

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

November 2021

© Revisorsinspektionen 2021

Svar deluppgift 1.1

Redovisning av rörelseintäkter inkluderande intäkter från tjänsteverksamhet ska ske i enlighet med kapitel 6 i K2-regelverket. Av denna framgår det att tjänsteuppdrag på löpande räkning ska redovisas som intäkt i takt med att de utförs. Det innebär att de timmar som är utförda men inte fakturerade per balansdagen ska tas upp som intäkt.

Tjänsteuppdrag till fast pris kan redovisas antingen enligt huvudregeln som innebär successiv vinstavräkning eller genom alternativregeln som innebär att intäkten i huvudsak redovisas när uppdraget är slutfört.

Av förutsättningarna framgår att bolaget redovisar uppdrag till fastpris enligt huvudregeln, dvs successiv vinstavräkning.

För beräkning och rubricering i resultat- och balansräkningen se bilaga 1.1.

Totala intäkter för projekten uppgår till 2 057 tkr varav 277 tkr avser nettot av Upparbetade ej fakturerade intäkter respektive Fakturerade ej upparbetade intäkter. I balansräkningen på tillgångssidan redovisas 323 Tkr som Upparbetad ej fakturerad intäkt och på skuldsidan 33 tkr som Fakturerad ej upparbetad intäkt och 13 tkr som Förskott från kund.

Svar deluppgift 1.2

Av aktiebolagslagens 25 kap 13 § framgår att styrelsen genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 14 § får tillgångar värderas till nettoförsäljningsvärdet.

I min roll som revisor följer det av god sed att så snart jag uppmärksammar detta förhållande, påtala detta för styrelsen så att de kan agera. Det finns inga övriga krav på mig som revisor utöver att granska en eventuell kontrollbalansräkning när styrelsen låtit upprätta en.

Fastighetens övervärde kan i detta sammanhang användas för att justera kontrollbalansräkningen. Avdrag för försäljningskostnader ska göras.

Förutsatt att det finns ett betryggande övervärde enligt en aktuell värdering kan styrelsen konstatera att någon kontrollbalansräkning enligt 13 § inte behöver upprättas och låtas granskas av bolagets revisor. Vi rekommenderar i detta fall att styrelsen dokumenterar detta i ett styrelseprotokoll där det tydligt framgår att aktiekapitalet med beaktandet av övervärdet på fastigheten inte är förbrukat. För att vara extra tydlig kan en kontrollbalansräkning upprättas som beslutsunderlag.

I min förvaltningsrevision behöver jag ta del av värderingen för att kunna dra en slutsats kring om aktiebolagslagens regler i 25 kap efterlevts. Om styrelsen ej agerat i enlighet med aktiebolagslagen ska jag anmärka på detta i revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 1.3

Se bilaga 1.3

Enligt inkomstskattelagens 17 kap 26 § behöver värdet på pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte tas upp som tillgång. De belopp som den skattskyldige fakturerat under räkenskapsåret ska tas upp som intäkt.

Skattekostnaden blir 18,7 tkr efter att återläggning av planmässiga avskrivningar skett med 62 tkr och avdrag nyttjats enligt skattemässiga regler med 124 tkr. Utöver detta har skattemässiga avdrag skett för ej fakturerade belopp för uppdrag på löpande räkning under året med 352 tkr och tagit upp skattemässiga intäkter på 220 tkr för belopp fakturerade under året för uppdrag på löpande räkning vilka intäktsfördes i föregående år. Slutligen har också personalrepresentationen på 58 tkr inte bedömts som skattemässigt avdragsgilla och därmed återlagts.

Svar deluppgift 1.4

Reglerna om nyemission återfinns i aktiebolagslagens 13 kapitel. Av 1 § framgår att huvudregeln är att aktieägarna har företrädesrätt till de nya aktierna i förhållande till det antal aktier de äger. Av samma paragraf framgår också att det finns undantag från denna huvudregel. Det är t.ex. möjligt att avvika från aktieägarnas företrädesrätt om det anges i emissionsbeslutet (13 kap. 1 § andra stycket 2c). I 13 kap 2 § framgår att ett beslut av bolagsstämman enligt 1 § andra stycket 2 c om att avvika från aktieägarnas företrädesrätt är giltigt endast om det har biträtts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman.

Som utgångspunkt är det dock inte möjligt att rikta en emission till en krets i vilken en/några av aktieägare finns m.h.t. likhetsprincipen (+ generalklausulen), alternativt krävs samtliga aktieägares samtycke till ett sådant beslut. Även om de två aktieägarna kan rösta igenom beslutet eftersom de innehar minst två tredjedelar av rösterna så finns risk för klander av stämmobeslutet av den tredje aktieägaren.

I förevarande fall verkar det mer logiskt att emissionsbeslutet utformas som en företrädesmission, som aktieägarna kan rösta igenom med enkel majoritet. Den tredje aktieägaren får välja att delta i emissionen, på samma villkor som övriga ägare, eller avstå och därmed få sitt ägande utspätt. För att kunna stoppa ett förslag om företrädesmission krävs mer än hälften av rösterna.

Styrelsen behöver ta fram ett förslag till emissionsbeslut i enlighet med 4 §. Om förslaget enligt första stycket 4 innebär en avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt, ska skälen till avvikelsen och grunderna för teckningskursen anges i förslaget eller i en bifogad handling.

Svar deluppgift 1.5

Jag börjar med att påtala för bolaget att de troligtvis fått ett stöd utbetalt på felaktiga grunder och försöker tillsammans med bolaget komma fram till huruvida stödet är felaktigt utbetalt

eller inte. Om slutsatsen är att det är felaktigt utbetalt uppmanar jag bolaget att betala tillbaka stödet och i avvaktan på detta skuldföra beloppet.

Om bolaget väljer att inte justera för detta i bokslutet behöver jag utvärdera felet på samma sätt som jag utvärderar andra felaktigheter i redovisningen. Då beloppet uppgår till 95 000 kr kommer jag att föra upp felet på min sammanställning över funna fel och utvärdera det tillsammans med övriga fel. Under förutsättning att det inte förekommer fler fel som sammantaget gör att felen överstiger revisionens väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet, kommer felet inte att påverka uttalandena i min revisionsberättelse.

Jag måste också utvärdera det felaktigt utbetalda stödet utifrån reglerna om åtgärder vid misstanke om brott i aktiebolagslagens 9 kap 42-44 §§. Lagen om omställningsstöd innehåller dock en särskild straffbestämmelse för den som lämnar oriktiga uppgifter. Det innebär att det inte kan bli aktuellt med en brottsanmälan av revisorn enligt 44 §, då detta brott inte finns upptaget i 42 §.

Svar deluppgift 2.1

Jag finner vägledning i ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar. Jag behöver börja med att bedöma riskerna för väsentliga fel i kopplat till dessa uppskattningar och bedömningar mot bakgrund bl a av företagets interna kontroll. För att bestämma omfattningen av min granskning behöver jag bedöma i vilken utsträckning uppskattningen i redovisningen omfattas av osäkerhet samt i vilken utsträckning som metod, antaganden och data påverkas av komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende risker. Jag utför en eller flera av följande granskningsåtgärder på påståendenivå och i den omfattning som speglar min bedömda risk – ju högre bedömd risk desto mer övertygande revisionsbevis inhämtar jag:

- granskar hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen avseende valet och tillämpningen av metoder, betydelsefulla antaganden, den data som företagsledningen använde när uppskattningar i redovisningen gjordes samt valde punktskattningen och tog fram hänförliga upplysningar om osäkerhet i densamma
- utarbetar en egen punktskattning eller intervall för att bedöma rimligheten i företagsledningens uppskattning (belopp)
- inhämtar revisionsbevis från händelser som inträffat fram till datumet för min revisionsberättelse genom att beakta eventuella förändrade förutsättningar eller andra relevanta omständigheter som kan påverka relevansen för inhämtade revisionsbevis
- uppföljning av tidigare bedömningar mot slutliga utfall för att uppskatta träffsäkerheten och därmed förutsättningar för aktuella bedömningar
- kontrollberäkna, dvs att det är aritmetiskt korrekt

I det fall min inledande prövning indikerar att uppskattningen utgör en betydande risk innefattar min granskning även att upprätta en förståelse av företagets kontroller, inbegripet kontrollaktiviteter, som är relevanta för risken i fråga.

Till sist inhämtar jag ett Uttalande från företagsledningen där dessa poster behandlas särskilt.

Svar deluppgift 2.2

Varulagret ska enligt K3 Kapitel 13 värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärdet där anskaffningsvärdet är de utgifter för varans förvärv eller tillverkning. Då volymrabatter minskar den totala kostnaden för varornas förvärv måste detta beaktas vid beräkning av varulagrets värde. Då uppgiften ej specificerar information per produkt utgår jag ifrån att fördelningen av volymrabatterna i allt väsentligt är jämn över året samt över produktgrupper varför jag gör en beräkning på totalsaldon enligt nedan:

Varuinköpen uppgår till $780\,500 - 9\,500 = 771\,000$ tkr.

Totala volymrabatter uppgår till 22 890 tkr vilket motsvarar ca 3 % av totala inköpta varor ($22\,890 / 771\,000$).

Jag beräknar att lagervärdet per 2021-12-31 bör minska i motsvarande mån och då med ett belopp om $3\% * 81\,200$ tkr = 2 436 tkr.

Totalt varulager uppgår därmed per 2021-12-31 till 78 764 tkr.

När jag gjort min bedömning av effekten av volymrabatter i lager bedömer jag även om anskaffningsvärdet fortsatt är högre än nettoförsäljningsvärdet.

Svar deluppgift 2.3

Enligt givna förutsättningar i uppgiften är min uppfattning att artiklar i bolagets sortiment kan bli föremål för prisnedsättningar om vissa villkor kring volymer är uppfyllda.

För artiklar i lager kan detta innebära att värdering ska ske enligt nettoförsäljningsvärde om detta är lägre än anskaffningsvärdet enligt lägsta värdets princip.

För de projekt som redovisas över tid innebär detta att de projektbalanser som finns redovisade per bokslutet måste omvärderas med avseende på slutliga resultat i projekten baserat på sannolikheten kring om kunderna kommer att uppfylla villkoren för prisnedsättningar eller inte.

Dessa eventuella volymrabatter kommer att redovisas som en minskning av bolagets omsättning.

Svar deluppgift 2.4

- a) Vi har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och har identifierat ett väsentligt fel i koncernredovisningen överstigande vår väsentlighetsnivå för finansiella rapporterna som helhet. Jag kommer att lämna ett uttalande med avvikande mening avseende koncernens resultat- och balansräkning. För moderbolaget påverkas inte uttalandena.
- b) Utlåningen till VD är ett förbjudet lån i enlighet med Aktiebolagslagens 21 kapitel 1-2§. Då lånet skett till VD med ägande överstigande 1 % är undantagsreglerna i angivet lagrum ej tillämpliga. Min bedömning är att jag kommer att göra en anmärkning i revisionsberättelsen 2021 med uppgift om att lånet återbetalats i mars 2022. Då lånet återbetalats och marknadsmässig ränta betalats gör jag bedömningen

att det förbjudna lånet inte skadat bolaget och inte påverkar ansvarsfriheten.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 3.1

I koncernredovisningen tillämpas för närvarande IFRS 16 för den hyrda fastigheten vilket betyder att man redovisar en nyttjanderättstillgång till det anskaffningsvärde man tidigare fastställt reducerat med ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar. (IFRS 16 pkt. 30).

På skuldsidan redovisas en leasingkulld som motsvarar nuvärdet av framtida leasingavgifter. (IFRS 16. pkt 36-38).

Nyttjanderättstillgångar och leasingkulder redovisas separat från andra tillgångar och skulder i rapport över finansiell ställning eller i not. (IFRS 16 pkt. 47).

I rapporten över resultat och övrigt totalresultat ska koncernen redovisa räntekostnader för leasingkulden separat från avskrivningsbeloppen för nyttjanderätten. Räntekostnader för leasingkulden är en del av finansieringskostnaderna (IFRS 16 pkt. 49).

Om man istället för att hyra fastigheten blir ägare kommer redovisning ske utifrån IFRS 16.

Anskaffningsvärdet för fastigheten vid anskaffningstidpunkten kommer utgöras av det vederlag man betalar för fastigheten samt tillkommande utgifter som är direkt hänförliga till anskaffningen samt de utgifter man förväntar sig ha i framtiden för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. (IFRS 16 pkt. 16).

Beroende på om man finansierar köpet med ett lån (långfristig skuld) eller genom kontant betalning (minskar bankbehållning) så påverkas skuldsidan på balansräkningen olika.

Efter att transaktionen är genomförd kommer det inte finnas några nyttjanderättstillgångar eller leasingkulder kvar i balansräkningen. Nyttjanderättstillgången kommer ha ersatts av en materiell anläggningstillgång i form av en fastighet.

Effekten av att hyresperioden avslutas träffar i sin helhet resultaträkningen vid anskaffningstidpunkten.

Svar deluppgift 3.2

I enlighet med ISA 315 pkt. 12 så ska revisorn skaffa sig en förståelse av den interna kontrollen som är relevant för revisionen. ISA 315 pkt. 13 föreskriver att revisorn ska bedöma individuella relevanta kontrollers utformning genom att utföra åtgärder och ställa frågor till företagets anställda.

En kontrollbaserad revisionsansats innebär att revisorn inhämtar mer revisionsbevis för kontrollens funktion ju mer revisorn väljer att förlita sig på kontrollen (ISA 330 pkt. 9).

Även om revisorn väljer att testa interna kontroller så måste revisionsansatsen innehålla ett visst mått av substansgranskning för alla väsentliga poster (ISA 330 pkt. 18). Detta betyder att kontrolltestning inte ensamt ger tillräckliga revisionsbevis för en post – däremot kan det minska den substansgranskning som krävs för att ge tillräckliga revisionsbevis.

Att granska generella IT-kontroller innebär att, förutsatt att dessa kontroller visar sig fungera, att stöd finns för att i högre grad förlita sig på applikationskontroller för den finansiella rapporteringen. Detta i sin tur innebär färre stickprov och granskning av det material som hämtas ur företagets system.

Svar deluppgift 3.3

a) Av uppgiften framgår att lagret dels förvaras på fabrikerna (råmaterial), dels hos tredje part (färdigvarulager). Enligt ISA 501 pkt. 4 ska revisorn medverka vid lagerinventering för varje väsentligt lager. Det säkerställer existensen. För den delen av lagret som förvaras hos tredje part kan revisorn välja att antingen delta på inventering eller låta den externa lagerhållaren bekräfta kvantiteten och skicket på lagret i fråga, ISA 501 pkt. 8.

b) Enligt IAS 2 pkt. 9 ska varulager värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. Revisorn behöver således välja revisionsåtgärder som dels bedömer vilket anskaffningsvärde lagret har, dels vilket nettoförsäljningsvärde som lagret har. Post för post är det sedan det lägsta av dessa värden som lagerartiklar ska vara redovisade till. Exempel på granskningsåtgärd är att för ett relevant stickprov av lagerartiklar kontrollera kalkylen eller inköpspriset (anskaffningsvärdet) samt kontrollera vilket pris dessa artiklar säljs till kund för (nettoförsäljningspriset). Testet av anskaffningsvärdet ska omfatta samtliga utgifter inklusive eventuella pålägg enligt kalkyl för att bringa varan på sin plats. Nettoförsäljningspriset ska utöver kontroll mot prislister även inkludera en granskning av eventuella försäljningskostnader som reducerar värdet.

Svar deluppgift 3.4

Enligt Mervärdesskattelagen Kap 1 § 1 är en beskattningsbar person tvingad att lägga moms på intäkter som genereras av den beskattningsbara personen.

Enligt Mervärdesskattelagen Kap 4 § 1 är en beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Praxis säger vidare att ett holdingbolag som deltar i förvaltningen av de bolag som det äger andelar i anses bedriva en ekonomisk verksamhet. Genom att utföra momspliktiga tjänster åt dotterbolaget och ta betalt för dessa tjänster anses moderbolaget (holdingbolaget) delta i förvaltningen av dotterbolagen. De utfakturerade tjänsterna ska alltså påföras utgående moms. Holdingbolaget som deltar i förvaltningen har i normalfallet rätt till avdrag för ingående moms på kostnader som har samband med denna verksamhet.

Svar deluppgift 3.5

Intresseföretag är företag som inte är dotterföretag och som ägarföretaget direkt eller indirekt via dotterföretag kan utöva ett betydande inflytande över. Med betydande inflytande menas ett andelsinnehav motsvarande minst 20 % av rösterna i ett företag.

Intresseföretag ska enligt IFRS (IAS 28) konsolideras i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Denna metod innebär att det i koncernen bokförda värdet på aktierna i intresseföretagen motsvaras av koncernens andel i intresseföretagens egna kapital samt eventuella restvärden på koncernmässiga över- och undervärden.

I koncernens resultaträkning redovisas som "Andelar i intresseföretagens resultat" koncernens andel i intresseföretagens resultat efter skatt justerat för eventuella avskrivningar på eller upplösningar av förvärvade över-, respektive undervärden.

I koncernens balansräkning redovisas anskaffningsvärdet som "Andelar i intresseföretag" med anskaffningsvärdet minskat med under året erhållen utdelning och tillägg för koncernens andel av årets resultat.

	Belopp som redovisas i balansräkningen som "andelar i intresseföretag"	Belopp som redovisas i resultaträkningen som "andelar i intresseföretagens resultat"
Onoterat bolag A	$1\ 000 - 100 + 200 =$ 1 100 tkr	$25\% \text{ av } 800 =$ 200 tkr
Noterat bolag B	$2\ 000 - 500 - 100 =$ 1 400 tkr	$20\% \text{ av } - 500 =$ -100 tkr
Totalt	2 500 tkr	100 tkr