligare lagerlokaler etc.

**Ägarförhållanden,  
styrelse m.m.**

Ägarförhållanden, företagsrevisor, styrelsens sammansättning, bankförbindelser m.m. kan stämmas av. Det förekommer att ägaruppgifterna inte överensstämmer med de av Skatteverket registrerade uppgifterna. Se vidare avsnitt 8.3.

**Deklarations-  
uppgifter**

I företagets inkomstdeklaration finns ofta ett antal tillkommande eller avgående poster som grund för beräkning av det skattemässiga resultatet. Redan vid sammanträffandet med företaget bör revisorn vid behov ta del av underlaget till dessa poster.

**7.2.3 Praktiska frågor**

I syfte att genomföra revisionen på ett för båda parter bästa möjliga sätt bör revisorn komma överens med den reviderade om praktiska frågor vid revisionens genomförande. Revisorn ska dokumentera de överenskommelser som görs med företaget.

Revisorn ska inte acceptera överenskommelser som innebär inskränkningar i de rättigheter som revisorn har. Det kan gälla att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Se vidare avsnitt 6 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

Nedan följer praktiska frågor som kan vara lämpliga att diskutera innan granskningen påbörjas.

**Kontaktperson**

Formerna för de fortsatta kontakterna med företaget (t.ex. specifika kontaktpersoner) måste klargöras. En revisor får under en revision inte, utan tillstånd från företaget, vända sig med frågor och liknande till några andra än företrädarna eller de kontaktpersoner som anvisats inom företaget.

**Tidsplan**

Revisorn måste gå igenom tidsplanen för revisionens genomförande med den reviderade. Det kan vara lämpligt att upplysa om att tidsplanen baseras på att utredning sker i viss omfattning och att svar på frågor som uppkommer löpande kan erhållas inom viss tid. Utan att uppge skälen bör revisorn informera den reviderade om längre kända avbrott som kan bero på t.ex. semester, sjukskrivning, ändrad prioritering av arbetsuppgifter etc.

<b>Lokaler</b>	Det måste klargöras vilka lokaler som får användas under revisionens genomförande och när de är tillgängliga (t.ex. arbetsrum och arkiv).
<b>Kontorsmaskiner</b>	Revisorn måste ta reda på om dator, kopianator, telefon etc. får användas.
<b>Känsliga handlingar</b>	Det måste klargöras hur mottaget räkenskapsmaterial och andra handlingar (speciellt känsliga handlingar t.ex. lönehandlingar) ska förvaras, t.ex. i samband med lunch och efter arbetsdagens slut så att de inte blir tillgängliga för andra (återställas till ansvarig person, särskilda arkivutrymmen, inlåsas i särskilda skåp etc.).
<b>E-post</b>	När frågan om kommunikering med e-post uppkommer måste revisorn informera om Skatteverkets begränsningar att kommunicera med e-post. Information som skickas via Internet är inte sekretesskyddad under överföringen utan kan fångas upp av andra. Observera att krypteringsfunktionen endast fungerar inom myndighetens intranät. Eftersom det råder absolut sekretess i revisionsärenden och då e-post således inte är säker för insyn ska information i samband med revision inte kommuniceras med e-post. Det möter däremot inget hinder från Skatteverkets sida att ta emot e-post från företaget. Det är då viktigt att klargöra att Skatteverket inte garanterar sekretessen under överföringen. Rutiner avseende användning av e-post finns i ”Allmän beskrivning av regler för användningen av KIS” under koncerngemensamt/IT information/underområde Notes.
<b>Arbetsmaterial</b>	Vid t.ex. lunchuppehåll ska revisorns arbetsmaterial, dator etc. förvaras på ett betryggande sätt, gärna inlåst. Motsvarande gäller för sådana handlingar som företaget lämnat ut för granskning om inte annat avtalats med den reviderade.

#### **7.2.4 Räkenskapsmaterial och andra handlingar**

Av 3 kap. 11 § TL framgår att revisorn har rätt att granska allt räkenskapsmaterial och alla handlingar som har samband med verksamheten. Det innebär att revisorn även får kontrollera handlingar som innehåller information om verksamheten men som inte är räkenskaper i bokföringslagens mening. Den reviderade kan emellertid begära att handling ska undantas från granskning, detta enligt 3 kap. 13–14c §§ TL. Se vidare avsnitt 8 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

Vilket räkenskapsmaterial och andra handlingar som efterfrågas inledningsvis varierar beroende på syftet med den enskilda revisionen. Revisorn behöver normalt inte bara tillgång till räkenskaper utan ofta också instruktioner, skriftliga rutiner, protokoll m.m.

Enligt bokföringslagen ska följande räkenskaper finnas

- huvudbok,
- grundbok (verifikationslista),
- bokslut med specifikationer,
- verifikationer,
- systemdokumentation (beskrivning över bokförings-systemet),
- behandlingshistorik (beskrivning över gjorda bearbetningar inom bokföringssystemet),
- årsredovisning (gäller inte alla bokföringsskyldiga).

De tre sista punkterna är normalt endast av intresse i större företag. Detta gäller även kontoplanen som kan vara komplex.

I större företag finns också ofta andra handlingar av intresse, exempelvis

- externa revisorers rapporter och skriftväxling,
- protokoll av olika slag (styrelse-, ledningsgrupps- och bolagsstämmoprotokoll, MBL-protokoll etc.)
- skriftliga instruktioner avseende fakturering, kontering, bokslut och deklarationer (ekonomihandbok eller liknande),
- rutiner för t.ex. sponsring, reklam och representation,
- handlingar avseende prissättning och vinstberäkning (prislistor, offerter, kalkyler etc.),
- korrespondens med kunder, leverantörer och andra intressenter,
- avtal med kunder, leverantörer och andra intressenter,
- uppgifter om företagets/koncernens organisation (befattningsbeskrivningar och organisationstabla),
- handlingar som gäller anställda (anställnings- och avgångsavtal, tidsedlar etc.),

- personalinformation,
- arkivförteckning.

I mindre företag är oftast förhållandena mindre formaliserade och i de fall handlingar, enligt ovan, finns är de för det mesta så standardiserade att de många gånger har begränsat informationsvärde vad gäller Skatteverkets revisionsändamål.

I de branscher där verksamheten bedrivs i projektform (t.ex. bygg- och anläggningsbranschen) är det lämpligt att ta del av projektredovisningen. Exempelvis kan det finnas

- förfrågan, anbud, beställning,
- tidplan,
- betalningsplan,
- budget, produktionskalkyl,
- fakturering,
- efterkalkyl,
- inköp,
- tidsedlar,
- information om underentreprenörer,
- mötesprotokoll (t.ex. projekterings- och byggmöten),
- ändrings- och tilläggsarbeten,
- besiktningsprotokoll,
- korrespondens med leverantörer, uppdragsgivare m.m.

I många branscher kan det vara av intresse att ta del av tidsbeställningsböcker, bokningslistor eller liknande. Detta kan gälla veterinärer, bilverkstäder, läkare, hotell, frisörer m.fl. I de fall listorna används som underlag vid faktureringen räknas listorna m.m. som räkenskapsmaterial och ska då sparas. Inom taxibranschen kan körpassrapporter tas fram från taxameter-systemet.

Inom restaurang- och frisör branschen gäller från och med den 1 januari 2007 att det ska finnas personalliggare med uppgifter om personal och arbetstider.

Inom de branscher där kassaregister används (t.ex. detaljhandel, restaurang) är det väsentligt att ta del av kassarapporter samt kassakontrollremisor.

Inom byggbranschen pågår ett arbete med att införa ett frivilligt åtagande (ID06) som innebär att samtliga personer på en byggarbetsplats ska finnas med i en närvaroförteckning och att de ska bära ID-bricka när de befinner sig på arbetsplatsen.

Ovanstående uppräknade utgör exempel på vilka handlingar som kan finnas. Utifrån revisionens syfte och åtgärder ska revisorn göra en bedömning av vilka handlingar som kan vara aktuella att granska. Det är också viktigt att komma ihåg att varje bransch har sina specifika handlingar.

### 7.2.5 Avbryta revisionen

Revisorn kan under sammanträffandet med företaget få sådan information som innebär att frågeställningar som granskningen ska omfatta besvarats. Om därmed syftet uppnåtts eller det framkommit omständigheter som innebär att syftet saknar relevans ska revisorn överväga att avsluta revisionen. Ett exempel kan vara att företaget felrubicerat vissa konton i redovisningen som inneburit att uppgifterna i deklARATIONEN blivit missvisande. Avslut av revisionen i detta skede ska dokumenteras och förankras med chef eller annan utsedd person.

När revisionen avslutas ska resultatet redovisas i en revisionspromemoria, se vidare avsnitt 8.1.

## 7.3 Granskning

Revisionen ska genomföras utifrån fastställd revisionsplan. Av denna framgår tydligt bl.a. vilket syfte och vilka begränsningar revisorn ska beakta under revisionen.

### Checklistor

I Safir finns checklistor som revisorn kan välja att använda som stöd under revisionen. Checklistorna är till för att hjälpa revisorn arbeta metodiskt och strukturerat. Checklistorna är utformade utifrån erfarenheter från ett stort antal revisioner.

### Företagsdata i Safir

De företagsdata som hämtats in visas i Safir per beställningsdatum. Om revisionen drar ut på tiden kan det många gånger vara nödvändigt att göra en ny beställning av företagsdata för att erhålla så aktuell information om företaget som möjligt. När det gäller uppgifter från externa register kan revisorn även

hämta information via Skatteverkets direktuppkoppling till dessa uppgiftslämnare.

Även vid granskningens inledning kan uppgifter komma fram som tidigare inte varit kända och som inte heller framkommit vid de inledande samtalen med den reviderade. Uppgifterna kan vara av sådan art att en bedömning av om revisionsplanen ska ändras måste göras. Ändring av revisionsplanen avseende syfte och tidsplanering ska dokumenteras och förankras med chef eller annan utsedd person. Av dokumentationen ska framgå med vem denna förankring skett samt tidpunkt för ändringen. Ändringar av revisionsplanen i övrigt ska dokumenteras men behöver inte förankras.

### **7.3.1 Granskningsteknik**

#### **Redovisningsrutiner**

Granskning av ekonomisystemet ska genomföras utifrån vad som är relevant i den enskilda revisionen. Genomgången syftar till att bedöma ekonomisystemets tillförlitlighet och uppbyggnad samt hur revisorn kommer åt tillgänglig information. Denna genomgång är mer tidskrävande ju större företaget är samt ju mer omfattande granskningen är. I de fall revisionen t.ex. avser en branschkartläggning eller en fullständig granskning av ett företag måste större vikt läggas vid kartläggning av företagets redovisningsrutiner. Om revisionen däremot är avgränsad till kontroll av t.ex. reseräkningar bör kartläggningen av ekonomisystemet begränsas till löneredovisningen.

Vid genomgång av hur redovisningen är upplagd är det lämpligt att någon från företaget, som är väl insatt i redovisningsrutinerna, medverkar. Särskilt betydelsefullt är en sådan medverkan när räkenskapsmaterialet är omfattande.

Förståelsen för hur redovisningen är upplagd kan också öka om revisorn låter den som svarar för den löpande redovisningen visa hur aktuella affärshändelser bokförs. Genom en sådan uppföljning får revisorn en uppfattning både om hur stort kunnandet är inom företaget i redovisningsfrågor och om det vid tillfället föreligger någon påtaglig eftersläpning i bokföringen.

Är flera personer involverade i företagets redovisning är det av vikt att klarlägga den inbördes ansvars- och arbetsfördelningen dem emellan. Använder företaget sig av en redovisningsbyrå eller annan extern hjälp för viss del av redovisningsarbetet bör också uppdelningen av arbetsuppgifterna mellan företaget och redovisningsbyrån klarläggas. Revisorn bör ta reda på hur ofta

grundmaterialet lämnas över från företaget till byrån och vilka produkter (listor eller sammanställningar) som erhålls från byrån.

#### **Intern kontroll**

Bestämmelser om intern kontroll finns i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar. Styrelsen ska bl.a. se till att organisationen beträffande bokföringen och medelsförvaltningen innefattar en tillfredsställande kontroll. Vidare ska VD:n sörja för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag och att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt.

Med intern kontroll avses att företaget bygger upp system och rutiner i syfte att säkerställa en riktig och fullständig redovisning och för att få garantier för att företagets resurser disponeras i enlighet med ledningens intentioner.

#### **Ansvars-/arbetsfördelning**

God intern kontroll åstadkoms genom en lämplig kombination av generella kontroller, i form av ansvars- och arbetsfördelning och skydd mot obehörig åtkomst av register och program. Det är också viktigt att olika kontrollmoment finns inlagda i system och rutiner. Ansvars- och arbetsfördelning syftar till att ingen person ensam ska kunna handlägga en transaktion genom hela behandlingskedjan och att det arbete som utförs av en avdelning eller en viss befattningshavare om möjligt blir föremål för en oberoende kontroll av någon annan.

En väl fungerande intern kontroll kan finnas i företag där ansvar och befogenheter fördelas på flera personer. I företag där ägaren har det dominerande inflytandet och ansvaret för verksamheten saknas det ofta rutiner som tillgodoser kraven på intern kontroll.

Exempel på kontrollfunktioner, som kan byggas in i företagets organisation, är att följesedlar eller arbetsorder alltid upprättas och att alla fakturor har löpande nummerserier. Andra inslag kan vara avstämningar, kontrollräkningar och inventeringar som dokumenteras.

#### **Kartläggning**

I systemkartläggningen ingår att revisorn tar reda på vilken intern kontroll som finns i företaget och gör en värdering av denna. Det innebär att revisorn måste kartlägga den interna kontrollen. Kartläggningen kan bl.a. innefatta vilka betalnings sätt som används inom företaget, vilka personer som gör vad och vilka befogenheter som tilldelats nyckelpersoner i företaget.

Systemkartläggning behandlas även i avsnitt 10.4, som utgör ett komplement till detta avsnitt.

### **Verifieringskedjan**

För att mäta tillförlitligheten i redovisningen kontrolleras den s.k. verifieringskedjan, vilket bl.a. omfattar följande kontroller

- följa några affärshändelser genom systemet (från kontering på verifikation till grund- och huvudbokföring),
- avstämning av att sista datakörningen av huvudbokföringen överensstämmer med företagets officiella balans- och resultaträkning,
- avstämning av att olika kontons utgående saldon överensstämmer med ingående saldon för efterföljande period,
- avstämning av att huvudbokföringen för varje period endast innehåller transaktioner som finns med i verifikationslistorna för motsvarande perioder,
- avstämning av att de redovisade ingående balanserna överensstämmer med föregående års utgående balanser.

Genom dessa avstämmningar får revisorn klart för sig om några räkenskaper saknas och var bristerna i redovisningen finns. Det är mycket vanligt att bokföringsorder upprättas i samband med bokslutet. Databearbetningarna av dessa medför ofta extra datakörningar av huvudbokföringen. Det är därför viktigt att revisorn försäkras sig om att den sista datakörningen av huvudbokföringen erhållits.

### **Substansgranskning**

Med substansgranskning menas att revisorn granskar innehållet i olika balans- och resultatposter. Följande är exempel på substansgranskning

- analys av ett kostnadskonto,
- uppföljning av utbetalda kostnadsersättningar mot rese-räkningar eller annat underlag,
- granskning av företagets leverantörsfakturor för viss tidsperiod (utgiftskontroll och kontroll av ingående mervärdesskatt).

Bedömer revisorn att den interna kontrollen är god kan substansgranskningen begränsas. Är förhållandet det omvända måste en substansgranskning göras.

Substansgranskning kan med fördel genomföras med hjälp av Sesam Analys. Se vidare avsnitt 10.5.



### **Stickprovsgranskning**

En stickprovsgranskning kan ibland vara tillräcklig för att ge revisorn svar på frågan om felaktigheter förekommer eller inte. Ett stickprov kan även komma till användning i de situationer där räkenskapsmaterialet är så omfattande att det med hänsyn till tidsåtgången saknas möjlighet att granska hela materialet.

Den granskning som utförs genom stickprov skiljer sig naturligtvis inte när det gäller teknik från en granskning av hela materialet. Syftet med exempelvis en granskning av utgiftsfakturor är att kontrollera att utgifterna har ett samband med verksamheten, att de är rätt bokförda etc. Detta gäller alltså oavsett om granskningen omfattar endast ett begränsat antal fakturor eller om samtliga utgiftsfakturor granskas.

Ett statistiskt urval innebär att alla poster i ett tillgängligt material har en bestämd sannolikhet att komma med. Om urvalet gjorts korrekt är det möjligt att dra slutsatser om hela materialet med viss säkerhet. Revisorn kan göra urval genom subjektiva stickprov. Att t.ex. granska alla belopp över en viss storlek kan vara tillräckligt för att bedöma om rättvisande resultat redovisats. Att på måfå välja ut ett antal transaktioner kan ibland också vara fullt acceptabelt. Det kan t.ex. vara fråga om att ta del av ett antal kassatransaktioner i en restaurangrörelse för att bilda sig en uppfattning om hur den interna kontrollen fungerar och hur inkomstredovisningen ser ut.

### **Stora företag**

Den stora informationsmängd som finns, ofta utspridd på olika arbetsställen och på olika medier hos stora företag, kan göra det svårt att finna relevant information. Inledningen av en revision hos ett stort företag tar normalt förhållandevis mer tid i anspråk på grund av att revisorn måste skaffa sig kunskap om företagets omfattande ekonomisystem och ta reda på vilken information som finns, var relevant information kan finnas och hur den kan tas fram. Normalt förekommer många förssystem, vilka är integrerade med ekonomisystemet. Hos större företag finns normalt även redovisning på kostnadsställe, avdelning, projekt, objekt m.m. Även när revisionen är avgränsad till en enskild fråga kan inledningen av revisionen därför ta viss tid i anspråk. För en koncern gäller vidare att skattemässigt betydelsefull information för koncernbolagen kan finnas hos moderbolaget och/eller annat koncernbolag med en särskild funktion. Underlag för olika former av incitamentsprogram, exempelvis personaloptioner för anställda, kan finnas hos utländska koncernbolag i de fall personaloptionerna erhålls via ett utländskt koncernbolag.

- ADB-revision** ADB-revision innebär bearbetningar och analyser av ett företags register från ekonomisystemet. Bearbetningarna som innebär beställning, konvertering och validering av register på ADB-medium utförs av en revisor med särskilt förordnande för granskning av ADB-upptagning. För analyser som utförs av revisorn med hjälp av de tillgängliga analysprogram som finns inom myndigheten, såsom Sesam Analys och ACL, behövs inget särskilt förordnande. Närmare redogörelse för granskning av ADB-upptagning finns i avsnitt 10.5.
- Växelspel** Revisionsarbetet är hela tiden ett växelspel mellan informationsinsamling och värdering av den erhållna informationen. Samlar revisorn in för lite information kan det medföra att väsentliga fel inte uppmärksammas. Samlar revisorn däremot in för stora mängder information får denne svårighet att bearbeta all information samtidigt som revisionen drar ut på tiden. Revisorn ska sträva efter att med en förhållandevis liten resursinsats hämta in tillräckligt med information för att bedöma om redovisning skett på sådant sätt att beskattningen blivit riktig.
- Bokföringens formella status** Granskningen av räkenskaperna omfattar också att ta ställning till bokföringens formella status, t.ex. att bokföringsskyldigheten följts, att bokföringen förts löpande, att årsbokslut upprättas och att arkiveringsskyldigheten följts. Syftet med genomgången är att se om företaget följer bokföringslagens och årsredovisningslagens bestämmelser, bl.a. om god redovisningssed. Denna åtgärd görs i samband med kontroll av underlag för såväl intäkter som kostnader i företaget och är alltså ingen självständig kontroll.
- Bokslutsgranskning** Beroende på revisionens syfte kan revisorn göra en översiktlig granskning av bokslutet. Revisorn bör inleda bokslutsgranskningen med att konstatera att det i deklARATIONEN lämnade standardiserade räkenskapsutdraget stämmer överens med årsbok, huvudbok, bokslutstabla eller liknande.
- En viktig del av bokslutsgranskningen är att kontrollera att företaget har specifikation/underlag till samtliga tillgångs- och skuldposter. I denna kontroll ingår bl.a. att stämma av kontoutdrag från Plusgirot och banker mot i bokslutet redovisade saldon. Vidare ingår kontroll av att viktiga poster i balansräkningen existerar och värderas korrekt. Revisorn bör även kontrollera omföringar/noteringar som skett i samband med bokslutet. Den avslutande bokslutskörningen innehåller

## Huvudboks- sammandrag

ofta transaktioner av komplicerad art, som påverkar företagets beskattning.

I samband med bokslutsgranskningen är det ofta lämpligt att revisorn även granskar huvudbokssammandragen eller motsvarande för att mot bakgrund av revisionens syfte kartlägga behovet av granskning av speciella konton.

### **7.4 Exempel på åtgärder vid granskning**

Avsnitten 7.5.1–7.5.7 innehåller exempel på åtgärder som kan blir aktuella vid granskning. Det är den enskilda revisionens syfte som avgör om och i så fall vilka av nedanstående åtgärder som kan komma att bli aktuella vid granskningen.

#### **7.4.1 Inkomstredovisning**

Försäljning är ofta den största enskilda posten i ett företags resultaträkning. Det är viktigt att det i företaget finns rutiner (intern kontroll) som, så långt det är möjligt, säkerställer att inkomstredovisningen blir korrekt. Konstaterade brister i den interna kontrollen indikerar att risken för fel är större än om den interna kontrollen varit god. I mindre företag, där den interna kontrollen kan vara bristfällig, krävs oftast en noggrann kontroll när revisionen omfattar kontroll av inkomstsidan.

Vid inkomstkontroll föreligger ofta problem i bevishänseende. I Handledning för taxeringsförfarandet (RSV 615) finns definitioner m.m., som belyser problematiken med bevisning av bl.a. oredovisade inkomster.

Inkomstkontrollen omfattar inte bara de inkomster som redovisats som varuförsäljning eller som ersättning för utförda tjänster. Även andra typer av inkomster är ofta av intresse för kontrollen. Revisorn måste här vara uppmärksam på att redovisningen av dylika inkomster i många fall redovisas som en kreditpost på ett kostnadskonto. Exempel på sådana inkomster är bonus, prisreduceringar, försäljningar av anläggningstillgångar och utlägg för kunders räkning. En kartläggning bör även göras av om alternativa försäljningsplatser eller försäljningskanaler förekommer.

När revisorn har en misstanke om fel i inkomstredovisningen kan det vara lämpligt, innan granskningen görs, att ta ställning till om felet pekar på oredovisade inkomster eller på att

inkomsterna är felperiodiserade eller på en kombination av dessa två.

### **Kontoutdrag**

Vid all inkomstkontroll är det viktigt att fastställa att företagets likvidkonton verkligen stämts av mot redovisningen och att ev. oklarheter förklarats. Revisorn ska förvissa sig om att samtliga likvidkonton ingår i redovisningen. Vid misstanke om att oredovisade inkomster förekommer ska kartläggning göras av företagets bankkontakter. Kontoutdrag kan begäras in, genom tredjemansföreläggande, från banker och Plusgirot. Vid granskning av mindre/medelstora företag bör detta även omfatta företagsledningens egna bankkonton för kontroll av inkomster. Kontrollen är även viktig för att konstatera att redovisade kontoutdrag inte förvanskats.

Vid föreläggande om tredjemansuppgifter ska omfattningen noga övervägas. Det kan vara både kostsamt och ta lång tid för den som ska lämna uppgifter om ett föreläggande omfattar t.ex. uppgifter äldre än två år. Det är naturligtvis behovet av uppgifter som ska vara vägledande och inte en schablon. Det är vidare viktigt att föreläggandet är tydligt och avser sådana uppgifter som uppges i lagen. Se vidare avsnitt 7 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

För att kontrollera om företaget har oredovisade inkomster kan revisorn använda sig av olika typer av kalkyler och avstämningsningar enligt nedan.

### **Kassaregister**

Elektroniska kassaregister kan programmeras så att företaget kan få ut försäljningen uppdelad på olika sätt (per tidsenhet, varugrupp osv.). De flesta register lämnar dagliga utslagskvitton med nollställningsnummer i en löpande serie, s.k. Z-nummer. Apparaterna är dessutom ofta försedda med revisionsminnen som på varje kvitto lämnar en ”grand total”, dvs. uppgift på den ackumulerade försäljningssumman. Vanligtvis förbrukas bara ett Z-nummer vid nollställningen av registret. Vissa modeller kan dock förbruka flera. Under revisionen bör revisorn gå igenom utslagskvittona för att se om Z-nummer och därmed utslagskvitton saknas. Hopp i serien eller saknade nummer bör förklaras från företagets sida. I dessa lägen är det också viktigt att få tag i kassaremsorna där samtliga Z-nummer ska finnas i obruten sekvens. Skulle det från företagets sida påstås att kassaremsorna inte har bevarats så ta åtminstone ut den remsa som vid revisionsbesöket sitter i kassaregistret och analysera den noggrant för att klarlägga

rutinerna vid nollställning och utslag av dagstotaler. Vid kontrollen är det viktigt att få klart för sig hur kassaapparaten fungerar. Manualer och liknande kan vara en värdefull hjälp.

Metoderna för att undanta inkomster från redovisningen är många. Ett sätt är att inte registrera transaktionen i kassaregistret. Kunden kommer då inte att få något kvitto. Många kassaregister har en träningsfunktion som aktiveras genom en kod eller nyckel. Syftet med funktionen är att nyanställda ska kunna träna på att använda kassaregistret. När träningsfunktionen är aktiverad kan en transaktion slås in och ett kvitto produceras utan att transaktionen registreras på kassaregistrets kontrollremsa eller i journalminnet.

### **Manipulerade kassaregister**

Det förekommer att återförsäljare av kassaregister erbjuder förprogrammerade möjligheter till manipulation. Det finns programvaror som gör det möjligt att manipulera ROM-baserade kassaregister i Windows-miljö. Manipuleringen är enkel, går snabbt att utföra och kräver inte några större färdigheter i programmering eller annat tekniskt kunnande. Vid programmering av ett kassaregister kopplas detta ihop med en bärbar dator. Informationen i kassaregistret ”tankas” över till datorn. I datorn kan sedan inställningar göras för hur försäljningsdata ska presenteras på de rapporter som kassaregistret producerar och som utgör underlag för intäktsredovisningen. När ändringarna är utförda ”tankas” de nya programmeringsparametrarna över till kassaregistret igen.

Vid användning av kassaregistrets träningsfunktion kommer, som framgår ovan, någon registrering inte att göras på kontrollremsan eller journalminnet. Med hjälp av programvaran kan kassaregistret ställas in så att texten ”träning” på kvittot tas bort eller ersätts med annan text. Försäljning i träningsläge efter denna justering framstår för kunden som korrekt eftersom transaktionen slås in och ett ordinarie kvitto erhålls. Ett annat sätt att manipulera kassaregistret är att skapa en extra korrigeringsstyp som inte registreras på kontrollremsan eller i journalminnet. Korrigeringar som görs med den funktionen ökar inte heller kvittonumreringen. Funktionen knyts till en av de knappar på kassaregistret som inte används, en s.k. ”blank knapp”. Knappen tilldelas manager-behörighet, vilket innebär att endast den som innehar programmeringsnyckeln kan använda funktionen. Efter dagsavslut kan kassaregistrets ”blanka knapp” användas för att reducera inkomster till ett valfritt belopp. Dessa transaktioner lämnar inga spår efter sig på de rapporter som kassaregistret

producerar och som ligger till grund för intäktsredovisningen. Med hjälp av programvaran kan kassaregistret vidare ställas in så att det kan ge ett obegränsat antal kopior av den senaste transaktionen. Andra exempel på inställningar av kassaregister som kan göras med hjälp av programvaran och som försvårar skattekontrollen är att ta bort löpnummer på kvittona, ta bort funktionen ”grand total”, inte aktivera journalskrivaren och dölja antalet lådöppningar på rapporter.

En beskrivning av olika kassaregister finns i promemorian Skattekontroll inom restaurangnäringen. Dokumentet återfinns i intranätet i ämnesdatabasen skattekontroll (dokument ID BARN-634BYX).

### **Krympt verksamhet**

Revisorn måste vara medveten om att verksamheten kan ha krympts, dvs. såväl inkomster som utgifter kan ha undanhållits från redovisningen. Av det skälet kan exempelvis bruttovinsten se helt normal ut för den bransch som företaget tillhör. Ett sätt att fånga upp krympt verksamhet är att förelägga företagets leverantörer att komma in med uppgift om gjorda inköp under hela eller delar av den granskade perioden. Dessa uppgifter jämförs sedan med uppgifterna i företagets redovisning.

Inhämtande av kontrollmaterial hos livsmedelsgrossister genom tredjemansföreläggande/tredjemansrevision ger inte alltid önskad effekt eftersom försäljningsuppgifter om kund kan saknas eller vara ofullständig.

I sammanhanget kan nämnas att det förekommer att restaurangägare gör inköp av livsmedel med kontanta medel i matvarubutiker. I dessa fall saknas ofta redovisning av såväl försäljningsintäkter som varuinköp. Om restaurangägaren vid inköpen använt ett ”privat” medlemskort i en matvarukedja kan ett sätt att kontrollera inköpen vara att förelägga matvarukedjan. Under förutsättning att inköpen registrerats på medlemskortet är det möjligt att få uppgift om vilka varor restaurangägaren köpt in kontant.

Vid kontroll av krympt verksamhet/oredovisade inkomster/oredovisad verksamhet kan likvidflöden kontrolleras genom oanmälda besök och kassainventering. Kassainventering kan göras vid upprepade tillfällen. I sista hand kan tvångsätgårdslagen tillgripas för att eftersöka material och kopiera innehåll i datorer eller genom spegling ta del av innehållet i datorer. Tvångsätgårdslagen är även tillämplig vid kassa- och lagerinventeringar som måste göras med överraskning.

## **Kassakontroll**

Kassakontroll utförs för att undersöka tillförlitligheten i företagets redovisningsrutiner beträffande de kontanta medlen. Kontrollen baseras uteslutande på räkenskaperna och någon fysisk genomgång av kassabehållningen görs inte. I kontrollmomentet ingår i första hand att följa upp om det föreligger något kassaunderskott i räkenskaperna för den tidsperiod granskningen omfattar. Eftersom den faktiska kassabehållningen inte kan vara negativ ingår att analysera varför ett sådant kassaunderskott uppkommit. Felet eller felet kan bero på att

- ingående balans på kassakontot är felaktigt,
- inbetalningar och utbetalningar bokförs med riktiga belopp men på felaktiga dagar,
- inbetalningar har inte bokförts eller bokförs med fel belopp,
- utbetalningarna bokförs med fel belopp,
- kontanta insättningar eller uttag bokförs med fel belopp eller bokförs inte alls,
- sammanblandning av kontanta poster och poster som betalats med check eller Plusgirot,
- företagaren har själv betalat vissa utgifter för verksamheten men i räkenskaperna har kassakontot krediterats i stället för ett avräkningskonto.

Det är först när övriga möjligheter är eliminerade som revisorn kan påstå att kassaunderskottet med största sannolikhet har sin grund i oredovisade inkomster i företaget.

I kontrollen kan också ingå att revisorn identifierar osannolikt höga kassabehållningar och följer upp företagets egna rutiner för kassaavstämning.

Om en revisor förordnats att utföra ADB-revision och en kopia av huvudboken inhämtats på ADB-media, kan kassakontroll göras i Sesam.

## **Kassainventering**

Kassainventering är en fysisk kontroll av den faktiska kassabehållningen. Kassabehållningen stäms sedan av mot den bokförda kassan. En första åtgärd är att dokumentera eventuell växelkassas storlek och om den är placerad i kassalådan eller förvarad på annan plats. En kassainventering bör utgå från ett utslag från kassaregistret eller annat underlag. I regel bör två revisorer vara närvarande vid en kassainventering. Själva upp-

räkningen av de kontanta medlen ska göras av en företrädare för företaget och inte av revisorerna. Resultatet av inventeringen kan dokumenteras på blankett SKV 6307. Blanketten undertecknas av den person som räknat kassan. På blanketten ska också intygas att det inte finns några ytterligare kontanta eller med kontanter jämställda medel inom företaget.

Inför uppräknningen måste det vara klarlagt vilka rutiner som tillämpas inom företaget när den kontanta försäljningen registreras. Exempelvis om företaget på något sätt skiljer mellan betalningar som kommer in kontant, mot check respektive kontokort.

Vid avstämningen mot bokförd kassabehållning är det viktigt att tänka på att oinlösta checkar, postanvisningar samt post- och bankgiroutbetalningskort är jämställda med kontanter. Hänsyn måste också tas till kontantbetalda utgifter som ännu inte blivit bokförda.

Beslut om revision kan under vissa förutsättningar överlämnas till den reviderade i samband med att revisionen verkställs. Ett sådant underrättelseförfarande kan användas vid t.ex. kassa-inventering. Att överlämna beslutet först i samband med verkställigheten innebär ingen rätt för revisorn att på något sätt tvinga sig till en kassainventering. Underrättelse om beslut om revision i samband med att revisionen verkställs får endast ske av en granskningsledare, som ska vara förordnad revisor.

### **Kundräkning och provköp**

Kundräkning och provköp är andra metoder som används vid framförallt kontroll av restaurangnäringen. När det gäller kundräkning så förekommer det att den görs i samförstånd med den reviderade men också att den sker genom polisspaning och under kommunens ledning när Skatteverket biträder kommunerna i deras kontrollverksamhet. När det gäller Skatteverkets egna möjligheter till kundräkning får Skatteverket, enligt RSV rapport 2002:4 "Efterforskningsåtgärder i beskattnings- och brottsutredande verksamhet", bedriva efterforskning genom att göra iakttagelser på platser som är tillgängliga för allmänheten. Dit hör exempelvis en lokal som är upplåten för allmänheten och till sådana räknas restauranger. I sådana lokaler kan myndighetspersoner vistas som alla andra och får där göra observationer.

Vad gäller provköp framgår av ovannämnda rapport "I de fall behovet av information kan tillgodoses genom inköp av varor, och detta sätt att inhämta information innebär den minsta graden av intrång, kan provköp användas i efterforsknings-



syfte”. I utredningar har provköp i kombination med kalkyler visat sig vara en framgångsrik metod och av domstolar väl accepterad som underlag för skönsmässiga höjningar.

Åtgärder som nämnts ovan och som genomförs under en pågående revision kräver att den reviderade informerats eftersom revisionen ska ske i samverkan.

### **Bruttovinstberäkning**

Bruttovinstberäkning är en mera överslagsmässig kontrollmetod. Med bruttovinst menas skillnaden mellan omsättning och sålda varors anskaffningskostnad (ingående lagers värde + årets inköp – utgående lagervärde). Bruttovinsten kan räknas i procent av omsättningen och användas för jämförelse mellan företag i samma bransch eller för jämförelse mellan räkenskapsår inom ett företag. Samma metod kan användas i de fall en viss kostnad kan antas stå i direkt proportion till omsättningen, t.ex. drivmedelsförbrukningen i ett åkeri.

Bruttovinstberäkningar görs med automatik i Safir och kan därför vara aktuell redan vid urvalsarbetet. En sådan beräkning är det dock inte lämpligt att dra några vittgående slutsatser av. Bruttovinsten ska, om den avviker från vad som är normalt för branschen, mera ses som en indikation på att det kan föreligga felaktigheter i räkenskaperna. Först vid granskning, när revisorn har tillgång till företagets räkenskaper och har hämtat in information från företaget om olika rutiner etc., kan en mer djupgående analys av bruttovinsten göras.

Om företaget ändrat verksamhet eller registrerats till en felaktig SNI-kod finns det möjligheter att i Safir ändra SNI-koden. Branschdata, normal bruttovinst för branschen, kommer då att ändras till den nya SNI-koden. Denna ändring påverkar endast Safir, inte Skatteverkets skattedatabaser.

I Safir finns ett antal andra nyckeltal t.ex. intjäningsprocent, för både det enskilda företaget och branschen.

### **Påläggskalkyl**

Vid en påläggskalkyl beräknas företagets omsättning fram från redovisningens uppgifter om sålda varors anskaffningskostnad och av företaget faktiskt använda pålägg. Det på detta sätt framräknade försäljningsvärdet jämförs med redovisad omsättning. Beräkningen brukar omfatta samtliga varugrupper men kan ibland begränsas till några av dem. Kalkylen upprättas i allmänhet för ett räkenskapsår men kan även omfatta en kortare tidsperiod. En förutsättning för att kontrollen ska vara meningsfull för en begränsad tidsperiod är att företaget eller revisorn gjort en lagerinventering vid avstämningstidpunkten

eller att lagret är av förhållandevis lågt värde och i stort sett oförändrat över tiden. Om revisorn gjort en lagerinventering ska de stämmas av med företaget. Påläggskalkylen är en granskningsåtgärd som företrädesvis används vid revisioner hos detaljhandelsföretag där indikationen är låg bruttovinst. I Safir finns ett antal kalkylmodeller framtagna.

Beslut om revision kan under vissa förutsättningar överlämnas till den reviderade i samband med att revisionen verkställs. Ett sådant underrättelseförfarande kan användas vid t.ex. lagerinventering. Att överlämna beslutet först i samband med verkställigheten innebär ingen rätt för revisorn att på något sätt tvinga sig till en lagerinventering. Underrättelse om beslut om revision i samband med att revisionen verkställs får endast ske av en granskningsledare, som ska vara förordnad revisor.

### **Varuanalys och styckräkning**

Kontrollmetoden varuanalys kan användas vid revisioner hos företag som säljer varor och förutsätter att de enskilda varorna redovisas separat när de säljs. Metoden innebär att revisorn utifrån företagets räkenskaper beräknar hur många varor som sålts enligt följande formel: antal varor som anskaffats under perioden + antal varor i det ingående lagret – antal varor i det utgående lagret. Det framräknade värdet jämförs sedan med det antal som företaget redovisat som försäljning under perioden.

En vidareutveckling av varuanalysen är en styckräkning. Den kan användas när varje enskild vara är identifierbar vid inköps- och försäljningstillfället samt i lagerförteckningarna.

Ger varuanalysen eller styckräkningen ett resultat som inte stämmer överens med räkenskaperna måste en noggrannare genomgång göras med företaget. Kvarstår bristerna även efter genomgången är det fråga om antingen oredovisad försäljning eller felaktigheter i redovisningen av inköpen och/eller lagervärderingen. När det gäller Skatteverkets möjligheter att utföra lagerinventeringar se avsnittet om ”Påläggskalkyl” ovan. I Safir finns kalkylmodeller för styckräkning.

### **Kontantberäkning**

Kontantberäkning används för att beräkna de medel som är disponibla för att täcka privata levnadskostnader för främst ägare och företagsledare under en viss tidsperiod. En överslagsmässig kontantberäkning genomförs ofta som ett led i urvalsarbetet. Vid granskningen har revisorn tillgång till mer information och kan med större precision upprätta en kontantberäkning. I Safir finns en kalkyl för kontantberäkning.

**Kundfakturor** En översiktlig granskning genom t.ex. bladning av företagets kundfakturor kan ge en bild av företagets kunder och leveranser. Det krävs ofta inte så omfattande översiktlig granskning för att revisorn ska kunna bilda sig en uppfattning om att leveranser utfaktureras och att den interna kontrollen fungerar i detta avseende.

**Övriga inkomster** När det gäller kontroll av andra inkomster än rena försäljningsinkomster är ofta ingen av metoderna ovan tillämplig. Dessa får i stället kontrolleras genom exempelvis granskning av avtal, brevväxling och avstämning av konton för anläggnings-tillgångar. Här kommer ofta revisorns kännedom om vad som är tillämpligt inom branschen väl till användning.

**Felperiodiserade inkomster** För att konstatera om felperiodiserade inkomster, exempelvis fördröjd fakturering, föreligger måste revisorn granska företagets rutiner för kreditförsäljning. En sådan åtgärd kan omfatta en granskning av faktureringsunderlagen under en viss tid. Kontrollen kan ha till syfte att följa upp om alla leveranser fakturerats, om de fakturerats med rätt belopp och om de fakturerats utan alltför stor fördröjning. Andra handlingar som bör kontrolleras är exempelvis orderbekräftelser, orderkopior och leveranssedlar.

En annan form av felperiodiserade inkomster är vinstavräkning vid pågående arbete som inte gjorts vid rätt tidpunkt.

Vidare bör särskilt noteras hur andra typer av inkomster, som inte redovisas som löpande försäljning, behandlats i bokslutet. Det kan exempelvis vara bonus, prisreduceringar, försäljning av anläggningstillgångar och utlägg för kunds räkning.

#### 7.4.2 Utgiftsredovisning

**Utgifts-verifikationer** En bladning av utgiftsverifikationerna bör göras och kan om materialet är omfattande begränsas till valfri kalendermånad eller annan lämplig period såsom bokslutsmånad. Är materialet mycket omfattande kan kontrollen göras stickprovsvis eller begränsas till vissa verifikationer på särskilt utvalda konton. Vid denna genomgång fångas även transaktioner upp som redovisats på felaktigt konto.

Syftet med kostnadskontrollen är primärt att följa upp om de kostnadsförda beloppen är

- kostnader i verksamheten eller om de är rörelsefrämmande, t.ex. privata levnadskostnader,
- indikationer på oredovisade intäkter,

**Uthyrning av  
arbetskraft**

- direkt avdragsgilla eller om de ska aktiveras.

Problemet med den organiserade handeln med svart arbetskraft förekommer i branscher som t.ex. bygg, städ och transport. Utredningar har också visat på förekomsten av företag vars enda verksamhet är att tillhandahålla osanna fakturor. Fakturorna beställs av företag inom olika branscher och används till att finansiera svarta löner. Det förekommer också upplägg med falska kontrolluppgifter och falska identiteter.

Metoder har utvecklats för att kartlägga s.k. härvor där handel med svart arbetskraft förekommer. Urvalsprogrammet UrRiks kan vara ett stöd i detta arbete.

**Internethandel**

Internethandeln har fortsatt att öka starkt under senare år. Den främsta risken inom Internethandel är s.k. ”nonfilers” och det huvudsakliga angreppssättet är spårning via tredjemanskällor som webbhotell och betalningsförmedlare. Ett annat riskområde är s.k. ”Fake trader location” där verksamhet bedrivs från Sverige men servrar, betalningstjänster m.m. läggs utomlands. Nya upplägg och företeelser dyker kontinuerligt upp.

**7.4.3 Balansposter**

Av inkomstskattelagen framgår bl.a. att värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Det skattemässiga utgående värdet på en balanspost som bestämts ett visst år blir även det skattemässiga ingående värdet på balansposten efterföljande år.

När redovisningen i företagets räkenskaper är förenlig med god redovisningssed ska denna läggas till grund för beskattningen. Om den skattskyldige väljer ett av flera olika redovisningssätt som alla är förenliga med god redovisningssed blir såväl den skattskyldige som Skatteverket bunden av den valda redovisningsmetoden.

Nedan följer exempel på balansposter som kan vara aktuella att granska.

**Lager**

Lager får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Den som så önskar får vid beskattningen i stället ta upp lagret till 97 % av dess samlade anskaffningsvärde. Varulager är vad som på balansdagen finns ineliggande av de produkter som företaget tillverkar, säljer, tillhandahåller eller förbrukar i sin verk-

samhet. Varor som beställts från leverantör eller varor som levererats till kund ingår inte i lagret. Beställda varor utgör i stället rättigheter till leverans av lagertillgångar medan varor som företaget levererat anses ha övergått från att vara lager till att vara fordran.

**Pågående arbeten** Pågående arbeten behandlas olika om de utförs på löpande räkning eller till fast pris. Arbeten på löpande räkning beskattas normalt i takt med faktureringen. När det gäller arbeten till fast pris balanseras och värderas dessa på i princip samma sätt som lager.

**Värdepapper** Ett företags värdepappersinnehav kan, förutom anläggningstillgång, utgöra lager eller annan omsättningstillgång. Om företaget handlar yrkesmässigt med värdepapper utgör innehavet lager. Innehavet av aktier utgör annan omsättningstillgång om företaget, för att få god förräntning, anskaffat dem för överskottsmedel och avser att ha dem en kortare tid. I det senare fallet tillämpas kapitalvinstreglerna. Det krävs då en avyttring för att en eventuell värdenedgång ska få dras av.

**Inventarier** Bestämmelserna om inventarier gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk. För inventarier i näringsverksamhet medges avdrag med årliga värdeminskningssavdrag. Två olika avdragsmetoder finns, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. Avgränsningsproblem gentemot lagertillgångar och andra typer av anläggningstillgångar såsom byggnad och markanläggning kan uppstå.

Kostnader för reparation och underhåll av maskiner och inventarier är avdragsgilla. Smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga är vanligtvis omedelbart avdragsgill. Om däremot inventariet får anses utbytt eller ändrat karaktär bör kostnaden betraktas som en nyinvestering, dvs. som en inventarieanskaffning. I sådana fall ska de nedlagda utgifterna tillföras inventariets anskaffningsvärde.

För inventarier av mindre värde och inventarier med kortare ekonomisk livslängd än tre år kan direktavdrag medges.

**Fastighet** En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Ett företags avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång i näringsverksamheten beskattas med vissa inskränkningar enligt kapitalvinstreglerna. Redovisningen görs

i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid avyttringen ska återföring av vissa avdrag som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

Värdet på en fastighet som i byggverksamhet är en lagertillgång får skrivas ned om fastigheten minskat i värde. Fastigheten ska värderas årligen i samband med bokslutet. Har värdet ökat ska detta skrivas upp.

När det gäller balansposter se vidare Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. del 1–3 (SKV301, SKV 302 och SKV 336) samt Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV305).

#### **7.4.4 Internationella transaktioner**

##### **Kontroll av utlands-transaktioner**

Kontroll-, utrednings- och bevisfrågor har en central plats i ärenden som gäller transaktioner med personer/företag i utlandet. Det är inte ovanligt att vissa handlingar som kan ha betydelse för kontrollen finns i utlandet. Vissa möjligheter att få del av dessa handlingar finns genom t.ex. handräckning eller simultana revisioner respektive multilaterala revisioner. Det är även möjligt att såsom kontrollåtgärd begära närvaro vid skatteutredning i annat land för att på detta sätt ta del av handlingar samt sättet de hanterats på.

Inte sällan är transaktionerna som sådana komplexa. Det kan även förekomma att olika transaktioner – t.ex. vid omfakturering eller provisionsbetalningar till skatteparadis – har ett annat bakomliggande syfte än vad som kan utläsas av avtal, fakturor etc. Revisorn måste därför ofta klarlägga flera olika delfaktorer för att det ska kunna bedömas om en transaktion är godtagbar eller inte ur skattesynpunkt. I processen är det ofta fråga om indicieprövning snarare än att de olika omständigheterna blivit helt klarlagda.

##### **Avtal och förordningar**

Dubbelbeskattnings- och handräckningsavtal, EU-direktiv och rådsförordningar ger möjlighet till informationsutbyte med andra länder. Revisorn måste dock ha uttömt alla möjligheter att hämta in informationen i Sverige innan handräckningsbegäran sänds via utlandsenheterna i Malmö och Stockholm till annat land.

##### **Kontaktpersoner**

Både vad gäller direkt skatt och mervärdesskatt finns inom varje region kontaktpersoner som har kännedom om internationellt administrativt kontrollsamarbete och som kan vidareförmedla handräckningar eller kontrolluppgifter till respektive utlandsenhet i Malmö och Stockholm. Dessa

enheter är behöriga att utbyta information både vad gäller mervärdesskatt (CLO), direkt skatt (DLO) inklusive trekk (överföring av skatt mellan de nordiska staterna) och punktskatt (ELO). När det gäller handräckningar avseende mervärdesskatt inom EU ska en särskild blankett, s.k. SCAC-blankett användas.

**Utlandsenheten** Utlandsenheten i Malmö har länderansvar för Danmark, Färöarna, Grönland, Island, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike. Utlandsenheten i Stockholm har länderansvar för övriga länder.

**Internprissättning** Många företag, speciellt de stora, har gränsöverskridande transaktioner med närstående företag. Det kan avse varor, tjänster, krediter, immateriella rättigheter m.m. Vid varje sådan transaktion åsätts ett internpris och dessa priser avgör vilken inkomst som redovisas i det enskilda företaget. För internationellt verksamma företag föreligger fr.o.m. den 1 januari 2007 en skyldighet att upprätta skriftlig dokumentation om internpriser vid transaktioner med företag i intresse-gemenskap vilka är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Det är viktigt att kontrollera om prissättningen är förenlig med armlängdsprincipen. Den utgår från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore fristående, på armlängds avstånd, från de andra företagen vid en bedömning av affärer som äger rum inom gruppen.

Prissättning och andra transaktioner som syftar till resultatutjämning inom en koncern kan innebära en risk för att beskattningsunderlaget förläggs till ”fel” land utifrån armlängdsprincipen. Ett centralt inslag i varje internprissättnings-utredning är genomförandet av en s.k. funktionsanalys.

**Skatteparadis** Det förekommer att svenska företag har transaktioner med företag i skatteparadis. I utredningarna har kunnat visas hur medel förts ut från exempelvis fåmansföretag till företag i skatteparadis som kontrolleras av svenskar. Gemensamt för utbetalningarna är att transaktionerna har saknat affärsmässig grund och istället avsett exempelvis vinstöverföringar eller skalbolagstransaktioner.

**Gränsöver-skridande handel** Vid gränsöverskridande handel sker handel med varor eller tjänster över en gräns. I momssammanhang är det inte nödvändigt att det är en svensk gräns, utan även handel mellan två andra EU-länder kan innefattas i begreppet.

Sverige har, vad gäller moms, åtaganden gentemot andra medlemsländer och EU-kommissionen. Åtagandena innebär bl.a. att vi ska hålla en godtagbar registerkvalitet och att kontrollsystemet för moms fungerar väl. Kontrollen av gemenskapsintern handel är integrerad med den inhemska momskontrollen vilket kräver ett samarbete mellan medlemsländerna. Kontrollen av gemenskapsintern handel är viktig oavsett om beskattning kommer att ske i Sverige eller i ett annat medlemsland vilket innebär att det ska finnas ett EG-perspektiv vid alla åtgärder.

Vid förvärv av varor från annat EG-land kan underlag för inköpen erhållas från företag i annat EG-land (VIES-uppgifter). CLO-förfrågningar är en viktig del i dessa utredningar. Avser kontrollen förvärv av varor från tredje land kan underlag hämtas in via Tullverket.

**Införsel av motorfordon**

Det förekommer att bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB), främst vad gäller bilar, används felaktigt. Många bilhandlare använder sig felaktigt av VMB. För att ”få in bilen” i VMB-systemet skapas, genom falska/oriktiga inköphandlingar ägarkedjor i form av bulvaner. Se vidare avsnitt 34 i Handledning för mervärdesskatt (SKV 553). Även oredovisad handel förekommer. Externt kontrollmaterial kan hämtas in från Bilprovningen och Vägverket.

**Holdingbolag**

Användning av holdingbolag i Belgien, Nederländerna och Luxemburg (Benelux) förekommer. Svenska bolag överläts t.ex. till holdingbolag till underpris innan de säljs som skalbolag för att kringgå de nya skalbolagsreglerna. Det förekommer också att rörelsedrivande svenska bolag säljs till holdingbolag innan de överläts till extern köpare liksom att stora utdelningar överförs till nybildade holdingbolag. Medlen som ackumuleras i holdingbolagen kan sedan disponeras av de svenska ägarna genom t.ex. lån från holdingbolagen. Någon verksamhet i holdingbolagen utöver förvaltning av erhållen köpeskilling från försäljning av det svenska bolaget, alternativt utdelning från detta, förekommer inte.

För en mer fördjupad beskrivning av utlandsområdet hänvisas till Handledning för internationell beskattning (SKV 352), Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555) samt till Handledning för informationsutbyte med andra länder (SKV 600).



#### 7.4.5 Kontrolluppgifter avseende anställda

En granskning av avlämnade kontrolluppgifter för anställda bör inledas med att företaget presenterar sitt system för löneredovisning avseende såväl kollektivanställda som tjänstemän. Syftet med en sådan presentation är att ta reda på vilka regler som tillämpas inom företaget vid utbetalning av traktaments- och övriga kostnadsersättningar samt vilka typer av ersättningar och förmåner som förekommer inom företaget utöver kontant lön. Det är särskilt viktigt att revisorn följer upp att företaget uppfattar och tillämpar de materiella reglerna för beskattning av förmåner och ersättningar på ett korrekt sätt.

Genomgången av löneredovisningen ska klargöra om företaget redovisat arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för samtliga skattepliktiga ersättningar och förmåner som kommit den anställde tillgodo. Kontroll måste också göras att kontrolluppgifter avlämnats samt att dessa är fullständiga.

I granskningen kan följande åtgärder bli aktuella

- avstämning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt att redovisa enligt huvudboken mot skattedeklarationer och kontrolluppgifter,
- ta del av individuella anställningsavtal,
- ta del av löneartsförteckning,
- kontrollera om externa revisorer lämnat rapport om löneredovisningen,
- kontroll av rutiner avseende reseräkningar och preliminärskatteavdrag,
- kontroll av om förmåner förekommer samt hur värdet av dessa beräknats. Detta kan göras genom att revisorn stickprovsvis granskar verifikationer och vissa kostnadskonton och noterar vilka ersättningar m.m. som utbetalats och hur dessa behandlats i skattedeklarationer och på kontrolluppgifter. Även anläggningsregistret kan i dessa sammanhang granskas. Exempel på förmåner är bil, kost, bostad och personaloptioner,
- kontroll av om kostnadsersättningar utbetalats och hur värdet av dessa beräknats. Detta kan göras genom att revisorn stickprovsvis granskar verifikationer eller vissa konton och noterar vilka ersättningar m.m. som utbetalats

och hur dessa behandlats i skattedeklarationer och på kontrolluppgifter,

- kontroll av om avräkningskonton för verksamma delägare förekommer och bedömning av om dessa konton hanterats på ett riktigt sätt,
- kontroll av om avgångsvederlag utbetalats,
- kontroll av hur ersättning till underentreprenörer, uppdrags- tagare och tillfällig arbetskraft behandlats i skatte- och avgiftshänseende. Vidare bör utredas om det finns rutiner för kontroll av F-skatt hos anlitade konsulter m.m. och hur dessa har tillämpats. En granskning av ”intressanta” konton, exempelvis konsultarvoden, underentreprenörer, som inte är integrerade med löneredovisningen kan ge en uppfattning om hur företagets rutiner fungerar i sådana fall,
- kontroll av att samtliga ersättningar beaktats i skatte- och avgiftshänseende vid utsändningsfall.

#### **Stora arbetsgivare**

De stora företagen, statliga enheterna och kommunerna står för den övervägande delen av antalet lämnade kontrolluppgifter (löner och kapital). I de stora företagen finns dessutom ofta speciella frågor som exempelvis om skyldigheten att betala socialavgifter för personal utsänd utomlands. Kontrolluppgifterna utgör ett viktigt fundament för att vårt skattesystem ska fungera, varför det är viktigt att säkerställa en hög kvalitet på dessa uppgifter.

#### **7.4.6 Mervärdesskatt**

Genomgången ska klarlägga om redovisningen av mervärdesskatt gjorts med rätt belopp och vid rätt tidpunkt. I granskningen kan följande åtgärder bli aktuella

- avstämning av mervärdesskatt att redovisa enligt huvudboken mot skattedeklarationerna alternativt inkomstdeklaration,
- kontroll av orsak till lågt mervärde,
- avstämning mellan inkomstdeklaration och skattedeklaration när det gäller omsättning, mervärdesskattefordran och mervärdesskatteskuld,
- kontroll av vilka rutiner som tillämpas ur mervärdesskattesympunkt vad gäller kund- och leverantörsfakturor.

I kontrollen ingår även att klargöra rutinerna vid tillämpning av brytdag,

- bedömning av den ingående mervärdesskatten genom att blada utgiftsverifikationer för viss begränsad period i syfte att göra en kontroll av om all ingående mervärdesskatt är avdragsgill,
- bedömning av den utgående mervärdesskatten genom en granskning av kontant- respektive kreditförsäljning i syfte att göra en kontroll av att all utgående mervärdesskatt redovisats,
- kontroll av rutiner avseende EU-handel, kvartalsredovisningar samt import- och exportaffärer,
- kontroll av förekomsten av blandad verksamhet, dvs. mervärdesskattepliktig och inte mervärdesskattepliktig verksamhet, och en bedömning av principerna för fördelning av ingående mervärdesskatt,
- undersökning om skattefria varor eller tjänster omsätts,
- kontroll av hur företaget har hanterat mervärdesskatt på leasade personbilar,
- kontroll av rutiner avseende uthyrning av verksamhetslokaler och innehav av stadigvarande bostad,
- kontroll av om hela eller delar verksamheten överlåtit.

#### **7.4.7 Punktskatter**

Punktskatter är ett samlingsbegrepp för skatter på vissa varor och tjänster. Förfarandereglerna för punktskatter finns i skattebetalningslagen. Genom övergångsregler ska, även sedan punktskatterna inordnats i skattekontosystemet, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter fortsätta att tillämpas på förhållanden som inträffat före den 1 januari 2003.

För dem som inte är registrerade som skattskyldiga till punktskatt gäller vid ansökningar om återbetalning m.m. av skatt särskilda förfaranderegler. Skatterna är olika, t.ex. beräknas skatten på olika sätt för varje enskild punktskatt. Gemensamt för de flesta punktskatterna är att skatten beräknas per volym, vikt eller annan mätbar kvantitet. Granskningen blir därför inriktad på beräkning och avstämning av kvantiteter. De EU-harmoniserade skatterna på mineralolja, alkoholdrycker och

tobaksvaror har vissa speciella regler för hantering av dokument (ledsagardokument) och obeskattade varor i lager (skatteupplag) vars efterlevnad ska kontrolleras. Företagen som är registrerade till punktskatt kan vara tillverkare, återförsäljare eller förbrukare av punktskattepliktiga varor. Granskning och granskningsmetod vid revision av punktskatt måste därför anpassas dels med hänsyn till den aktuella skatten, dels med hänsyn till det aktuella företaget.

I deklARATIONERNA ska förutom skattebeloppen i kronor även den skattepliktiga/avdragsgilla volymen (eller annan kvantitet) anges. Underlagen utgörs ofta av en sammanfattande data-rapport från redovisningssystemet med totalbelopp för skatt och skattepliktiga volymer (eller annan kvantitet) per period fördelat på produkt eller produktgrupp både för skattepliktig omsättning och för yrkade avdrag. Underlagen kan även bestå av sammanställningar i kalkylprogram eller helt manuella beräkningar. Ofta bokförs inte punktskatten löpande, exempelvis vid fakturering, utan totalbeloppet för periodens punktskatt hämtas från den sammanfattande datarapporten. Punktskatten kan ibland även redovisas i huvudboken med en post för varje skattepliktig försäljning. I sådana fall kan punktskattekontot användas för avstämning av fakturerad skatt mot i deklARATIONEN redovisad skatt. Eftersom företagets redovisningsrutiner för punktskatt kan vara olika bör revisorn noga ta del av företagets system för redovisning av skatten redan vid inledningen av revisionen.

I vissa företag kan de enskilda delposterna i den sammanfattande datarapporten finnas redovisade i en datalista eller annan handling. Granskning mot utgående fakturor etc. kan då ske utifrån detta material. Ofta finns dock endast den sammanfattande datarapporten tillgänglig vid granskning. I ett företag med liten omsättning kan det vara möjligt att kontrollera underlaget för punktskatten direkt mot utgående fakturor eller annat underlag. I andra företag kan någon/några perioder granskas på samma sätt. I andra fall kan en tidigare framtagen eller en för revisorn framtagen försäljnings- eller förbrukningsrapport användas för avstämning av punktskatten. När företaget använder datasystem för beräkning av punktskatten kan ADB-revision vara att föredra.

Vid granskning av punktskatt kan följande åtgärder bli aktuella

- avstämning av företagets underlag för redovisningen av punktskatt mot deklARATIONERNA,

- avstämning av huvudbokskontot för punktskatt mot deklARATIONERNA,
- kontroll av vilka produkter som är skattepliktiga och en kontroll av att rätt skattesats redovisats för produkterna,
- notering av vilka rutiner som tillämpas vad gäller leveranser, kund- och leverantörsfakturer inklusive rutiner för vid perioden tillämpad brytpunkt,
- avstämning av skattepliktig försäljning eller leverans, förbrukning m.m. mot företagets underlag för redovisning av punktskatt,
- lageravstämning, varvid lagerdifferenser utreds för eventuell beskattning,
- kontroll av skattefri försäljning eller leverans, avdrag för export och andra avdrag,
- kontroll av hanteringen av ledsagardokument, skatteupplag etc. för de EU-harmoniserade skatterna,
- eftersom prisskillnaden mellan en vara exklusive punktskatt och en vara inklusive punktskatt ofta är mycket stor finns det skäl att göra en kontroll av att samtliga skattefria inköp och skattepliktiga försäljningar av varor har redovisats.

## 7.5 Kontrollinformation

Om det vid revisionen konstateras att uppgifter finns som kan vara av betydelse för kontroll av annan och att detta kräver systematiskt sökande efter informationen ska dessa uppgifter hämtas in genom beslut om tredjemansrevision eller tredjemansföreläggande.

### Tredjemansrevision

Om en revision inte omfattar tredjemansrevision och det visar sig befogat att systematiskt söka efter uppgifter, av betydelse för kontroll av annan än den reviderade, måste ett tilläggsbeslut fattas som omfattar detta ändamål.

### Tredjemansföreläggande

Som ett led i granskningen kan banker föreläggas att lämna uppgifter om namngiven persons eller företags insättningar och uttag under viss tid. Vidare kan leverantörer och kunder föreläggas att lämna uppgifter om det granskade företagets inköp och försäljningar under viss tid m.m. Det senare utgör viktigt information vid t.ex. upprättande av kalkyler. Vid föreläggande om tredjemansuppgifter ska omfattningen noga övervägas. Det kan vara både kostsamt och ta lång tid för den

som ska lämna uppgifter om ett föreläggande omfattar t.ex. uppgifter äldre än två år. Det är naturligtvis behovet av uppgifter som ska vara vägledande och inte en schablon. Det är vidare viktigt att föreläggandet är tydligt och avser sådana uppgifter som uppges i lagen. Se vidare avsnitt 7.5.1 och avsnitt 7 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

### **Överskotts- information**

Med överskottsinformation avses här information avseende annan än den reviderade och som inhämtats spontant, alltså utan något aktivt sökande. Denna överskottsinformation kan användas av Skatteverket för att åstadkomma en korrekt beskattning av andra än den revisorn granskar. Då överskottsinformation avser kontroll av annan än den reviderade ska den inte arkiveras i dennes revisionsärende. Överskottsinformation ska emellertid förstöras senast när revisionen avslutas om inte granskning påbörjats av den informationen avser.

Överskottsinformation som kan antas beröra något skatteärende i främmande stat ska vidarebefordras till detta land enligt förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

### **Handräckning**

När det gäller att hämta in uppgifter från andra länder, se vidare avsnitt 7.5.4.

Uppgifterna förmedlas av utlandsenheterna i Stockholm och Malmö. Utlandsenheten i Malmö förmedlar uppgifter till Danmark, Färöarna, Grönland, Island, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike. Förmedling av uppgifter till övriga länder sker av utlandsenheten i Stockholm.

## **7.6 Ställningstagande och förankring**

### **Förankring**

Revisorn ska gå igenom sina iakttagelser, ställningstaganden och bedömningar löpande med processförare, sakkunnig eller annan utsedd person. Genomgången enligt första meningen ska ske i enlighet med revisionsplanen. Ställningstagandena ska spegla Skatteverkets syn i de aktuella frågorna.

Syftet med en utredning är att klarlägga de faktiska förhållanden som är relevanta för beskattningen. Utredningen ska vara objektiv och belysa omständigheter som talar både till fördel och nackdel för den skattskyldige.

Revisorn ska utifrån sina iakttagelser ta ställning till om gällande formella och materiella regler har tillämpats på ett riktigt sätt från företags sida. Revisorn måste därför utifrån

sina iakttagelser ta ställning i olika beskattnings- och redovisningsfrågor.

**Skönsbeskattning/  
skönstaxering**

Då det är fråga om skönsbeskattning/skönstaxering ska den samlade bedömningen av redovisningen ligga till grund för beskattningsfrågan. Utgångspunkten vid bedömningen är bokföringslagens och årsredovisningslagens bestämmelser samt vad god redovisningssed föreskriver i den aktuella situationen. Genom granskningsmoment som kalkyler och avstämningar kan många gånger beräknas vilka inkomstbelopp som inte redovisats. Se vidare avsnitt 7.5.1.

**Problemlösning**

Komplexa materiella frågeställningar som uppkommer under en revision kan inte lösas enbart genom att gå till skatteförfattningarna. Skälet till detta är att skatterätten inte är något slutet system utan bygger på såväl civilrätten som, när särskild skatterättslig reglering saknas, god redovisningssed. Detta innebär att revisorn vid lösandet av ett skatteproblem kan ha att beakta följande

- affärstransaktionen,
- civilrättslig form,
- redovisningsregler,
- skatterätten.

**Affärs-  
transaktionen**

I många fall kan den största svårigheten ligga i att klarlägga en affärstransaktions omfattning och innebörd. Detta gäller i synnerhet vid komplexa transaktioner.

Vid komplexa transaktioner och andra typer av transaktioner där redovisningen är beroende av företagets bedömningar ökar risken för felaktigheter jämfört med när det är fråga om enklare transaktioner eller när några bedömningar inte behöver göras. Utredning av komplexa transaktioner blir ofta komplicerade då den information som är nödvändig för att identifiera hela transaktionen kan vara svår att finna. Revisorns bedömning av erhållen information blir också svår. Komplexa transaktioner avser dessutom ofta komplicerade skatterättsliga frågor där rättsläget är oklart.

Utmärkande för en komplex transaktion kan vara följande

- Transaktionens omfattning sträcker sig över flera beskattningsår, varför det vid revisionstillfället kan vara svårt att se transaktionen i sin helhet.

- Transaktionen omfattar flera led som kan beröra olika funktioner och avdelningar inom företaget.
- Transaktionen kan direkt eller indirekt beröra koncernbolag eller tredjeman där betydelsefull information kan finnas.
- Redovisningen av transaktionen i företagets räkenskaper kanske bara speglar en del av affärshändelsen eller återger inte affärshändelsens komplexitet.
- Samlad och sammanhängande dokumentation av transaktionen saknas. Avtal, korrespondens och annan central information kan vara spridd såväl inom som utom företaget i Sverige eller utomlands.

Bakomliggande beslut till komplexa transaktioner fattas ofta på verkställande ledningsnivå eller direkt av ägaren. Ett sätt att identifiera dessa transaktioner är att revisorn inledningsvis tar del av nyckelpersoners dokumentation i form av avtal, korrespondens etc. Kompletterande information får sedan hämtas in genom intervjuer med berörda personer.

#### **Civilrättslig form**

Om särskilda skatterättsliga regler och begreppsbestämningar saknas knyter skatterätten an till de civilrättsliga begreppen. Detta är naturligt eftersom civilrätten reglerar affärlivet. Skattedomstolarna söker självständigt klarlägga den civilrättsliga innebörden av en transaktion. I regel följer domstolarna transaktionens formella innebörd men kan avvika från denna vid ogiltighet. Civilrättsliga termer kan också ha varierande betydelse i olika civilrättsliga sammanhang och innebörden är inte heller alltid entydig.

#### **Redovisningsregler**

Det finns ett starkt samband mellan beskattning och redovisning. Skattemässigt ska näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i skattelagarna. Det är främst vad gäller periodiseringen av inkomster och utgifter samt i värderingsfrågor som skatterätten utgår från bokföringslagen, årsredovisningslagen och god redovisningssed.

#### **Skatterätt**

Det skatterättsliga ställningstagandet till en transaktion kan, även sedan den civilrättsliga och redovisningsmässiga innebörden klarlagts, vara svår att göra. Principiellt är det viktigt att myndigheten bedömer samma skattefråga på samma sätt för olika skattskyldiga. Även för likartade affärstransaktioner är det viktigt att Skatteverket intar en enhetlig hållning. Inte minst viktigt är detta när det gäller företag inom en koncern eller i intressegemenskap.



- Stora företag** De stora företagen har stor betydelse för utveckling av rättspraxis och vad som anses som god redovisningssed. Mycket av den normgivning som sker på redovisningsområdet avser i första hand de stora företagen. Eftersom sambandet mellan redovisning och beskattning är starkt i Sverige – beskattningsunderlaget sammanfaller till stor del med redovisningen – innebär det att frågor rörande detta samband ofta aktualiseras vid revision av stora företag. I vissa fall kan det föreligga tveksamhet om en fråga ska avgöras med ledning av god redovisningssed, dvs. om frågan hör till det kopplade området, eller om den ska avgöras med tillämpning av en skatteregel. Om den skattskyldige väljer ett av flera redovisningssätt som alla är förenliga med god redovisningssed blir såväl den skattskyldige som Skatteverket bunden av den valda redovisningsmetoden. Även om sambandet mellan redovisning och beskattning främst avser inkomstbeskattningen finns vissa samband också mellan redovisningen och de indirekta skatterna.
- Skatteplaneringsåtgärder** Förändringar i lagstiftning liksom komplexa transaktioner t.ex. vid omstruktureringar inom en koncern kan innebära en betydande risk för skatteplaneringsåtgärder med ett innehåll som lagstiftare inte avsett. Denna risk ökar i stora företag med egna skatteavdelningar/egen skattexpertis med uppgift att minimera skattekostnaden. Motsvarande skatteplaneringsåtgärder kan också förekomma när det gäller att minimera skattekostnaden för vissa personalkategorier, t.ex. personer i ledande ställning och för nyckelpersoner i form av experter/specialister.
- ### 7.7 Rättsligt stöd i övrigt
- Vid arbetet med problemlösning kan stöd bl.a. hämtas enligt nedan.
- Databaser** I Skatteverkets intranät finns tillgång till ämnesdatabaser, diskussionsdatabaser och arbetsgrupper där materiell information kan hämtas och materiella frågor tas upp till diskussion. Till arbetsgrupperna kan krävas särskilda behörigheter.
- Styrsignaler** Styrsignaler utfärdas av Skatteverkets rättsavdelning för att erhålla en enhetlig bedömning och handläggning. Dessa är inlagda i intranätet. Vid svåra materiella och komplexa frågor där styrsignaler saknas kan revisorn och processföraren kontakta regionens specialister som i sin tur kan ta kontakt med Skatteverkets rättsavdelning.

- Redovisning** Frågor om redovisning som uppkommer vid granskningen kan ställas till Skatteverkets rättsavdelning. Frågorna kanaliseras via specialister i redovisningsfrågor. Rättsavdelningen har möjlighet att överlämna frågan till Bokföringsnämnden för besvarande. Se vidare Handledning för sambandet redovisning och beskattning (SKV 305).
- SkatterPlus/  
Thomson Fakta** SkatterPlus är ett textsökningsprogram som ingår i programmet Thomson Fakta. Textsökningensprogrammet innehåller t.ex. lagstiftning, rättspraxis, propositioner, Skatteverkets handledningar, dubbelbeskattningsavtal, Företagarhandboken, EU-rätt samt länkar till Karnov. I Karnov finns i sin tur författningar med kommentarer inom områdena associationsrätt och skatterätt.
- Rättsbanken** Rättsbanken innehåller databaser med inriktning på rätts- och samhällsinformation och har följande indelning
- domstolspraxis (bl.a. domar från Högsta domstolen och Regeringsrätten),
  - löpande referat av domar (Regeringsrätten och till viss del kammarrätterna),
  - riksdagstryck (bl.a. propositioner och utskottsbetänkanden),
  - myndighetspraxis (bl.a. Bokföringsnämndens uttalanden och rekommendationer),
  - juridiska nyheter (Lex Avgjort: kort om beslut, domar m.m. från Högsta domstolen och Regeringsrätten. Lex Press: dagliga nyheter – affärsjuridik, skatterätt, EG-rätt),
  - författningar (bl.a. författningar som ingår i SFS och författningar från Skatteverket),
  - Europarätt (bl.a. EES-avtalet och EU-litteratur),
  - litteratur (bl.a. svensk juridisk litteratur (referenser) och skattetidskrifter (referenser)).

## **7.8 Genomgång med den reviderade**

Innan revisionspromemorian färdigställs ska alla frågor vara tillräckligt utredda. Utredningskravet är tämligen långtgående. För att uppfatta problemen i beskattningsfrågan rätt måste revisorn sätta sig väl in i dessa. Detta gäller oavsett om den reviderade godtar eller inte godtar beskattningsändringarna eller inte har några synpunkter på dem.

### Löpande dialog

Revisorn ska löpande under revisionen ha kontakter med den reviderade. En löpande dialog ger i regel bättre möjligheter till rätt information genom att den reviderade då oftast förstår beskattningsfrågans karaktär. Förutsättningarna för en fullgod utredning ökar samtidigt som uppgifter i revisionspromemorian inte kommer som en överraskning för den reviderade. Det senare kan innebära färre synpunkter på innehållet i revisionspromemorian.

Dialogens omfattning beror på frågans komplexitet. I vissa enklare typer av frågor kan det räcka med en genomgång med den reviderade medan det i komplicerade frågor kan röra sig om flera genomgångar. Det har naturligtvis stor betydelse vad den reviderade anför i olika frågor. En från början enkel fråga kan efter en genomgång visa sig vara allt annat än enkel. Det är därför viktigt att revisorn så tidigt som möjligt under revisionens gång diskuterar olika frågor med den reviderade och inte sparar detta till slutet av utredningen. I annat fall riskerar revisionen att ta längre tid än nödvändigt.

Vissa frågor är sådana att de medför att skattetillägg kan komma ifråga. I de fallen är det viktigt att revisorn i samband med att beskattningsfrågan utreds informerar om skattetilläggsbestämmelserna och samtidigt ger den reviderade tillfälle att lämna förklaringar av betydelse för eventuella befrielsegrunder.

Så snart en beskattningsfråga är färdigutredd kan det vara lämpligt att revisorn skriver den delen av promemorian. Ett sådant arbetssätt medför att revisorn i ett tidigt stadium får klart för sig om utredningen är tillräcklig eller om den behöver kompletteras i något avseende.

Den löpande dialogen kan antingen ske muntligt eller skriftligt eller som en kombination av dessa. Vilken form som är lämpligast måste avgöras från fall till fall. I många fall är det att föredra en muntlig genomgång. En av fördelarna med en sådan genomgång är att revisorn och den reviderade kan ställa kompletterande följdfrågor. Vid komplicerade frågeställningar kan det vara en fördel om dialogen är skriftlig. Därmed minskar risken för missförstånd och revisorn får en bra dokumentation över dialogen. Redogörelsen ska så kort som möjligt belysa frågeställningen och inte ha form av den promemoria som senare upprättas.

### Slutgenomgång

Efter avslutad granskning, men innan revisorn färdigställt revisionspromemorian, ska normalt en slutgenomgång ske med

den reviderade. Revisorn ska innan slutgenomgången genomförs ha förankrat bedömningen av beskattningsfrågorna inom myndigheten.

Syftena med slutgenomgången är

- att redogöra för de frågor som kan medföra övervägande om beskattning, inklusive frågan om skattetillägg i de fall det är relevant,
- att informera om den fortsatta hanteringen av ärendet,
- att ta upp frågor som har betydelse för den reviderades möjlighet att göra rätt i framtiden.

Ett resultat av slutgenomgången ska vara att få klarhet om i vilka frågor den reviderade och Skatteverket inte är överens och vad som är anledningen till de olika uppfattningarna.

Formen för genomgången kan variera. Denna kan ske muntligen per telefon eller vid sammanträffande med den reviderade. Formen för genomgång kan bestämmas efter överenskommelse med den reviderade.

Det kan förekomma situationer när en slutgenomgång inte kan eller bör ske. Exempelvis gäller det när den reviderade inte vill ha kontakt med Skatteverket eller när syftet med slutgenomgången redan uppfyllts tidigare under revisionen.

Om revisorn vid den löpande dialogen diskuterat en beskattningsfråga kan den reviderade ha framfört synpunkter. Om Skatteverket accepterar den reviderades invändningar och inte längre har för avsikt att vidta en beskattningsåtgärd ska den reviderade, på annat sätt än genom revisionspromemorian, så snart som möjligt få upplysningar om detta. Den reviderade behöver då inte fundera på fortsatt argumentation i berörd beskattningsfråga.

### **Påpekanden**

Ett vanligt inslag i granskningen är att revisorn uppmärksammar fel och brister utan att dessa leder till överväganden om beskattningsändring. Det kan t.ex. vara fråga om smärre formella brister i lämnade deklARATIONER, kontrolluppgifter och i bokföringen. Även om iakttagelserna inte ger anledning till överväganden om beskattningsändring bör revisorn ändå uppmärksamma den reviderade på felaktigheterna. Syftet med att påpeka fel och brister är att underlätta för den reviderade att lämna korrekta deklARATIONER och kontrolluppgifter i framtiden.

Revisorn bör företrädesvis påpeka de uppmärksammade felaktigheterna i sin löpande dialog med den reviderade. Vid en slutgenomgång kan revisorn lämna en samlad redogörelse om påpekandena. Anteckningar om revisorns information avseende påpekandena ska ingå i revisionsdokumentationen. Skatteverket har möjlighet att vid en uppföljningsrevision kontrollera om den reviderade ändrat sina rutiner.

Om den reviderade har förstått och godtagit revisorns påpekanden är det onödigt att ta med dessa i promemorian. I annat fall, t.ex. om den reviderade eller företrädaren för det reviderade företaget begär det eller för att betona påpekandenas betydelse för framtida uppgiftslämnande, kan revisorn välja att redogöra för dessa i promemorian.

## **7.9 Kvalitetssäkring av promemorior**

Innan revisorn sänder ut revisionspromemorian till den reviderade ska den läsas och godkännas av chef eller av denne utsedd person enligt revisionsplan.

Iakttagelser beträffande en annan person än den reviderade kan antingen beskrivas i en granskningspromemoria eller i en internpromemoria (benämndes tidigare ”särskild skrivelse”).

För redogörelse över en revisions-, gransknings- och internpromemorias innehåll och funktion hänvisas till Handledning för skatterevision, Revisionspromemorian (SKV 626).

## 8 Slutförande

### 8.1 Revisionspromemorian

#### Kommunikations- skyldigheten

Innan Skatteverket avgör ett ärende har den skattskyldige rätt att yttra sig. Detta uppnås genom att den skattskyldige får ett övervägande att svara på.

Enligt bestämmelserna i 3 kap. 12 a § TL framgår att resultatet av revisionen ska meddelas den reviderade. Motsvarande bestämmelse finns i 14 kap. 7a § SBL genom en hänvisning till taxeringslagen.

Enligt 4 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) ska resultatet av revisionen, i de delar som rör den reviderade, redovisas i en revisionspromemoria.

#### Övervägande

Revisionspromemorian innehåller Skatteverkets beslutsövervägande. Innan Skatteverket fattar beslut ska den reviderade fått del av och fått yttra sig över promemorian.

Om den reviderade har synpunkter på promemorian bemöts dessa normalt i Skatteverkets beslut.

#### Riksgemensamma revisionsrutiner

I Skatteverkets intranät i arbetsgruppen Revisionsrutiner Riksgemensamma kategori 5 Färdigställande av revisionspromemoria och utskick samt kategori 6 Avslutande av revisionen framgår revisionsrutiner.

### 8.2 Revisionsregistret m.m.

När tidsfristen för synpunkter på revisionspromemorian eller tilläggspromemorian gått ut och i förekommande fall bemötts ska revisionen avslutas i revisionsregistret. Stödblankett SKV 6186 kan användas som underlag inför registreringen. Vidare ska revisorn fylla i övriga administrativa redovisningsblanketter som används på kontoret, i projektet etc.

Ett registreringsunderlag för revisionsregistret fylls i för varje revision. Belopp ska registreras i enlighet med vad som framgår av de riksgemensamma revisionsrutinerna. Ett

rapporteringsområde som granskats utan att det föranlett ändring ska sättas beloppet noll.

Om revisionen utmynnar i granskningspromemorior eller internpromemorior för exempelvis delägare och anställda ska även dessa belopp redovisas i revisionsregistret på det aktuella revisionsärendet. Registrering av uppgifter kan göras av revisorn eller av annan utsedd person. Information om funktioner i och användningen av revisionsregistret återfinns i "Arbetsbeskrivning revisionsregister" i Skatteverkets intranät i ämnesdatabasen Basinformation/handböcker.

### **8.3      Registervård**

I Skatteverkets skattedatabaser finns bl.a. uppgifter om registrerade företag. Dessa uppgifter hämtas dels från t.ex. inkomstdeklarationer och skatte- och avgiftsanmälan, dels från externa uppgiftslämnare som Bolagsverket. Det är inte ovanligt att det vid revision konstateras att uppgifter om t.ex. ägare, styrelse, koncernstruktur och SNI-kod är felaktiga. Revisorn ska se till att de uppgifter som kan registreras av Skatteverket blir uppdaterade i skattedatabaserna. Denna typ av ändringar sköts av handläggare på respektive skattekontor. Skatteverket kan däremot inte ändra i uppgifter som erhålls från externa informationssystem.

### **8.4      Arkivering**

Då revisionen avslutas ska revisionsdokumentationen arkiveras. När revisionen är avslutad och dokumentationen arkiverats får inga uppgifter eller handlingar tas bort eller läggas till.

#### **Revisorn avgör**

Det är revisorn som, utifrån kraven enligt avsnitt 11, avgör vad som ska föras till revisionsärendet i samband med att revisionen avslutas och arkiveras. Under revisionen kan anteckningar ha gjorts och information hämtats in som inte behöver tillföras revisionsärendet. Före arkivering är det därför lämpligt att gå igenom dokumentationen och rensa bort onödiga anteckningar och handlingar. Det är viktigt att revisorn inte rensar bort dokumentation som visar vilken granskning som utförts. Anteckningar som förts löpande och som innebär att det går att följa revisionsärendet ska finnas kvar i akten.

I Skatteverkets intranät i arbetsgruppen Revisionsrutiner Riksgemensamma kategori 6 Avslutande av revisionen

framgår exempel på vad som ska arkiveras i revisionsärendet, arkiveras i annat ärende eller förstöras.

**Revisionsföreskrifterna**

Enligt 5 § i revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) ska det som inte tillförts revisionsärendet förstöras senast när revisionen avslutas. Det innebär att det inte är tillåtet för revisorn att utöver den arkiverade dokumentationen behålla vissa handlingar t.ex. på tjänsterummet.

**Överskottsinformation**

Undantag gäller för s.k. överskottsinformation och uppgifter som samlats in som en förberedande åtgärd för kontroll av annan. Med överskottsinformation avses information avseende annan än den reviderade som hämtas in spontant. Denna typ av information kan endast finnas som ett resultat av den övriga revisionen och utan aktivt sökande av information. Om granskning inte påbörjats av den som uppgifterna avser ska de förstöras senast när revisionen avslutas.

**Tredjemansinformation**

Har information avseende annan än den som revideras hämtats in genom ett aktivt sökande, tredjemansrevision, behöver Skatteverket inte arkivera dessa uppgifter. Däremot måste dokumentation ske enligt de krav som ställs, t.ex. att det ska gå att följa revisionens gång. Se vidare avsnitt 11.

Kopior av de uppgifter som hämtats in genom ett aktivt sökande ska förstöras när de inte används eller om de inte inom en nära framtid bedöms komma att användas. Det är inte acceptabelt att myndigheten samlar uppgifterna på hög i syfte att de kan vara bra att ha i framtiden.

**ADB-revision**

Dokumentation vid ADB-revision ska i samband med revisionens avslutning tillföras revisionsärendet och arkiveras. Se vidare avsnitt 10.5.

Det som framkommer vid ADB-revision och som inte ska förstöras enligt 5 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33) ska i första hand förvaras i utskrivet skick. Endast i den mån uppgifterna kan antas behöva presenteras eller på annat sätt användas direkt från ADB-medium i den fortsatta handläggningen får kopia av upptagningen sparas på ADB-medium efter det att revisionen avslutats.

När det gäller gallringsföreskrifter, se vidare avsnitt 15.2.3 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

**Safir-akt**

När revisionen avslutas och revisorn använt Safir ska den elektroniska akten rensas från sådana anteckningar och



dokument som inte ska arkiveras. Dokument är i Safir en sammanfattande benämning på brev, beslut, skrivelser och kalkyler som upprättas under en revision. Därefter skrivs följande delar ut och kompletterar revisionsdokumentationen.

- Revisionsprogrammet, inklusive anteckningar. Här ska framgå vad som granskats, hur granskningen utförts, vilken omfattning granskningen haft, vilka iakttagelser som gjorts, de slutsatser som dragits samt de åtgärder som vidtagits.
- Oknutna anteckningar och dokument. Det omfattar anteckningar som inte knutits till revisionsprogrammet eller revisorns dagbok.
- Företagsdata. Om skärmkopior på t.ex. företagets deklARATIONER behövs för kommande process skrivs de delar ut som i så fall bedöms nödvändiga att bevara från Skatteverkets skattedatabaser och inte från Safir. Se vidare ”Terminalbilder” nedan.
- Accesslogg. Loggen visar vilka som haft tillgång till och bearbetat information samt tidpunkter för bearbetningarna. Accessloggen ska, med hänsyn till att den inneburit bearbetningar av företagsdata, föras till revisionsärendet och arkiveras.

När revisionen är avslutad ska Safir-akten, säkerhetskopior av akten, CT-filer och ev. inhämtade datafiler raderas.

Om revisorn under revisionens genomförande tar ställning till vad som ska ingå i revisionsärendet och vad som inte hör dit underlättas arkiveringen i samband med att revisionen avslutas.

#### **Terminalbilder**

Terminalbilder ska sparas om någon åtgärd utförts och om dessutom noteringar gjorts på terminalbilderna. Om granskningen leder till beskattningsåtgärd kan det vara av intresse att spara terminalbilder som visar belopp före beskattningsbeslut. I de fall granskningen skett utan anmärkning, och inga anteckningar finns på terminalbilderna, räcker det ofta med en notering i revisionsprogrammet eller på arbetspapper om vilka kontroller som gjorts och vilka terminalbilder som tagits fram samt att denna granskning har skett utan anmärkning. Terminalbilder som inte arkiveras ska förstöras.

#### **Kopior**

Har kopior tagits av t.ex. fakturor för granskning men detta inte leder till åtgärd, ytterligare utredning eller är av intresse i övrigt räcker det att notera i revisionsprogrammet eller på

arbetspapper att granskningen av vissa verifikationsnummer eller liknande har gjorts. Därmed behöver kopian inte sparas. Kopior som företaget överlämnat som följd av en ren ”kopieringstjänst”, t.ex. då revisorn själv inte tillåts ta kopior kan i likhet med vad som gäller för övriga kopior, vid behov, gallras från ärendet.

- Andra ärenden** Ärenden som erhållit egna diarienummer, exempelvis beskattningsbeslut, brottsanmälan, tredjemansförelägganden, uppgifter som erhållits med anledning av en handräckningsbegäran, ansökan om betalningssäkring, underrättelse till Revisorsnämnden och granskningspromemorior ska arkiveras i respektive ärende. Kopior på ansökan om betalningssäkring ska dock förvaras i revisionsakten liksom kopior av tredjemansföreläggande och kopior av svar på densamma om uppgifterna haft betydelse för ärendet. Detsamma gäller uppgifter vid handräckningsbegäran. Innan en kopia förs till revisionsärendet bör en bedömning göras av lämpligheten av att en viss handling finns bland dokumentationen.
- Rör annan** Dokumentation som rör annan än den reviderade ska rensas före arkivering. Terminalbilder eller annat material avseende annan än den reviderade, t.ex. företagsledare, ägare, anställda, kunder eller leverantörer till den reviderade, ska rensas före arkivering men ska arkiveras i revisionsärendet om de har betydelse för revisionen. Dessa terminalbilder kan vid ett eventuellt utlämnande av akten till den reviderade prövas enligt sekretesslagens bestämmelser i de delar som de inte rör den reviderades beskattning.
- Granskningspromemoria** Vid upprättande av granskningspromemoria bör beaktas att innehållet i det ärendet ska vara fullständigt. Granskningspromemorian får inte arkiveras i revisionsärendet eftersom den är ett eget ärende med eget diarienummer.
- Internpromemoria** En internpromemoria ska inte arkiveras i revisionsärendet. Denna promemoria sänds till det skattekontor som den skattskyldige hör till och utgör underlag för ev. beskattningsbeslut. Internpromemorian kommer därmed att arkiveras i beskattningsärendet.
- Anmälan** En anonym anmälan ska arkiveras i revisionsärendet om den är av betydelse för revisionsärendet. En anmälan som inte är anonym är ett eget ärende med eget diarienummer. Om den är av betydelse för ärendet får en kopia förvaras i revisionsakten. Se vidare avsnitt 11 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

**Revisions-  
promemorian**

En kopia av revisionspromemorian och inkomna synpunkter ska arkiveras i revisionsärendet. Beskattningsbeslut utgör ett eget ärende med eget diarienummer och ska arkiveras separat.

Revisionsdokumentationen är i allmänhet tillgänglig för den reviderade och dennes ombud när revisionen är avslutad. Under revisionens gång är dokumentationen tillgänglig under vissa villkor. Innan revisionsdokumentationen lämnas ut till den reviderade måste en genomgång av akten göras och en prövning enligt sekretesslagens bestämmelser ske. Därvid ska tillses att för den reviderade sekretessbelagda handlingar inte lämnas ut. Se vidare avsnitt 8.5.

**Räkenskaper  
i retur**

Kommer räkenskaperna i retur ska revisorn kontakta den reviderade för att ta reda på varför handlingarna inte tagits emot. Går det inte att återlämna materialet, exempelvis för att företaget inte längre har någon aktuell adress och företrädaren håller sig undan måste räkenskaperna förvaras av Skatteverket. Förvaringen sker i avskild del av arkivet tills de förstörs tio år efter senast berörda räkenskapsår. Myndigheten är alltså i dessa fall skyldig att arkivera den reviderades bokföring och förvara den avskild samt märkt. Skatterevisorn ska kontaktas innan räkenskaperna förstörs.

## **8.5 Sekretess**

**Avslutad  
utredning**

När revisionsärendet slutbehandlats och handlingarna arkiverats är revisionsdokumentationen allmän handling (2 kap. 9 § tryckfrihetsförordningen). Frågan om en allmän handling är hemlig eller inte prövas enligt sekretesslagen. Enligt 9 kap. 1 och 2 §§ SekrL är revisionsdokumentationen belagd med sekretess, vilket innebär att utomstående inte får ta del av den. Dokumentationen ska även arkiveras på sådant sätt att den inte är åtkomlig annat än för personer som behöver den i sin tjänst.

**Partsinsyn**

Rätten att ta del av vissa uppgifter i revisionsdokumentationen kan enligt 16 § FL begränsas av reglerna i 14 kap. 5 § SekrL. Skatteverket har således rätt att vägra lämna ut uppgifter till part om det med hänsyn till allmänt eller enskilt intresse är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift inte röjs. Se vidare Rätt handlagt (SKV 119) och avsnitt 22 i Handledning för skatterevison, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

<b>Pågående utredning</b>	Dokumentationen är tillgänglig för den reviderade eller dennes ombud under revisionens gång. För att en uppgift som rör en pågående kontrollåtgärd ska kunna hemlighållas gäller vissa krav enligt 4 kap. 2 § SekrL. Om det med hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte uppenbaras för den som kontrollen avser får den hemlighållas. Ju längre en utredning pågår desto svagare blir dock grunden för sekretess enligt 4 kap. 2 § SekrL.
<b>Safir</b>	Om Safir använts och anteckningarna inte finns uttagna på papper, men den reviderade begär att få ta del av dessa under revisionen, ska en utskrift göras på papper och sekretesslagen gäller som för övrig revisionsdokumentation.
<b>Massmedia</b>	Det har blivit allt vanligare att journalister tar direktkontakt med revisorer och vill ha deras uttalande i revisionsärenden. En god regel är att be att få ringa upp senare och utnyttja tidsfristen till att rådgöra med sin chef. Revisorn ska undvika att uttala sig i egna ärenden då det finns en risk att sekretessbelagd information lämnas ut. Om revisorn ska uttala sig om ett revisionsärende är det viktigt att denne har klart för sig om och i vilken omfattning detta får ske. Bestämmelserna i sekretesslagen ska iakttas. Det är viktigt att koncentrera sig på väsentligheterna och vilket budskap som lämnas. Ofta finns en massmediaplan som kan ge vägledning i t.ex. pågående projekt. Uttalandena ska vara sakliga och balanserade. Personliga värderingar ska undvikas eftersom revisorn intervjuas i egenskap av myndighetsrepresentant och uttalandena därför tolkas som myndighetsord. Ställer journalisten frågor som revisorn inte är insatt i är det bättre att revisorn talar om att denne inte är insatt i frågan i stället för att ge sig in på spekulationer och gissningar. Vill revisorn ha texten uppläst, manuskriptet översänt före publiceringen eller se, alternativt höra, TV- eller radioinslaget innan det sänds är det lämpligt att detta avtalas innan uttalandena görs. Blir det trots allt fel i en publicerad artikel eller i ett sänt radio- eller TV-inslag bör revisorn överväga att be om rättelse.

## **8.6 Diarieföring**

### **8.6.1 Allmänna regler**

Enligt 15 kap. 1 § första stycket SekrL är huvudregeln att en allmän handling ska diarieföras (registreras) så fort den kommit in till eller upprättats på myndigheten. Detta är en följd av offentlighetsprincipen som innebär att myndigheters

verksamhet ska kunna kontrolleras. Diarieföringen ska också underlätta myndighetens strävan att hålla ordning på handlingar och ärenden. Den är också ett hjälpmedel när myndigheten vill utvärdera och följa upp olika verksamheter, ta fram balansrapporter och statistikuppgifter. Diarieföringen utgör en sökväg till myndighetens arkiv för att finna arkiverade ärenden som enskilda har rätt att ta del av och som Skatteverket behöver för sin verksamhet. Genom särskilda sekretessregler finns dock begränsningar vad gäller åtkomsten av hos myndigheten förvarade handlingar.

- Allmän handling** Med handling avses enligt 2 kap. 3 § första stycket tryckfrihetsförordningen en framställning i skrift eller bild samt en upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med hjälp av tekniska hjälpmedel. En handling är allmän om den förvaras hos en myndighet och är att anse som inkommen till eller upprättad hos myndigheten.
- Minnesanteckning** Minnesanteckning som har upprättats hos myndigheten, dvs. anteckning som har utarbetats av myndighetens egna tjänstemän och som inte expedierats, är allmän handling om den arkiverats. Detta framgår av 2 kap. 9 § första stycket tryckfrihetsförordningen. Med minnesanteckning avses enligt nämnda bestämmelse en anteckning som har kommit till endast för ärendets föredragning eller beredning och enbart till den del den inte tillfört ärendet sakuppgifter.
- Tjänsteanteckning** En tjänsteanteckning enligt 15 § FL som upprättas vid telefonsamtal, personligt besök eller liknande ska diarieföras. Anteckningar från genomgångar med den reviderade avseende t.ex. föreslagna beskattningsändringar, påpekanden samt ärendets fortsatta handläggning är tjänsteanteckningar som alltid ska diarieföras. Minnesanteckning enligt nämnda förordning har alltså en betydligt mer begränsad innebörd än i dagligt språkbruk.
- Diariet** För att diariet ska fylla sitt syfte måste det vara så utförligt att den registrerade handlingen utan svårighet kan identifieras. Enligt 15 kap. 2 § första stycket SekrL ska följande framgå i diariet beträffande den registrerade handlingen
- datum då handlingen kom in eller upprättades,
  - diarienummer eller annan beteckning som har åsatts handlingen,

- i förekommande fall från vem handlingen har kommit in eller till vem den har expedierats,
- i korthet vad handlingen rör.

### 8.6.2 Diarieföring i samband med revision

Samtliga beslut om revision ska diarieföras. Fattas ett tilläggsbeslut i ett revisionsärende erhåller det beslutet samma diarienummer som det ursprungliga beslutet. Vidare ska all extern skriftväxling med den reviderade och i ärendet upprättade tjänsteanteckningar diarieföras på revisionsärendet. Ärendet avslutas i diariet när revisionen är slutförd. I normalfallet anses en revision avslutad när en revisionspromemoria helt utan beskattningsändringar (s.k. nollpromemoria) skickats ut eller, i de fall revisionspromemorian innehåller beskattningsändringar, när tiden för synpunkter gått ut.

#### Sekretess

I diariet är det själva beslutet om revision som är sekretessbelagt och inte får röjas. Huvudet i ärendet blir därför blankt i diariet, men bara till den del det rör de personliga uppgifterna om den reviderade. För övriga uppgifter, exempelvis dagboksnoteringar, gäller normalt inte sekretess. Diarieföringen görs i det allmänna diariet – DiaRätt – som är ett öppet diarium. Härav följer att det inte med automatik är sekretess i varje fält för dagboksnoteringar. Det är därför viktigt att dagboksnoteringarna avfattas på ett sådant sätt att sekretessbelagda uppgifter i ärendet inte röjs. I DiaRätt finns ett antal typkoder att välja mellan, exempelvis föreläggande, promemoria, tjänsteanteckning och skrivelse. I samtliga fall ska datum och huruvida ärendet kommit in, lämnat myndigheten eller upprättats hos myndigheten anges.

Syftet med revisorns dagbok är främst att kronologiskt beskriva revisionens förlopp och att genom tydliga noteringar och hänvisningar till revisionsärendet ge en överblick av hur revisionen genomförts. Det är därför inte lämpligt att samtidigt använda revisorns dagbok som en del av diariet. Detta med tanke på att diariet och revisorns dagbok fyller helt skilda syften.

I Safir kan revisorn markera hur en dagboksnotering i revisorns dagbok ska diarieföras. Uppgifterna skrivs sedan ut och registreras in i DiaRätt senast när revisionen avslutas. Ett sådant system kan vara praktiskt nödvändigt vid revisioner som utförs utanför kontoret.

Genom den rollfördelningsmöjlighet som finns inbyggd i DiaRätt kan revisorn tilldelas behörighet att göra noteringar i det egna revisionsärendet direkt i diariet.

En felaktig variant på diarieföring i samband med revision är att inte diarieföra samtliga handlingar m.m. utan i stället ange ”Skriftväxling m.m. se revisorns dagbok” som en dagboksnotering. Motivet är att undvika att samma notering om handlingen m.m. måste göras två gånger dels i diariet i form av en dagboksnotering, dels i revisorns dagbok.

**Hänvisning till  
andra ärenden**

En hänvisning i ett revisionsärende till ett annat ärende, t.ex. tredjemansföreläggande, får inte göras som en dagboksnotering i DiaRätt. Om hänvisning mellan ärenden måste göras i DiaRätt ska detta göras i rutan ”Hänvisning” på ärendet.

I Skatteverkets intranät i arbetsgruppen Revisionsrutiner Riksgemensamma kategori Diarieföring och kategori Revisorns dagbok framgår exempel på när notering ska ske i revisorns dagbok respektive diariet.

## 9 Utvärdering

### 9.1 Syftet med utvärderingen

I samband med att revisionen avslutas ska en utvärdering göras. Syftet är att tillgodose revisorns behov av återkoppling, bedöma kvaliteten på det arbete som utförts, ge underlag för det fortsatta riskhanteringsarbetet och att bedöma behovet av uppföljningskontroller.

### 9.2 Utvärderingens innehåll

Utvärderingen utförs av chef eller av denne utsedd person tillsammans med de revisorer som deltagit i revisionen.

Revisionen ska bedömas utifrån bl.a. följande moment

- om ledning och styrning fungerat på avsett sätt,
- om stöd och handledning erhållits i tillräcklig omfattning,
- vilka lärdomar revisorn dragit av revisionen. Vad som gjorts bra och vad som kan göras bättre,
- noteringar som gjorts i samband med uppföljningen,
- om samverkan fungerat med den reviderade,
- en bedömning av planerad tid i förhållande till nedlagd tid,
- en bedömning av om tiden mellan beslutet om revision och promemorians upprättande är rimlig med hänsyn till den aktuella revisionen,
- en diskussion om hur samarbetet fungerat med deltagande revisorer, ADB-revisorer, revisionsledare, processförare, SNO m.fl.,
- en diskussion om tvångsåtgärder i form av vite, tillämpning av tvångsåtgärdslagen och betalningssäkring hanterats korrekt,
- en diskussion om den valda kontrollformen och tillämpad arbetsmetod,



- om orsaken till ev. skillnad mellan revisionsplanen och de nya uppgifter som framkommit i syfte att få kunskap om träffsäkerheten i urvalet,
- om dokumentationen upprättats enligt gällande rutiner och att materialet är förberett för arkivering,
- om uppgifterna i diariet är korrekta,
- om uppgifterna i revisionsregistret är korrekta.

Via utvärderingen erhålls kunskap om gjorda iakttagelser som kan utveckla revisionsarbetet. Det kan vara rättsliga frågor, företeelser eller annat av intresse.

#### **Riskhantering**

Utvärdering innebär vidare att ny kunskap kan erhållas av värde för arbetet med riskhantering såväl på övergripande nivå som på företagsnivå. Det kan på en övergripande nivå handla om t.ex. företeelser och rättsliga frågor medan det på företagsnivå kan handla om t.ex. specifika egenskaper hos enskilda företag. Utvärderingarna kan ligga till grund för att mäta effekter inom ett riskområde samt mäta effektivitet i använda metoder.

#### **Uppföljningskontroll**

I samband med att revisionen avslutas ska den som ansvarar för utvärderingen av revisionen ta ställning till om någon form av uppföljningskontroll ska göras av det reviderade företaget. Se vidare avsnitt 1.3.

#### **Anteckningar**

Noteringar i samband med en utvärdering ska inte föras till revisionsärendet.

### **9.3 Utvärdering av praktikperiod**

Blivande skatterevisorer ska under sin utbildning till skatterevisor erhålla en allsidig praktik varvad med teoretisk utbildning. Av kravprofilen för skatterevisorer och revisionsledare framgår vad som gäller för att kunna förordnas som skatterevisor. Förutom extern utbildning krävs intern utbildning. I den interna utbildningen ingår tre praktikperioder.

Den första praktikperioden avser annan praktik än revision, den andra avser grundläggande revisionspraktik och den tredje avser fördjupad revisionspraktik.

Efter praktikperioden ”annan praktik än revision” ska en bedömning göras av handläggarens egenskaper och kunskaper för att ta ställning till om denne har förutsättningar att utvecklas till en skatterevisor. Efter grundläggande revisions-

praktik tas ett nytt ställningstagande om handläggarens förmåga och om dennes förutsättningar att förordnas till skatterevisor. Har handläggaren även här fått ett godkänt omdöme ska det endast i undantagsfall kunna komma ifråga att en omvärdering görs senare som innebär att personen i fråga inte bedöms vara lämplig att utses till skatterevisor.

I anslutning till avslutade praktikperioder ska en utvärdering av handläggarens arbete göras. Denna utvärdering ligger till grund för en bedömning av handläggarens egenskaper och om denne är lämplig som revisor. Ansvar för utvärderingarna ligger i första hand på den chef som har personalansvar för handläggaren. För att få ett så väl underbyggt underlag som möjligt för sina bedömningar bör chefen ha hämtat in åsikter från de skatterevisorer som fungerat som handledare åt handläggaren. Resultatet av bedömningarna ska presenteras vid samtal med handläggaren.

Utvärderingarna ska bedöma personens lämplighet som skatterevisor. Det är utbytet av praktikperioden såväl som de personliga egenskaperna som ska bedömas. Målet med utvärderingarna är att avgöra om handläggaren inom rimlig tid kommer att ha både de rätta kunskaperna och de rätta förutsättningarna (personliga egenskaper) för att kunna utses till skatterevisor. Den sista utvärderingen har som syfte att avgöra om handläggaren tillgodogjort sig de kunskaper som krävs, dvs. har en förmåga att på ett professionellt sätt tillämpa de teoretiska kunskaperna i revisionsarbetet.

### **Handledning**

Den blivande skatterevisorn ska under såväl den grundläggande som fördjupade revisionspraktiken ha en eller flera handledare. Handledaren ska under revisionerna handleda på ett engagerat och strukturerat sätt samt ge löpande feedback på revisionsarbetet.

Kvaliteten i den handledning som skattehandläggaren får under sin utveckling till skatterevisor är av mycket stor betydelse. För att en handledare ska kunna fungera bra krävs en god kommunikativ förmåga och goda kunskaper om revisionsarbetet.

När det gäller bedömningen av om skatterevisorn är en lämplig handledare måste detta ses utifrån den aktuella revisionen. Det innebär att en handledare som är lämplig när det gäller specialrevision naturligtvis inte med automatik kan handleda i samband med kontroll av större företag.

Handledaren måste ha klart för sig vad målet med handledningen är. Vidare måste handledaren känna till vilket ansvar och vilka befogenheter denna har. Tillräcklig tid måste också sättas av för handledningen. Handledaren har också ett ansvar att fånga upp den blivande skatterevisorns individuella behov och föra dessa vidare.

Varje handledare är unik i bl.a. sin kunskap och förmåga att stimulera andra personer. Det är därför lämpligt att en blivande skatterevisor inte har samma handledare under hela utvecklingstiden fram till förordnandet som skatterevisor. Detta för att den blivande skatterevisorn ska få en bred och allsidig kunskap.

## **9.4 Kvalitetsmätning**

Som ett komplement till de system/rutiner som finns inbyggda i den löpande verksamheten genomförs i efterhand s.k. kvalitetsmätningar, som inte ingår i revisionsprocessen. Syftet med en kvalitetsmätning är bl.a. att identifiera förbättringsområden och föreslå åtgärder. Tanken är att kvalitetsmätningen ska ge ledningen underlag för att förbättra och utveckla revisionsarbetet.

Samtal med ledning och revisorer samt revisorns dokumentation utgör utgångspunkten för denna kvalitetsmätning. En mätning blir därför beroende av dokumentationens standard.

Det finns en särskild riksomfattande organisation vad gäller kvalitetsmätningar. Under huvudkontorets ledning har en pool av kvalitetsmätare från de olika regionerna utvecklats.

En kvalitetsmätning kan omfatta följande delområden

- planering och övergripande styrning,
- kvalitetssäkring/kvalitetsstyrning,
- formella regler och rutiner,
- revisorns miljö,
- resultat.

## 10 ADB-revision

### 10.1 Allmänt

Med ADB-revision menas kontroll av ett företags ekonomisystem med stöd av ADB. Kontrollen kan bestå av en systemkartläggning av ekonomisystemet och/eller en granskning av ADB-upptagning.

ADB-revision effektiviserar revisionsarbetet samt utökar möjligheten till kontroll. ADB-revision är ett normalt inslag i revisionsarbetet och bör således genomföras i samband med att den övriga granskningen utförs. Även vid revision i mindre företag är ADB-revision effektiv förutsatt att bearbetningen av register på ADB-medium kan ske med liten tidsåtgång. ADB-revision ger en ökad möjlighet att med bättre kvalitet och en höjd effektivitet genomföra granskningen med beaktande av syftet med revisionen.

ADB-revision effektiviserar och förbättrar revisionsarbetet på olika sätt:

- Revisorn får en direkt och fullständig tillgång till alla registrerade uppgifter. Detta jämfört med att från företaget begära listor på urval av verifikationer.
- Det granskade företags redovisning är tillgänglig under hela revisionen.
- Kontroller som beroende på informationens omfattning inte lämpar sig att göra manuellt möjliggörs. Det kan dessutom vara möjligt att göra en heltäckande kontroll i stället för en stickprovsgranskning.
- Sökningar och urval snabbas upp väsentligt.
- Möjligheten att inrikta revisionen mot händelser och belopp av betydelse förbättras.

## 10.2 Det formella regelsystemet

Förutom de regler som finns i taxeringslagen m.fl. lagar har revisorn att iaktta särskilda regler i personuppgiftslagen och skattedatabaslagen vid granskning av ADB-upptagning. Se vidare avsnitt 15 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

### Särskilt förordnande

Granskning av ADB-upptagning genom att revisorn själv tar fram uppgifterna får utföras endast om särskilt förordnande har utfärdats av den som beslutar om revision enligt 7 § revisionsföreskrifterna (RSFS 2002:33).

Särskilt förordnande behövs inte om uppgifterna kan tas fram vid den reviderades terminal efter dennes medgivande och åtkomsten är begränsad så att revisorn inte kan påverka innehållet i upptagningen. Inte heller behövs särskilt förordnande för att genomföra analyser av upptagningen med hjälp av tekniska hjälpmedel om åtkomsten till upptagningen är begränsad på så sätt att revisorn inte kan påverka innehållet i upptagningen.

Det andra fallet innebär att revisorn kan utföra analyser i Sesam Analys eller något motsvarande program. Detta förutsätter emellertid att beställning, konvertering och validering av ADB-upptagning först gjorts av en revisor med särskilt förordnande för granskning av ADB-upptagning.

### Säkerhetskrav

Vid användning av den reviderades tekniska hjälpmedel för ADB-upptagning måste revisorn följa de säkerhetsrutiner som gäller på arbetsplatsen.

## 10.3 Arbetsmetodik

### Roller

Rollerna för förordnade revisorer i en revision varierar beroende bland annat på det reviderade företagets storlek och på antalet revisorer som arbetar med revisionen. I vissa fall utför revisor som förordnats för granskning av ADB-upptagning enbart ADB-revisionsarbetet. I andra fall har denna person även rollen som revisor.

Vid revision av framförallt större företag är det lämpligt att även ansvarig revisor medverkar i systemkartläggningsarbetet.

### Planering

Det är viktigt att ADB-revisionsarbetet kan påbörjas så tidigt som möjligt. I det fall att systemkartläggning genomförs bör denna vara klar innan övriga revisorer påbörjar sin granskning.

Det reviderade företaget ska informeras om vad granskning av ADB-upptagning innebär. Denna information ska lämnas så tidigt som möjligt, i samband med sammanträffandet med företaget eller inledande kontakten. Om utsedd revisor för granskning av ADB-upptagning inte kan delta vid sammanträffandet med företaget ska företaget ändå informeras om vad ADB-revision innebär. Ju tidigare information om ADB-revision kan ges, desto bättre är förutsättningarna att få tillgång till önskade register ur ekonomisystemet.

### **Samverkan**

Utgångspunkten är att även granskning av ADB-upptagning ska göras i samverkan med den reviderade. Vilken arbetsmetod som kommer att användas avgörs med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

- Det vanligaste förfarandet är att revisionen sker genom granskning av en kopia av ADB-upptagningen. Denna kopia bearbetas på myndighetens dator med tillgängliga program såsom Sesam och ACL.
- Revisorn kan göra vissa delar av granskningen själv genom att använda företagets terminal för att göra bearbetningar.
- Den reviderade tar själv fram uppgifter efter revisorns önskemål.
- Revisorn ska på begäran ges tillfälle att själv använda den reviderades ADB-utrustning om inte den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen.

### **Spegling**

I samband med tvångsåtgärder kan kopiering eller spegling göras för att säkerställa att information som behövs för att tillgodose ändamålet med revisionen inte ska undgå granskning. Det ingrepp som speglingen innebär måste stå i proportion till vad som kan vinnas med åtgärden. I de fall även tekniska hjälpmedel (dator och programvara) omhändertas måste det föreligga sådana synnerliga skäl som avses i 24 § TVL. Om spegling används som arbetsmetod ska denna utföras av en sakkunnig person. Denna person ska förordnas för granskning av ADB-upptagning. Om speglingen utförs med stöd av tvångsåtgärdslagen är det granskningsledaren som formellt är ansvarig för åtgärden.

Vid spegling av elektroniska handlingar överförs all information till myndighetens datamedium med hjälp av speciella tekniska hjälpmedel. Eftersom speglingen innehåller all information som fanns på det ursprungliga datamediet kan i de

flesta fall även raderad och gömd information hittas och återskapas.

För mer information om spegling hänvisas till avsnitt 12 i Handledning för skatterevision, Reglerna kring revisionsverksamheten (SKV 621).

### Revisionspromemorian

Varken i lag eller i föreskrifter finns krav på att granskning av ADB-upptagning ska beskrivas i revisionspromemorian. Huvudregeln är därför att det av promemorian inte ska framgå att granskning av ADB-upptagning har utförts.

I de fall resultatet från analysarbetet ligger till grund för anmärkningar i promemorian är det väsentligt att dessa analyser beskrivs i detalj. Om brister framkommer när det gäller systemdokumentation bör detta tas med i promemorian endast i de fall bristen påverkat en beskattningsfråga.

### Gallring

Av Riksarkivets föreskrifter om gallring hos Skatteverket, RAMS 2004:83 framgår att uppgifter angående ADB-revision ska gallras när uppgifterna inte längre behövs för verksamheten, dock senast då det finns ett lagakraftvunnet beslut avseende den fråga uppgiften avser.

## 10.4 Systemkartläggning

I företag där standardredovisningssystem används är i regel ekonomisystemet inte speciellt komplext. Systemkartläggningen kan då göras på ett mera summariskt sätt med inriktning på att ta in räkenskapsmaterialet i form av huvudbokstransaktioner.

I företag med mer komplexa system kan ett eller flera av för- och delsystemen till ekonomisystemet väljas ut för en mer utförlig kartläggning. Vilka system som väljs ut styrs av revisionens syfte.

En systemkartläggning av ett företags ekonomisystem innebär att

- undersöka ekonomisystemets delar vad gäller funktion, samband och övergripande styrning,
- sammanställa ett underlag för beställning av räkenskapsmaterial på ADB-media.

### Tillvägagångssätt

Följande informationskällor hos företaget används för att skapa underlag för systemkartläggningen

- ansvariga på företags ekonomi- och dataavdelningar,

- ekonomihandbok eller annan typ av dokumentation,
- systemdokumentation av ekonomisystemet.

Systemkartläggningen kan beroende av revisionens syfte indelas i en översiktlig systemanalys och en analys i detalj av vissa för- och delsystem i ekonomisystemet. Systemkartläggningen bör ingå som en naturlig del i revisionsarbetet och ska således genomföras i samband med att den övriga granskningen utförs.

Den översiktliga systemanalysen tar sikte på att utreda sambandet mellan ekonomisystemets olika för- och delsystem. I komplicerade ekonomisystem kan vissa sidoordnade system uteslutas för att översikten ska underlättas. Sambandet ska utvisa om överföringen av information mellan systemen sker automatiskt eller manuellt, på transaktionsnivå eller salderad nivå. Analysen kan även innefatta vilka generella kontroller som finns, manuella eller maskinella, t.ex. vid avstämning mellan olika system.

Behovet av detaljerad analys av för- och delsystem styrs av vad som framkommer vid den översiktliga systemanalysen. Målsättningen vid systemkartläggningen är att kartlägga systemet med hänsyn till de brister som kan finnas i det. Räkenskapsinformation från bristfälliga system kan ofta antingen vara ofullständig eller bristfällig. Med kännedom om dessa brister kan revisorerna spara tid vid granskningen.

Exempel på checklista för systemkartläggning framgår av bilaga 2.

**System-  
beskrivning**

Enligt 5 kap. 11 § BFL ska företaget upprätta en beskrivning (systemdokumentation) över tillämpat bokföringssystem. Företaget ska också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik). Dessa handlingar betraktas som räkenskapsmaterial och ska bevaras i tio år.

**Dokumentation**

Systemkartläggningen ska dokumenteras så att det är möjligt att följa revisorns arbete. Omfattningen av dokumentationen ska anpassas till komplexiteten i ekonomisystemet samt till revisionens syfte. I vissa ekonomisystem kan sidoordnade för-system uteslutas för att översikten ska underlättas. I de fall revisionen genomförs av flera revisorer avslutas normalt systemkartläggningen med en skriftlig rapport över gjorda iakttagelser.



Dokumentationen kan innehålla följande information

- grafisk beskrivning av ekonomisystemets olika delar,
- beskrivning av funktion och samband mellan olika system i ekonomisystemet,
- beskrivning av dataflödet från en enskild transaktion i ett för- och delsystem till huvudboken,
- respektive systems påverkan på resultat- och balansräkning,
- vilka register som hämtats in och vilken information dessa innehåller,
- beskrivning av fasta data och poster i inhämtade filer,
- vilka rapporter som tas ut ur systemet,
- brister och iakttagelser vid kartläggning av interna rutiner av säkerhet i systemen,
- kartläggning av driftmiljön (hårdvara/maskinvara och programvara).

## 10.5 Granskning av ADB-upptagning

Granskning av ADB-upptagning innebär bearbetningar och analyser av ett företags register från ekonomisystemet och från ev. för- och delsystem till ekonomisystemet. Bearbetningarna som innebär beställning, konvertering och validering av register på ADB-medium utförs av en revisor med särskilt förordnande för granskning av ADB-upptagning. För analyser som utförs av revisorn med hjälp av de analysprogram som finns hos myndigheten, såsom Sesam Analys och ACL, behövs inget särskilt förordnande. Detta förutsätter att det inte finns möjlighet att kunna ta bort, lägga till eller förändra uppgifterna i registren.

### Beställning

Beställning av räkenskapsmaterial på ADB-medium görs efter samråd med andra i revisionen medverkande revisorer. Systemkartläggningen utgör ofta underlag för beställning av datafiler, postbeskrivningar och valideringsunderlag. Beställningen görs helst skriftligen och så tidigt som möjligt i revisionen. Detta ökar förutsättningarna för att få tillgång till önskade datafiler.

Vanliga typer av datafiler är följande

- Sie-fil är en vanlig textfil med ett antal radtyper som var och en kan identifieras med hjälp av en rubrik i början av raden.
- Sekventiell fil är en fil därfälten och posterna ligger lagrade efter varandra i en enda lång sträng utan skiljetecken. En sekventiell fil har oftast fast fält- och postlängd.
- Rapportfil liknar ofta en utskrift av t.ex. en huvudbok med rubrik för varje sida och kolumn samt en indelning i avsnitt. En rapportfil har vanligen fast fältlängd men variabel radlängd.
- Delimit-fil har ett konstant antal fält med avgränsningstecken i slutet av varje fält. I slutet av varje post finns tecken som signalerar att det närmast följande tecknet hör till nästa post.
- dBase-fil är en standardiserad filtyp som är ganska vanlig i databassammanhang. I filen finns inbyggt uppgifter om bl.a. fältnamn, fältlängd och fälttyp.
- Excel-fil är uppbyggd som en tabell med rader och kolumner.

Mottaget räkenskapsmaterial på ADB-medium ska kvitteras om det ska återlämnas till företaget. Kvittensen ska avse fysiskt medium (USB-minne, cd, diskett etc.). ADB-medium ska återställas till företaget efter avslutad revision om inte överenskommelse har gjorts om att det i stället ska förstöras. Revisorn får inte uppmana den reviderade att lämna räkenskapsmaterial via e-post. Om den reviderade på eget initiativ begär att få lämna räkenskapsmaterial via e-post ska revisorn informera om de regler som gäller. Se vidare avsnitt 7.2.3.

### **Konvertering**

Konvertering av beställda datafiler utförs oftast med hjälp av Skatteverkets tillgängliga konverteringsprogram, Sesam och/eller ACL. Att konvertera innebär att överföra och tillrättlägga ett företags datafil till Sesam Analys eller annat analysprogram.

För vissa standardredovisningssystem kan konvertering ske på ett enkelt sätt. Sie-formaten har utvecklats av en sammanlutning av programföretag inom redovisningsområdet och syftet är att möjliggöra import och export av redovisnings-

material mellan olika program, oavsett från vilka leverantörer programmen kommer. Sie-formaten är lätta att exportera från de flesta systemen och kan konverteras automatiskt i Sesam.

I Sesam finns en modul (Import Standardsystem) där revisorn på ett enkelt sätt kan importera databaser från de vanligaste redovisningssystemen och lönesystemen. Databaserna konverteras med automatik i Sesam och det finns möjlighet att skapa Sesamdatabaser i form av huvudbok, leverantörsreskontra, kundreskontra och löneregister.

### Validering

Det är viktigt att som en av de allra första åtgärderna efter inhämtande av räkenskapsmaterial på ADB-medium validera materialet. Detta innebär att materialet kontrolleras vad avser dess fullständighet och riktighet. En väl genomförd kontroll av fullständighet och riktighet säkerställer i första hand att ADB-revisionsarbetet har korrekt grund men ger också en kontroll av företagets ekonomisystem.

Att materialet är riktigt innebär att det omfattar samtliga transaktioner för avsedd tidsperiod och att dessa föreligger med korrekta värden i berörda fält. Kontroll av detta sker i regel genom jämförelser mellan summeringar av ADB-materialet och summeringar från företagets redovisning. De rapporter som används för dessa avstämningar bör dessutom stämmas av mot resultaträkning, balansräkning och årsredovisning.

Kontroll av fullständigheten bör göras vid varje led i beställning, tillrättaläggning och konvertering. Exempel på sådana kontroller är följande:

- Kontroll av antalet transaktioner i konverterade datafiler jämfört med antalsuppgifter som företaget har lämnat när data har levererats.
- Notering om antalet transaktioner och summeringar av belopp jämförs mellan varje led i arbetet med konvertering och tillrättaläggning.
- Avstämning mot information från systemkartläggningen om olika registers fält och deras innehåll.
- Kontroll av dataintegriteten, exempelvis
  - att endast rimliga värden finns,
  - att samtliga datum ligger inom räkenskapsåret,

- att verifikationsnummerserier är obrutna,
- att debet = kredit totalt per verifikationsnummer och/eller per datum.

Om det visar sig att ADB-materialet inte är fullständigt kan detta som regel inte användas fullt ut. I normalfallet kontaktas då företaget för komplettering eller utbyte av levererade datafiler. I de fall sådana kontakter inte leder till avsett resultat bör åtgärder med stöd av tvångsåtgärdslagen övervägas.

### **Dokumentation**

Behandlingar vid ADB-revision behöver inte dokumenteras och skickas till den funktionsansvarige i personuppgiftsfrågor. Dokumentationen sker som ett led i revisionen och arkiveras som övriga revisionsanteckningar. De allmänna dokumentationskrav som finns vid en revision uppfyller de krav på dokumentation som krävs enligt skattedatabaslagen.

För att tillgodose detta dokumentationskrav är det lämpligt att följande uppgifter dokumenteras löpande.

- Uppgift om vilka programvaror som använts.
- Uppgift om vilket material på ADB-medium som företaget överlämnat för granskning och vilka bearbetningar som har utförts på materialet för att ta fram de filer som använts vid det maskinella analysarbetet.
- Beskrivning av de bearbetningar som föranlett beskattningsförslag i revisionspromemorian. Detta gäller oavsett om bearbetningarna skett manuellt eller med hjälp av ADB. Det kan vara fråga om kalkyler, avstämningar etc. som revisorn gjort och som ligger till grund för en beskattningsfråga. Det ska alltså vara sådana bearbetningar som den reviderade kan behöva få del av för att kunna lämna relevanta synpunkter.

### **Analys**

För analysarbetet används i första hand Skatteverkets registeranalysprogram Sesam Analys. Analysarbetet kan även utföras med hjälp av ACL.

Syftet med analysarbetet är

- att utföra vissa systemkontroller,
- att ge överblick över den stora mängden information,
- att skapa underlag för beslut om inriktning av granskningen.

Analysarbetet kan bestå av

- Stratifieringar, dvs. fördelningar av hela eller delar av materialet med hänsyn till exempelvis belopp, konto och kostnadsställe. Stratifieringar används för att skapa en överblick och visa extremvärden eller avvikelsemönster, visa fördelning över tiden t.ex. mervärdesskatt per månad samt för att sammanställa rapporter.
- Sekvenskontroller, exempelvis för att kontrollera att verifikationsnummerserier inte är brutna.
- Analys av ett urval av vissa transaktioner som bedöms skattemässigt intressanta. Detta innebär en listning av transaktioner som faller inom ett visst intervall eller tillhör en viss kategori, t.ex. kontoanalys.
- Urval av uppgifter ur textfält som med hänsyn till revisionens syfte har särskild relevans.
- Tidsserieanalyser för att kontrollera transaktioner i närheten av bokslutsdatum eller negativt kassasaldo.
- Sammanställningar beroende på vad som finns tillgängligt i datafilen t.ex. vad avser resultat- och balansräkning, kunder och leverantörer.

# 11 Revisionsdokumentation

## 11.1 Allmänt

Revisorns arbete i samband med en revision ska dokumenteras och uppgifter som tillförs revisionsärendet ska arkiveras.

### Allmänna krav

Revisorn är skyldig att anteckna alla uppgifter som inte har erhållits skriftligt – uppgifter som har erhållits ”på annat sätt än genom handling” – och som kan ha betydelse för utgången i ett ärende (15 § FL). Stadgandet ska ses som ett komplement till reglerna i 14 § FL om att part har rätt att lämna uppgifter muntligt i ett ärende. Att de nämnda uppgifterna antecknas är också nödvändigt för att trygga parts rätt att få del av uppgifter enligt 16 och 17 §§ FL. Förutom part kan även tillsynsmyndighet (t.ex. JO) ha intresse av att följa ärendets handläggning.

### Från annan än part

Anteckningsskyldigheten omfattar uppgifter även från annan än part i ärendet. Det kan t.ex. vara uppgifter från en person som en enskild refererar till eller uppgifter som myndigheten själv hämtar in genom telefonsamtal.

### Annan information

Revisorn är vidare skyldig att dokumentera information som erhålls på något annat sätt än genom muntligt eller skriftligt uppgiftslämnande, t.ex. genom att myndigheten själv ombesörjer besiktning av en fastighet.

### Revisionsföreskrifterna

Resultatet av revisionen ska enligt 4 § RSV:s föreskrifter om revision m.m. (RSFS 2002:33), i de delar som rör den reviderade, redovisas i en revisionspromemoria. Alla faktauppgifter och beskattningsändringar som behandlas i en revisionspromemoria ska kunna härledas ur underliggande revisionsdokumentation.

### Skattedatabaslagen

Behandlingar av personuppgifter vid en revision sker som ett led i revisionen och arkiveras som övriga revisionsanteckningar. De allmänna dokumentationskrav som finns vid en revision uppfyller de krav på dokumentation som krävs enligt skattedatabaslagen. Se vidare avsnitt 2.2.

### Safir

Safir ska användas för att säkerställa att revisionen genomförs så metodiskt som möjligt och att revisionsdokumentationen

blir strukturerad. I Safir finns dels ett pärmregister, dels ett revisionsprogram för detta ändamål.

**Revisionsprogram** Revisionsprogrammet underlättar och systematiserar revisorns dokumentation av såväl gjorda iakttagelser som åtgärder vid revisionen. Det är av betydelse att det så långt som möjligt finns ett likformigt arbetssätt oavsett vem som utför revisionen. Likartade arbetsmetoder erhålls bl.a. genom att vid revisionsarbetet utgå från revisionsprogrammet.

**Revisionsplan** Den planering som görs av revisionen ska framgå av revisionsplanen, som är en del av dokumentationen. Av avsnitt 4 framgår vad en revisionsplan ska innehålla. Även ändringar av revisionsplanen, som görs under revisionen, ska dokumenteras med datum och skäl.

## 11.2 Interna krav

Revisionsarbetet ska dokumenteras löpande och så utförligt att

- Revisorn inte behöver återvända till räkenskapsmaterialet i samband med synpunkter från den reviderade, föredragningar i skattenämnd, överklaganden, domstolsförhandlingar etc.
- Medrevisorer ska kunna följa varandras arbete om t.ex. revisorerna inte arbetar samtidigt med ärendet. Det är viktigt att veta vilka planerade åtgärder som är utförda och vilka som kvarstår.
- Det vid byte av revisor ska vara möjligt utan att en ny revisor ska behöva lägga ner ett för stort arbete för att sätta sig in i ärendet.
- Den revisor som har det interna kvalitetsansvaret för revisionen kan följa arbetets gång för att säkra kvaliteten.
- Anteckningarna ska kunna utgöra underlag för att bestämma omfattning av framtida skattekontroller hos den reviderade.

Dokumentationen av revisorns arbete ska även innehålla sådana uppgifter att de möjliggör en uppföljning av revisorns arbete. Det ska av dokumentationen vara möjligt att utläsa om syftet med revisionen uppnåtts, om valda åtgärder varit relevanta samt om kontrollen utförts med rätt bredd och djup. Utifrån vad som är dokumenterat ska det vara möjligt att föra en dialog mellan revisor och den som svarar för uppföljningen och utvärderingen av revisionen. Se vidare avsnitten 5 och 9.

För att uppfylla de interna och externa kraven och för att kunna följa revisorns arbete ställs i princip samma krav på anteckningsskyldigheten, oavsett om åtgärden leder fram till en ändring av beskattningen eller inte. Det ska alltså av dokumentationen framgå vilken granskning som utförts. Om det i revisionsplanen finns upptaget att en viss åtgärd ska vidtas, men denna åtgärd sedan valts bort, måste det av revisionsdokumentationen framgå varför detta val gjorts.

## **11.3 Dokumentationens innehåll**

### **11.3.1 Anteckningar**

#### **Identifieringsuppgifter**

Anteckningar ska innehålla identifieringsuppgifter, så att inte någon tveksamhet uppkommer beträffande vem och vad uppgifterna avser. Följande identifieringsuppgifter erhålls med automatik i Safir

- företagets namn,
- företagets organisationsnummer,
- revisorns namn/OPID,
- datum för åtgärd.

Vidare ska anteckningarna innehålla följande identifieringsuppgifter

- diarienummer,
- beskattningsår/redovisningsperiod,
- åtgärd.

#### **Innehåll**

Av anteckningarna ska framgå

- vad som granskats,
- hur granskningen utförts,
- vilken omfattning granskningen haft,
- vilka iakttagelser som gjorts och de slutsatser som dragits,
- de åtgärder som vidtagits.

Vid bedömningen av djupet i och omfattningen av anteckningarna måste beaktas att det av anteckningarna ska gå att följa revisorns arbete.

Anteckningarna ska vara tydliga, överskådliga och lättlästa.



- Detaljeringsnivå** Detaljeringsnivån på anteckningarna kan variera beroende på åtgärd. Omfattande och komplicerade utredningar kräver mer detaljerade anteckningar för att det ska vara möjligt att följa revisionens gång. Vid en mindre utredning, t.ex. vid utförda kontoanalyser, kan det vara tillräckligt med en begränsad anteckning för att uppfylla kravet på att revisorns arbete ska kunna följas.
- Stickprov m.m.** Har någon form av urval gjorts i granskningen, t.ex. stickprov, belopp överstigande en viss storlek eller annan grund, ska detta framgå av anteckningarna.
- Bockar m.m.** Eftersom inga anteckningar får göras i företagets räkenskaper finns det ofta behov av att kopiera delar av räkenskaperna. Om bockar eller andra tecken används av revisorn i dokumentationen ska det klart framgå vad som avses med dessa tecken.
- Kopierat material** Kopior av handlingar är en praktisk arbetsmetod som utgör ett komplement till anteckningar. Exempel på handlingar som kan vara lämpliga att kopiera är kontrakt, avtal, fakturor och annat material som kan vara svårt att återge i en anteckning. Kopior kan också ha betydelse i bevishänseende vid bedömning av en skattefråga. På kopian bör, i de fall denna har betydelse i bevishänseende, noteras att kopian överensstämmer med originalet samt datum och revisorns signum. Om kopian erhållits av någon annan bör även detta noteras med uppgift om namn på den som lämnat kopian. I det fall kopian inte hämtats från verifikationer är det ofta av intresse att notera på kopian varifrån den hämtats, exempelvis ”avtalspärm 2005”.
- Om ett stort antal kopior tagits vid samma tillfälle behöver inte datum och revisorns signum finnas på varje kopia. En notering kan då göras som omfattar alla kopior.
- För att åskådliggöra hur dokumentationen kan utformas visas nedan två exempel.
- Exempel*
- Vad som har granskats
- företagets rutiner när det gäller utrikes traktamenten.
- Hur granskningen har utförts/Vilken omfattning granskningen har haft
- genomgång av företagets skriftliga rutiner. Stickprovvis genomgång av anställdas lönespecifikationer och reseräkningar.

Vilka iakttagelser som gjorts och de slutsatser som dragits

- företagets skriftliga rutiner överensstämmer inte med gällande skattelagstiftning. Vid avrese- och hemresedagen utbetalas skattefritt helt utlandstraktamente enligt schablon trots att den anställda vistats större delen av dagen i Sverige. Omfattningen är liten.

De åtgärder som vidtagits

- inga beskattningsändringar föreslås då det är frågan om ringa belopp. Företaget uppmanas att ändra sina rutiner.

*Exempel*

Vad som har granskats

- företagets automatkontering när det gäller den utgående mervärdesskatten.

Hur granskningen har utförts/Vilken omfattning granskningen har haft

- genomgång av alla utgående fakturor under perioden mars–april 2006. Fakturorna kontrollerade med avseende på vilken procentsats som använts.

Vilka iakttagelser som gjorts och de slutsatser som dragits

- flertalet fakturor har debiterats utgående mervärdesskatt med 12 % i stället för rätteligen 25 %.

De åtgärder som vidtagits

- förfrågan till företaget.

### **11.3.2 Revisorns dagbok**


Revisorns dagbok i Safir ger en överblick över revisionens kronologiska förlopp. Om revisorn har behov av att skriva mer än vad som ryms på en rad finns i revisionsprogrammet i Safir möjlighet att göra detta genom en anteckning som kan knytas till aktuell dagbokspunkt.

Kontakter med företaget innefattande t.ex. besök hos företaget, förfrågningar och skrivelser till företaget samt svar ska noteras. Av dagboken bör även framgå var i akten ytterligare underlag

såsom tjänsteanteckning, skriftväxling och liknande kan återfinnas.

I samtliga fall ska datum anges. I dagboken ska även noteras samtliga besök hos företaget och hos andra, exempelvis redovisnings- eller revisionsbyrå, med anknytning till företaget.

### Exempel

Revisorns dagbok (Revisionsprogram)			
År	Datum	Beskrivning	Till diariet
	2005-04-07	Bestut om revision. Pärm 1 Filk 2	Bestut UT
0	2005-04-13	Första kontakten per telefon  ▼ Första kontakten (Anteckningar) Informerat om vad revisionen innebär. Tidpunkt för första besöket bestämdes till 22 april 2005 kl. 9.00 i företagets lokaler.	Tjänsteanteckning U
	2005-04-13	Bekräftelse. Pärm 1 Filk 3	Bekräftelse UT
	2005-04-22	Sammanträffande med företaget. Pärm 1 Filk 25	Tjänsteanteckning U
	2005-04-22	Kvitto mottagna handlingar. Pärm 1 Filk 3	Kvitto UT
	2005-05-27	Förfrågan. Pärm 1 Filk 3	Förfrågan UT
	2005-06-13	Svar på förfrågan. Pärm 1 Filk 3	Svar IN
	2005-06-15	Ändrat revisionsplanen. Pärm 1 Filk 10	
	2005-08-10	Kvitto återlämnade handlingar. Pärm 1 Filk 3	Kvitto UT
	2005-08-10	Genomgång med företaget. Pärm 1 Filk 27	Tjänsteanteckning U
	2005-08-15	Revisionspromemoria skickas. Pärm 1 Filk 3	Promemoria UT
	2005-08-29	Synpunkter inkommer. Pärm 1 Filk 3	Skrivelse IN

Av avsnitt 8.6.2 framgår att revisorns dagbok inte är en del av diariet.

I Skatteverkets intranät i arbetsgruppen Revisionsrutiner Riksgemensamma kategori Diarieföring och kategori Revisorns dagbok framgår exempel på när notering ska ske i revisorns dagbok och/eller diariet.

### 11.3.3 Skriftväxling

Skriftväxling med den reviderade i samband med revisionen liksom tjänsteanteckningar ska tillföras revisionsärendet. Även skriftväxling med annan än den reviderade ska tillföras revisionsärendet i den mån det har betydelse för ärendets handläggning. Detsamma gäller tjänsteanteckning då muntliga uppgifter lämnats. Med skriftväxling likställs skrivelser som erhålls via fax eller e-post.

### E-post

Information som skickas via Internet är inte sekretesskyddad under överföringen utan kan fångas upp av andra. Observera att krypteringsfunktionen endast fungerar inom myndighetens intranät. Eftersom det råder absolut sekretess i revisionsärenden och då e-post således inte är säker för insyn ska information i samband med revision inte kommuniceras med

e-post. Det möter däremot inget hinder från Skatteverkets sida att ta emot e-post från företaget. Det är då viktigt att klargöra att Skatteverket inte garanterar sekretessen under överföringen. Rutiner avseende användning av e-post finns i ”Allmän beskrivning av regler för användningen av KIS” under Koncerngemensamt/IT information/underområde Notes.

#### **Annat ärende**

I samband med en revision kan det förekomma att viss skriftväxling inte diarieförs under revisionens diarienummer. Det kan t.ex. vara fråga om att via föreläggande hämta in tredjemansuppgifter från den reviderades kunder. Sådana förelägganden ska ha egna diarienummer och diarieförs under annan ärendegrupp. Såväl tredjemansföreläggande som erhållna svar arkiveras under sina respektive diarienummer. Om uppgifterna har betydelse för ärendets handläggning (t.ex. i bevishänseende) kan kopior av föreläggandet och erhållet svar tillföras revisionsärendet. En notering i revisorns dagbok bör också göras. Hanteringen är densamma vid handräckning.

#### **11.3.4 Tjänsteanteckningar (telefonsamtal och mötet)**

Uppgifter som den reviderade lämnat muntligen genom telefonsamtal eller vid möten ska antecknas om dessa uppgifter kan ha betydelse för revisionen. Av anteckningarna ska framgå vem revisorn samtalat med, vilket företag det avser, tidpunkten för samtalet, samtalets innehåll och revisorns signum.

Uppgifter som erhålls av annan, t.ex. processförare, polis, åklagare eller konkursförvaltare, ska dokumenteras om det har betydelse för ärendet.

Anteckningar från genomgångar med den reviderade ska alltid tillföras revisionsärendet.

#### **11.3.5 Kopior av handlingar**

Exempel på handlingar som kan vara lämpliga att kopiera är kontrakt, avtal och annat material med omfattande text. Kopior kan även tas på material som bedöms ha betydelse i bevishänseende, exempelvis faktura avseende ej avdragsgill kostnad och andra handlingar av värde för bedömning av en skattefråga. När det gäller kopior av handlingar bör revisorn i likhet med annan information som erhålls dokumentera vem handlingen erhållits av och/eller varifrån kopian hämtats.

Om ett stort antal kopior tagits vid samma tillfälle behöver inte notering om datum och revisorns signum göras för varje kopia utan det är fullt tillräckligt med en notering som omfattar

samtliga kopior. I vissa fall kan det vara fullt tillräckligt för dokumentationen av revisionen att hänvisning görs till bokföringen utan att kopior tillförs revisionsärendet.

#### **11.3.6 Bilder, bandinspelningar**

Om revisorn i samband med en revision fotograferar t.ex. företagets maskinpark ska fotografierna och negativerna tillföras revisionsärendet eller förstöras. Används digitalkamera ska bilderna tillföras revisionsärendet och innehållet på minneskortet raderas. Innan fotografering/användning av digitalkamera sker måste den reviderade ha gett sitt samtycke.

Har revisorn använt bandspelare för att dokumentera ett samtal med den reviderade, eller för att revisorn valt detta sätt för att registrera sina iakttagelser, ska en utskrift på papper tillföras revisionsärendet och bandet ska sedan raderas. Den reviderades tillstånd ska inhämtas före inspelningen av samtalet mellan revisorn och den reviderade.

#### **11.3.7 Utskrift från dator**

Från revisionsstödprogrammet Safir ska revisionsprogrammet, anteckningar, dokument etc. skrivas ut och tillföras revisionsdokumentationen.

Om andra tillgängliga datorprogram använts som hjälpmedel i revisionen ska utskrift ske av upprättade dokument t.ex. kalkyler. Dessa dokument ska tillföras revisionsdokumentationen. Innehållet på hårddisk, USB-minne, disketter, CD eller motsvarande som använts för registrering av data raderas eller förstöras senast ett år efter det att ärendet avslutats. Detta gäller med undantag för de fall då beräkningar av betydelse för beskattningsbeslutet innehåller formler som kräver arkivering på ADB-media för att kunna återskapas. Arkivering på ADB-media får då ske till dess lagakraftvunnen dom erhållits.

#### **11.3.8 Dokumentation vid granskning av ADB-upptagning**

Dokumentation vid ADB-revision ska tillföras revisionsärendet och arkiveras. Se vidare avsnitt 10.5.

#### **11.3.9 Företagsspecifik information**

Till revisionsärendet får föras företagsspecifik information om den reviderades verksamhet och företagsstruktur såsom årsredovisningar, utskrift från företagets webbplats, beskrivning av redovisningssystemet och liknande uppgifter.

## **Frågeteknik**

Revisorn styr uppgiftslämnandet genom sina frågor. Frågetekniken är av den anledningen svårhanterlig och påverkar resultatet både negativt och positivt. Revisorn får inte ställa frågor som har sin grund i eventuella förutfattade meningar från revisorns sida. Ett bra sätt är att först låta den reviderade fritt berätta om sin verksamhet eller delar av verksamheten och därefter ställa kompletterande frågor.

Revisorn bör undvika alltför mycket sifferuppgifter i sina frågor. Vid vissa revisioner, av framför allt mindre företag, kan den reviderade normalt inte svara direkt på sådana frågor. Sifferuppgifterna är som regel statiska och ofta framtagna av företagsrevisorn eller bokföringsmedhjälparen.

I stället för att inledningsvis ställa följande fråga:

- Den redovisade bruttovinsten uppgår till endast 10 procent mot normalt för branschen 20 procent. Hur förklarar du detta?

Kan det vara lämpligare att revisorn inleder med följande frågor:

- Vilket pålägg tillämpas?
- Olika för olika varor/varugrupper?
- Har det förekommit utförsäljningar?
- Är svinnet omfattande?
- Etc.

När revisorn ställer frågor är det viktigt att samtalet kännetecknas av förståelse för företagarens situation och att revisorn lyssnar på vad den reviderade har att säga. Om den reviderade upplever att revisorn är arrogant och anklagande minskar viljan att samarbeta. Det är viktigt att den reviderade känner sig respekterad. En revision är ett stort ingrepp för den reviderade och kan många gånger upplevas som en jobbig situation vilket revisorn måste visa förståelse för.

Revisorn bör tänka på att inte använda ett byråkratiskt språk.

### **Grundregler vid frågeställande**

Följande är exempel på vilka grundregler som bör gälla.

- Frågorna ska vara enkla att förstå, vara korta men ge breda svar.
- Omfattande frågeställningar kan lätt misstolkas, dela därför upp komplicerade frågor i flera.
- Ställ en fråga i taget, dvs. inga dubbelfrågor.
- Frågorna ska ställas lugnt och metodiskt.
- Använd i första hand breda, öppna frågor.
- Ledande och retoriska frågor som innehåller det väntade svaret ska undvikas.
- Ställ kontrollerande frågor utan att vara anklagande.
- Stäm av att de lämnade svaren uppfattats riktigt.

#### **De vanligaste formerna av frågor**

#### **Begränsande, slutna frågor**

Begränsande frågor kan t.ex. användas för att förtydliga något som tidigare sagts: ”Det finns alltså tre kassaapparater? Öppet-hållandet är mellan 17.00 och 01.30?” En alltför konsekvent användning av begränsande frågor är mindre bra av följande skäl.

- Revisorn får ganska få uppgifter som diskussionen kan bygga vidare på eftersom den reviderade endast svarar med enstaka ord.
- Svaren är lika begränsande som frågorna och det finns en risk att viktiga detaljer inte kommer fram.

Frågorna är däremot bra i följande sammanhang.

- När ett ja eller nej är ett tillräckligt svar.
- När det gäller ett val mellan olika alternativ.
- När en detalj ska klarläggas.
- När revisorn ska bekräfta eller motsäga en uppgift.

#### **Breda, öppna frågor**

Frågetekniken kallas öppen när det finns en förväntan om ett omfattande och uttömmande svar. Frågorna bör ställas med meningar som börjar med frågeorden när, var, hur, varför, vad, vem, vart, vilken.

Exempelvis:

- Hur går lagerinventeringen till?

- När inventeras lagret?
- Vem utför lagerinventeringen?

Frågetekniken med breda och öppna frågor är effektiv vid insamlande av uppgifter som annars kan döljas eller bli förvanskade vid användandet av en snävare frågeteknik. Öppna frågor kräver att frågeställaren lyssnar uppmärksamt och genom bl.a. kontrollfrågor testas tillförlitligheten i de lämnade uppgifterna.

<b>Ledande frågor</b>	Ledande frågor antyder att den som ställer frågor på förhand har skapat sig en uppfattning om svaret. En ledande fråga kan därför fresta den reviderade till att ge det svar frågan pekar mot. Fara med ledande frågor är att den reviderades påstående mer övergår till att bli revisorns version av saken.
<b>Retoriska frågor</b>	En retorisk fråga innehåller hela det svar som frågeställningen innefattar. Den som ska svara behöver endast säga ja eller nej. Sådana frågor är direkt olämpliga eftersom de endast redovisar frågeställarens förutfattade mening.
<b>Dubbla frågor</b>	Dubbla frågor används mycket i dagligt tal, men bör helst undvikas vid samtal med den reviderade. Med dubbla frågor avses att två eller flera frågor ställs samtidigt, exempelvis: ”Hur många kassaapparater finns i kassalinjen, är dessa alltid bemannade eller nyttjas vissa endast vid speciella tillfällen?”. Frågeställningen kan skapa onödig förvirring och formuleringen kan få till följd att den reviderade endast besvarar en av frågorna, den lättaste, varvid den andra, kanske den viktigaste, glöms bort.
<b>Kontrollerande frågor</b>	Sammanfattningar av den information som lämnats görs lämpligen i form av kontrollfrågor där den reviderade får lämna synpunkter, bekräfta eller korrigera de uppgifter som kommit fram under samtalet: ”Svinnet uppgår alltså enligt dina beräkningar till cirka 5 %?”



## **Systemkartläggning**

Checklista för kartläggning av ekonomisystem

- Vilket ekonomisystem har företaget?
- Vilka olika delsystem består ekonomisystemet av?
- Vilka olika försystem finns till ekonomisystemet?
- Har förändringar i systemen skett under aktuella år?
- Finns ekonomihandbok och/eller andra skriftliga instruktioner till ekonomisystemet?
- Vilka kontaktpersoner finns hos företaget för att kartlägga de olika systemen?
- Finns systembeskrivning och behandlingshistorik?
- För resp. system
  - vad hanterar systemet för information
  - in- och utmatning av information
  - volymer i antal transaktioner
  - sker överföring på transaktions- eller saldonivå
  - sker överföring manuellt eller maskinellt
  - finns rutiner för preliminär bokning och/eller definitiv bokning
  - används register med fasta data
  - vilka rapporter tas ut
- Kodplanen och fältbeskrivning
  - beskrivning av kodplanen
  - används olika verifikationsnummerserier
  - förekommer automatkontering
- Vilka rutiner för säkerhet finns
  - manuella eller maskinella kontroller
  - avstämningsrutiner mellan systemen

- sambandskontroller vid kontering
- vilka konteringsregler/anvisningar tillämpas
- attestrutiner
- system för tillämpning av behörighet
- rutiner för kontroll och uppdatering av fasta data
- hur hanteras uppkomna fel
- Var förvaras räkenskapsmaterialet?
- Hur hittar vi ett enskilt verifikat?
- Datorutrustning?
- Programvara?
- Systemansvarig?

## Sakregister

- ADB-revision, 52, 115
  - analys, 123
  - arbetsmetodik, 116
  - arkivering, 103
  - beställning, 120
  - dokumentation, 119, 123
  - gallring, 118
  - genomförande, 72
  - granskning, 120
  - inledning, 52
  - konvertering, 121
  - revisionspromemoria, 118
  - samverkan, 117
  - spegling, 117
  - systemkartläggning, 118
  - särskilt förordnande, 116
  - validering, 122
- Affärstransaktion, 93
- Allmän handling, 108
- Amadeus, 32
- Analys, 36
  - borgenärsaspekt, 36
  - brott, 37
  - experter, 37
  - närstående företag, 37
  - tvångsåtgärdslagen, 37
  - underrätta om beslut vid verkställighet, 37
- Andra ärenden, 105
- Anmälan
  - arkivering, 105
- Anmälning, 32
- Annat ärende, 131
- Anteckning, 127
- Arbetsfördelning, 46
- Arbetsgivarkontrollhandling, 32
- Arbetsgrupp riskhantering, 32
- Arkivering, 102
  - ADB-revision, 103
  - andra ärenden, 105
  - anmälan, 105
  - granskningspromemoria, 105
  - internpromemoria, 105
  - kopior, 104
  - revisionsföreskrifter, 103
  - revisionspromemoria, 106
  - räkenskaper i retur, 106
  - rör annan, 105
  - Safir-akt, 103
  - terminalbild, 104
  - tredjemansinformation, 103
  - överskottsinformation, 103
- Balanspost, 82
- Bandinspelning, 132
- Behandlingshistorik, 119
- Behörig firmatecknare, 58
- Bekräftelse, 61
- Beskattningsdatabas, 27
- Beslut om revision, 53
- Besök, 19
- Bilder, 132
- Bilregistret, 36
- Biträde, 60
- Bokslutsgranskning, 72
- Bolagsverket, 33
- Borgenärsaspekt, 36
- Borgenärsfråga, 33

- Brott, 37
- Bruttovinstberäkning, 79
- Checklistor, 42, 67
- Civilrättslig form, 94
- Diarieföring, 107
  - allmän handling, 108
  - allmänna regler, 107
  - hänvisning, 110
  - minnesanteckning, 108
  - revision, 109
  - sekretess, 109
  - tjänsteanteckningar, 108
- DiaRätt, 33
- Dokumentation
  - ADB-revision, 123
  - annat ärende, 131
  - anteckning, 127
  - bandinspelning, 132
  - bilder, 132
  - e-post, 130
  - företagsspecifik information, 132
  - identifieringsuppgifter, 127
  - innehåll, 127
  - interna krav, 126
  - kopierat material, 128
  - kopior, 131
  - revisionsdokumentation, 125
  - revisionsföreskrifter, 125
  - revisionsprogram, 126
  - revisorns dagbok, 129
  - Safir, 125
  - skattedatabaslagen, 125
  - skriftväxling, 130
  - tjänsteanteckningar, 131
  - utskrift från dator, 132
- Eget arbetsmaterial, 64
- Ekonomisystem, 68
- E-post, 64, 130
- Experter, 37
- Fastighet, 83
- Felperiodiserad inkomst, 81
- Frivillig fråga, 19
- Frågeteknik, 133
- Förankring, 46, 92
- Föreläggande, 17
- Företagets verksamhet, 62
- Företagsrevisor, 22
- Förfrågan, 18
- Första kontakten, 57
  - bekräftelse, 61
  - information om beslut om revision, 57
  - inledande kontakt, 58
  - sammanträffande med företag, 61
  - tvångsåtgärdslagen, 58
  - underrätta om beslut vid verkställighet, 58
- Första samtalet, 59
- Försäkringskassan, 33
- Gallring
  - ADB-revision, 118
  - skattedatabaslagen, 28
- Gemensamma insatser, 14
- Genomförande, 40, 57
  - första kontakt, 57
  - granskning, 67
  - sammanträffande med företag, 61
- GIN-skatt, 30
- Granskning, 67
- Granskningsprogram, 42
- Granskningspromemoria
  - arkivering, 105
- Granskningsteknik, 68
- Grovurval, 25
- Grundkontroll, 16
- Gruppregistrering, 53
- Gränsöverskridande handel, 85
- Handling, 64, 108
- Handräckning, 92
- Holdingsbolag, 86
- Huvudbokssammandrag, 73
- Identitetskontroll, 21
- Information om beslut om revision, 57
- Informationskällor
  - urval, 31

- Införsel av motorfordon, 86
- Inkomstdeklarationshandling, 33
- Inkomstredovisning, 73
- Inledande kontakt, 58
- Inledning, 40, 51
  - beslut om revision, 53
  - inläsning, 51
  - planering av kontakter, 52
  - revisionsplan, 51
  - revisionsregistret, 54
  - vite, 53
- Inläsning, 51
- Intern kontroll, 69
- Internationell transaktion, 84
- Internationella databaser, 33
- Internet, 33
- Internethandel, 82
- Internprissättning, 85
- Internpromemoria
  - arkivering, 105
- Inventarier, 83
- Kassainventering, 77
- Kassakontroll, 77
- Kassaregister, 74
- KFM, 34
- Kommissionärsförhållande, 53
- Kommuner, 34
- Kommunikationsskyldighet, 101
- Kontaktperson
  - företaget, 63
  - internationella transaktioner, 84
- Kontantberäkning, 80
- Kontorsmaskiner, 64
- Kontoutdrag, 74
- Kontrollbesök, 21
- Kontrollform, 17
- Kontrollinformation, 91
  - handräckning, 92
  - tredjemansföreläggande, 91
  - tredjemansrevision, 91
  - överskottsinformation, 92
- Kontrollinformation från tredjeman, 34
- Kontrollstrategi, 15
- Kontrolluppgift, 87
- KONTUR, 30
- Konvertering, 121
- Konverteringsprogram, 43
- Kopior, 104, 131
- Krypt verksamhet, 76
- Kundfakturor, 81
- Kundräkning, 78
- Kvalitetsmätning, 114
- Kvartalsrapport, 34
- Känsliga handling, 64
- Lager, 82
- Landsting, 33
- Lokaler, 64
- Länsstyrelsen, 34
- Löpande dialog, 97
- MAGI:s händelselogg, 34
- Manipulerade kassaregister, 75
- Massmedia
  - sekretess, 107
- Mervärdesskatt, 88
- Mervärdesskattehandling, 34
- MIMA-systemet, 34
- Minnesanteckning, 108
- Närstående företag, 37
- Ombud, 60
- Oren revisionsberättelse, 34
- Partsinsyn, 106
- Personalliggare, 21, 58, 66
- Planering av kontakter
  - inledning, 52
- Posten, 35
- Praktisk fråga, 63
- Preliminärskattehandling, 35
- Problemlösning, 93
- PROFIL, 30
- Provköp, 78
- PUMA, 30
- Punktskattehandling, 35
- Punktskatter, 89
- Pågående arbete, 83
- Påläggskalkyl, 79
- Påpekanden, 98

- Redovisningsfråga, 96
- Redovisningsregler, 94
- Redovisningsrutin, 68
- Regionala insatser, 15
- Registeranalysprogram, 43
- Registervård, 102
- Revision, 21
- Revisionsdokumentation, 125
  - ADB-revision, 119, 123
  - annat ärende, 131
  - anteckning, 127
  - bandinspelning, 132
  - bilder, 132
  - e-post, 130
  - företagsspecifik information, 132
  - identifieringsuppgifter, 127
  - innehåll, 127
  - interna krav, 126
  - kopierat material, 128
  - kopior, 131
  - revisionsföreskrifter, 125
  - revisionsprogram, 126
  - revisorns dagbok, 129
  - Safir, 125
  - skattedatabaslagen, 28, 125
  - skriftväxling, 130
  - tjänsteanteckningar, 131
  - utskrift från dator, 132
- Revisionsföreskrifter
  - ADB-revision, 116
  - arkivering, 103
  - dokumentation, 125
- Revisionsmodell, 39
- Revisionsplan, 40, 45
  - arbetsfördelning, 46
  - förankring, 46
  - inledning, 51
  - syfte, 45
  - tidsperiod, 46
  - tidsplanering, 45
  - uppföljning, 47
  - åtgärd, 46
  - ändring av revisionsplan, 47
- Revisionsprogram, 42, 126
- Revisionspromemoria, 99, 101
  - ADB-revision, 118
  - arkivering, 106
- Revisionsregistret, 35
  - inledning, 54
  - slutförande, 101
- Revisorns dagbok, 129
- Revisorsavsägelse, 35
- Riksplanen, 14
  - gemensamma insatser, 14
  - regionala insatser, 15
- Riskhantering, 13
- Räkenskaper i retur
  - arkivering, 106
- Räkenskapsmaterial, 64
- Rättsbanken, 96
- Rör annan, 105
- Safir, 31, 41, 125
  - arkivering, 103
  - checklistor, granskningsprogram, 42
  - revisionsprogram, 42
  - sekretess, 107
- Sammanträffande med företag, 61
- Samverkan, 60, 117
- Sekretess
  - avslutad utredning, 106
  - diarieföring, 109
  - massmedia, 107
  - pågående utredning, 107
  - Safir, 107
- Skattedatabaslagen, 26
  - beskattningsdatabas, 27
  - dokumentation, 28, 125
  - extern informationsinsamling, 29
  - gallring, 28
  - innehåll, 29
  - inom beskattningsdatabas, 27
  - projekt, 28
  - utanför beskattningsdatabas, 27
- Skatteparadis, 85

- Skatteplaneringsåtgärd, 95
- Skatterevisor, 23
- SkatterPlus, 96
- Skatterätt, 94
- Skriftväxling, 130
- Skrivbordskontroll
  - frivillig fråga, 19
  - föreläggande, 17
  - förfrågan, 18
- Skönsbeskattning/skönstaxering, 93
- Slumpmässigt urval, 26
- Slutförande, 41, 101
  - granskning, 67
  - revisionspromemoria, 101
  - revisionsregistret, 101
  - utan granskning, 67
- Slutgenomgång, 97
- Slutligt urval, 25
- SoA, 35
- Spegling, 117
- Stickprovsgranskning, 71
- Stora arbetsgivare, 88
- Stora företag
  - granskningsteknik, 71
  - redovisning och beskattning, 95
  - urval, 26
- Styckräkning, 80
- Styrsignal, 95
- Ställningstagande, 92
- Substansgranskning, 70
- Svenska Aktiebolag, 35
- Syfte, 45
- Systemkartläggning, 118, 137
- Terminalbilder, 104
- Thomson Fakta, 96
- Tidsperiod, 46
- Tidsplanering, 45
- Tips, 32
- Tjänsteanteckningar, 108, 131
- Tredjemansföreläggande, 18, 91
- Tredjemansinformation, 103
- Tredjemansrevision, 91
- Tullverket, 35
- Tvångsåtgärdslagen, 37, 58
- Underrätta om beslut vid verkställighet, 37, 58
- Uppföljning, 40, 47, 49
- UrRiks, 31
- Urval, 25
  - analys, 36
  - grovurval, 25
  - slumpmässigt urval, 26
  - slutligt urval, 25
  - stora företag, 26
- Urvalssystem (maskinella), 30
- Utgiftsredovisning, 81
- Utgiftsverifikationer, 81
- Uthyrning av arbetskraft, 82
- Utlandsbetalningar, 36
- Utlandsenheten, 85
- Utlandstransaktioner, 84
- Utskrift från dator, 132
- Utvärdering, 41, 111
  - handledning, 113
  - innehåll, 111
  - praktikperiod, 112
  - riskhantering, 112
  - uppföljningskontroll, 112
- Utökad kontroll, 16
- Validering, 122
- Varuanalys, 80
- Verifieringskedjan, 70
- Vite, 53
- Vägverket, 36
- Värdepapper, 83
- Åtgärd, 46
- Ändring av revisionsplan, 47
- Överskottsinformation
  - arkivering, 103
  - kontrollinformation, 91
- Övervägande, 101