

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

November 2022

© Revisorsinspektionen 2022

Svar deluppgift 1.1

Jag finner vägledning i Inkomstskattelagens 40 kap. Beloppsspärren innebär att när det sker en ägarförändring i ett underskotts företag genom att ett företag har fått bestämmande inflytande över underskottsbolaget begränsas det ingående ej utnyttjade (inrullade) underskottet till 200 procent av anskaffningsutgiften för att få det bestämmande inflytandet. Beloppsspärren reducerar underskottet permanent.

Koncernbidragsspärren innebär att när det sker en ägarförändring i ett underskotts företag genom att ett företag har fått bestämmande inflytande över underskottsbolaget, eller underskottsbolaget får bestämmande inflytande i ett annat företag, blir det sparade underskottet spärrat. Spärren gäller mot koncernbidrag från bolag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern som det förvärvande bolaget. Spärren gäller 5 år efter året för ägarförändringen. Det spärrade underskottet får kvittas mot egna överskott. Koncernbidragsspärren tillämpas efter beloppsspärren.

Givet de förutsättningar som lämnas i uppgiften medför beloppsspärren att det inrullade underskottet begränsas till 70 mkr ($35 * 200 \%$). 4 mkr av det inrullade underskottet faller därmed bort. Reglerna kring koncernbidragsspärren medför att det kvarvarande inrullade underskottet om 70 mkr inte kan kvittas mot det planerade erhållna koncernbidraget om 10 mkr från moderbolaget. Däremot kan koncernbidraget nyttjas mot årets underskott om 12 mkr. Utrullat underskott uppgår till 72 mkr varav 70 mkr avser koncernbidragsspärrat underskott och 2 mkr avser ospärrade underskott.

Svar deluppgift 1.2

Jag lämnar nedan förslag på granskningsåtgärder där använda förkortningar avser följande räkenskapspåståenden (ISA 315 A190):

Existens (E)
Rättigheter och förpliktelser (R&O)
Fullständighet (C)
Riktighet, Värdering och Allokering (V)
Klassificering (K)
Presentation (P)

- Inhämta och läs låneavtal eller andra finansieringsavtal för att identifiera förekomsten av kovenanter (C).
- Inhämta och läs kovenantavtal för att förstå villkoren (C, R&O).
- Utför beräkningar för att testa om bolaget uppfyllt kovenantvillkoren under året och/eller inhämta och verifiera de av bolaget upprättade beräkningarna för kovenantuppfyllnad (V, R&O).
- Vid förekomst av kovenantbrott;
 - inhämta underlag på att bolaget erhållit godkännande från långivaren att lånet löper vidare trots att kovenanterna brutits, s.k. waivers. Dessa ska gälla minst 12 månader från balansdagen (V, R&O, K).
 - för erhållna waivers som endast täcker en del av de efter balansdagen följande 12 månaderna kompletteras granskningen med att inhämta erforderliga revisionsbevis upprättade av företagsledningen som verifierar att kovenantvillkoren kommer att uppfyllas under hela den resterande perioden (V, R&O).

- bedöm eventuell påverkan på antagandet av fortsatt drift, klassificeringen av skulderna, att erforderliga upplysningar lämnats i de finansiella rapporterna samt eventuell påverkan på revisionsberättelsen, (V, R&O, P, K).
- Inhämta skriftligt uttalande från företagsledningen (samtliga räkenskapspåståenden).

Svar deluppgift 1.3

Jag finner vägledning i ABL 13 kap, befintliga aktieägare har en företrädesrätt vid nyemission. Företrädesrätten är relaterad till det befintliga aktieinnehavet för respektive aktieägare. Undantag från företrädesrätten kan göras om sådant föreskrivs i emissionsbeslutet och detta beslut godkänns av minst två tredjedelar av rösterna av såväl de avgivna som företrädde aktierna vid bolagsstämman (s.k. kvalificerad majoritet). I förslaget till ett emissionsbeslut som innebär en avvikelse från aktieägarnas företrädesrätt ska skälen till avvikelsen anges i förslaget eller i en bifogad handling. Möjligheten att besluta om undantag från företrädesrätten medför alltså att andra intressenter än aktieägare har rätt att delta vid nyemission.

Vid en *nyemission* ökas *aktiekapitalet* med *kvotvärdet* gånger antalet nya aktier. Detta belopp utgör därmed bundet eget kapital. Tecknas aktierna till överkurs förs beloppet till överkursfond. Från och med den 1 januari 2021 delas överkursfonden i samband med nyemission upp i en bunden överkursfond och en fri överkursfond. I beslut om nyemission som fattas ska det stå angivet om eventuell överkurs ska föras till den bundna överkursfonden eller till den fria överkursfonden. Det är även möjligt att fördela överkursen mellan de två fonderna.

Svar uppgift 1.4

- Utelämnande av kassaflöde för jämförelseåret innebär att årsredovisningen saknar obligatorisk information enligt ÅRL. Övriga räkningar (balans, resultat, eget kapital) samt noter finns presenterat. Av denna anledning kommer jag att lämna ett uttalande med reservation i rapport om Årsredovisningen. Enligt min bedömning är utelämnandet ej av sådan karaktär att det påverkar mitt uttalande om fastställande av balans- och resultaträkning (för moderbolag och koncern) samt ej heller mitt uttalande om vinstdisposition och ansvarsfrihet för styrelse och vd.
- Återbetalning av aktieägartillskott är en värdeöverföring och likställs i lagens mening med vinstutdelning som regleras i ABL 18 kap. Beslut om vinstutdelning fattas av bolagsstämman med enkel majoritet. Vid beslut på annan stämma än årsstämman ska beslutet dessutom genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret. Mot bakgrund av detta gör jag bedömningen att återbetalningen av aktieägartillskottet är en förbjuden värdeöverföring då denna skett utan samtliga aktieägares samtycke, utan behörigt stämmobeslut och utan registrering. Av denna anledning lämnar jag en Anmärkning i rapporten om andra krav enligt lagar och andra författningar.

Jag lämnar vår revisionsberättelse där vi tillstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget och koncernen samt tillstyrker att bolagsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Jag lämnar dock ett uttalande med reservation i rapport om Årsredovisningen samt en

Anmärkning i rapporten om andra krav enligt lagar och andra författningar. Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 2.1

Bestämmelser om revisorns granskning finns i 9 kap. 35 b § aktiebolagslagen (2005:551) samt 31 b § revisionslagen (1999:1079). Revisorn ska i sin revisionsberättelse uttala sig om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 § i lagen om värdepappersmarknaden.

I RevR 18 Revisorns granskning av Esef-rapporten finns de regler som omgärdar revisorns granskning. I RevR 18 pkt 2.6 står att revisorn ska säkra att:

- a) Års- och koncernredovisningen har upprättats i ett giltigt XHTML-format.
- b) Upplysningar som krävs enligt Esef-förordningen har märkts upp.

Granskningsmoment omfattar:

- inhämta en förståelse för hur Esef-rapporten upprättas (RevR 18 pkt 5.1).
- granskning av intern kontroll (RevR 18 pkt. 5.8).
- utvärdera rapportens tekniska riktighet (RevR 18 pkt. 5.10 - 5.11).
- avstämning av Esef-rapporten till års- och koncernredovisning (RevR 18 pkt. 5.12).
- bedömning av iXBRL-märkningens riktighet (RevR 18 pkt. 5.13 – 5.15).

I RevR 18 pkt 7.1 – 7.3 står att revisorn ska överlämna en särskild rapport till bolagets revisionskommitté som täcker in de granskningsåtgärder som gjorts samt slutsatserna från dessa.

Svar deluppgift 2.2

Leasingperioden ska enligt IFRS 16 pkt. 18 fastställas till den icke uppsägningsbara leasingperioden vilket är två år för avtal 1 och tre år för avtal 2 och 3, dvs den återstående leasingperioden är 2 respektive 3 år.

Anskaffningsvärdet för nyttjanderättstillgångar ska enligt IFRS 16 pkt. 29 ska redovisas till nuvärdet av den initiala leasingkulden, det vill säga nuvärdet av de framtida leasingavgifterna. Vid efterföljande värdering redovisas värdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar.

Vid efterföljande värderingar av leasingkulden ökas det bokförda värdet med räntan och minskas med betalda leasingavgifter (IFRS 16 pkt. 36 och 37). De som förfaller inom 12 månader är kortfristiga och de som förfaller där efter är långfristiga.

I enlighet med IFRS 16 ska således en nyttjanderättstillgång redovisas med 34 931 tkr och en långfristig leasingkulda till 23 567 tkr och en kortfristig till 13 000 tkr. I resultaträkningen ska årets resultat belastas med årets värdeminskningssavdrag (12 684 tkr) som avskrivningar och finansieringskostnaden som en räntekostnad på 952 tkr. Den operationella leasingkostnaden som kostnadsförts i dotterbolagen ska återföras (-12 000 tkr). Skillnaden

mellan den operationella leasingkostnaden och räntan på leasingskulden samt årets avskrivning på nyttjanderättstillgången redovisas i årets resultat (-1 636 tkr). Se bilaga.

Svar deluppgift 2.3

En analytisk granskning av bolaget finansiella rapportering med målet att identifiera revisionsrisker i planeringsfasen av revisionen kan enligt ISA 315 pkt. A29 ske genom relationsanalyser för att identifiera olika typer av skillnader i de jämförbara dataserierna som kan indikera att en post får en högre inneboende risk som påverkar revisionsstrategin.

En analytisk granskning med målet att identifiera revisionsrisker är dokumenterat i bilaga.

Svar deluppgift 2.4

- a) Bolaget skall anmäla valen till Aktiebolagsregistret enligt ABL 8 kap 43 § avseende styrelseledamoten och val av revisionsföretaget enligt ABL 9 kap 47 §. Aktiebolagsregistret ansvarar Bolagsverket för.

Bolaget är noterat på Nasdaq Stockholm och förändringarna avseende styrelse och revisor skall anmälas till Nasdaq Stockholm i enlighet med Regelverk för aktieemittenter på huvudmarknaden (p 3.5.2. och p 3.5.3 samt p.3.12.2.).

- b) Till Aktiebolagsregistret skall person/organisationsnummer och postadress anges för styrelseledamoten och revisionsföretaget. I anmälan skall också anges vem som är huvudansvarig revisor samt dennes personnummer och postadress.

Till Nasdaq Stockholm skall lämnas relevant information om den nya styrelseledamotens arbetslivserfarenhet och tidigare befattningar. Ingen ytterligare information om revisorn behöver lämnas.

Svar deluppgift 2.5

Då bolaget är ett stort företag så finns en skyldighet enligt ÅRL 6 kap § 10 att upprätta en hållbarhetsrapport som enligt 6 kap. 12 § ska innehålla de icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning, resultat och konsekvenserna av dess verksamhet, däribland upplysningar i frågor som rör miljö, personal och sociala förhållanden, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption.

Eftersom bolaget är noterat och har fler än 500 anställda tillkommer även krav från EU:s gröna taxonomiförordning (Europaparlamentets och rådets förordning 2020/852).

Taxonomiförordningen anger att bolaget ska ge upplysning om i vilken utsträckning företagets verksamheter, i sina s.k. ekonomiska aktiviteter, är hållbara (Taxonomy-eligible) genom tre nyckeltal: andel av omsättning, kapitalutgifter och driftsutgifter som är förenliga (Taxonomy-aligned) med verksamheter som är miljömässigt hållbara. Upplysningarna ska inkluderas i den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

Det är styrelsen som avlämnar hållbarhetsrapporten.

Du som revisor ska kontrollera att en hållbarhetsrapport har lämnats, men det finns inte krav på bestyrkande. Däremot ska revisorn ange huruvida den rapport som företaget hänvisar till har upprättats eller inte enligt 6 kap. 14 § ÅRL.

Svar deluppgift 3.1

Revisionsverksamhet omfattas av Lag om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Som ett komplement till lagen har Revisorsinspektionen kommit med föreskrifter för att förtydliga vilka åtgärder revisionsföretaget och revisorn behöver vidta.

Revisionsföretaget ska vidta åtgärder såsom allmän riskbedömning, utbildning av personalen, kontroll av efterlevnaden mm. Revisorn ska göra ett antal kontroller relaterat till den enskilda kunden innan affärsförbindelse etableras. Dessa omfattar:

- inhämta aktuellt registreringsbevis eller registerutdrag
- utföra identitetskontroll av företrädare för juridisk person inkluderande att inhämta kopia av ID-handling
- utreda om det finns en verklig huvudman genom sökning i registret över verkliga huvudmän
- bedöma om kunden eller kundens verkliga huvudman är en person i politiskt utsatt ställning (PEP)
- kontrollera att kunden inte bedriver verksamhet i ett land utanför EES som identifierats som högriskredjeland
- om revisorn bedömer att det föreligger en förhöjd risk ska ytterligare åtgärder utföras kring kundens finansiella situation etc

I det aktuella fallet är det ett bolag som bedriver sin verksamhet i Sverige av svenska medborgare och någon förhöjd risk bedöms ej föreligga. Åtgärderna blir att inhämta registreringsbevis, ID-handlingar för de två ägarna, söka i registret över verklig huvudman samt ställa frågor och dokumentera om kund eller huvudman är en person i politiskt utsatt ställning (PEP).

Svar deluppgift 3.2

- a) Jag söker stöd i ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser. Jag behöver med utgångspunkt i utgående balanser per 2021-12-31 granska ingående balanser per 2022-01-01. I detta ingår att kontrollera att överföring av utgående balanser skett korrekt, att bedöma tillämpade redovisningsprinciper, att ta del av revisionsbevis för de ingående balanserna. Dessa revisionsbevis kan bestå av bankbekräftelser, kund- och leverantörsreskontor med avstämningar, specifikationer över övriga balansposter.
- b) Under förutsättning att jag inte finner några väsentliga fel i de ingående balanserna kommer min revisionsberättelse för år 2022 att innehålla en Övrig upplysning med texten "Årsredovisningen för år 2021 har inte varit föremål för revision och någon revision av jämförelsetalen i årsredovisningen för år 2022 har därmed inte utförts." Detta finns beskrivet i RevR 700 Revisionsberättelsens utformning och ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och finansiella rapporter.

Svar deluppgift 3.3

Årsredovisningen ska enligt aktiebolagslagen lämnas till revisorn senast 6 veckor före årsstämman. Den ska läggas fram på årsstämma senast den 30 juni. En kopia eller

avskrift av årsredovisningen ska skickas till Bolagsverket så att den finns där senast 31 juli.

Revisionsberättelsen ska avgas efter det att årsredovisningen har avgivits. Årsredovisning och revisionsberättelse ska finnas tillgängliga senast två veckor före årsstämman. Om samtliga aktieägare samtycker kan denna frist bortses från. Årsredovisning och revisionsberättelse måste dock finnas tillgängliga sista dag för årsstämma som är 30 juni. En kopia av revisionsberättelsen skickas tillsammans med årsredovisningen till Bolagsverket senast den 31 juli.

Fastställelseintyg ska undertecknas efter det att årsstämman fastställt årsredovisningen. Av fastställelseintyget ska framgå datum för årsstämma. Fastställelseintyget i original skickas tillsammans med kopia av årsredovisning och revisionsberättelse till Bolagsverket senast den 31 juli.

Årsstämma ska enligt aktiebolagslagen hållas senast 6 månader efter räkenskapsårets slut, dvs 30 juni. Ett protokoll från stämman ska upprättas. Årsstämman kan inte hållas innan årsredovisning och revisionsberättelse är undertecknade. Kopia av protokollet behöver inte skickas någonstans.

Inkomstdeklaration ska upprättas och skickas till Skatteverket. För kalenderår ska den vara inne 6 månader efter räkenskapsårets slut, vid elektronisk ingivning kan den skickas in 7 månader efter räkenskapsårets slut.

Svar deluppgift 3.4

- a) I K2-regelverket finns en förenklingsregel i p 7.9 som gäller för återkommande utgifter som varierar med högst 20% mellan åren. Varje räkenskapsår ska belastas med en årskostnad. Förenklingen innebär att kostnaden får tas det år fakturan erhålls. Eftersom hyran i bokslutet per 2021-12-31 var periodiserad och redovisad som en förutbetalad kostnad, kan inte förenklingsregeln nyttjas, utan motsvarande periodisering ska ske per 2022-12-31. Hyran för första kvartalet 2023 ska alltså redovisas som en förutbetalad kostnad.
- b) I enlighet med skrivningen i p 7.9 vilken redogjorts för i a) kan denna faktura bokföras i den period fakturan erhålls. Variationen är mindre än 20% och både 2022 och 2023 blir belastade med en årskostnad. Någon periodisering av denna utgift behöver alltså inte göras per 2022-12-31.
- c) Som ägare kan de själva välja hur mycket semester de tar ut och kan själva avgöra om det ska bokföras någon semesterlöneskuld till dem. Att inte bokföra någon semesterlöneskuld till ägarna kan accepteras under förutsättning att ägarna själva godkänner detta.

Svar deluppgift 3.5

Tandläkarverksamhet är en ej mervärdesskattepliktig tjänst enligt Mervärdesskattelagens 3 kap 4 §. Konsultverksamheten är mervärdesskattepliktig. Detta innebär att det ej ska debiteras utgående moms på omsättningen i tandläkarverksamheten, men att det ska debiteras 25% utgående moms på omsättningen i konsultverksamheten.

För den ingående momsen innebär det att bolaget får avdrag för ingående moms på utgifter som avser konsultverksamheten, men inte för ingående moms i tandläkarverksamheten. För

utgifter som är gemensamma för de båda verksamheterna behöver den ingående momsen proportioneras mellan de båda verksamheterna enligt mervärdesskattelagens 8 kap 13–14§. Det får ske genom någon fördelningsnyckel som till exempel kan vara andel av lokalytan när det gäller utgifter som avser lokalerna. Om till exempel lokalkostnaderna ska fördelas lika mellan de båda verksamheterna kommer bolaget att få avdrag för 50% av den ingående momsen på dessa utgifter.