

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

November 2023

© Revisorsinspektionen 2023

Svar deluppgift 4.1

Electronica är noterat på en reglerad marknad och styrs av de oberoenderegler som gäller för EU-PIE bolag. IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) publicerade nyligen regler kring tillhandahållande av icke-revisionstjänster, dvs uppdrag som inte resulterar i en bestyrkanderapport inklusive arvodesbegränsningar. De förändringarna som skett i regelverket påverkar bolaget främst gällande:

- 1) godkännandeprocessen från de med ansvar för företagets styrning måste föregås av revisionsbolagets bedömning kring huruvida tillhandahållandet av tjänsten kan skapa ett hot om självgranskning genom att utvärdera om det finns en risk för att:
 - a) Resultaten av tjänsten kommer att utgöra en del av eller påverka bokföringen, den interna kontrollen över finansiell rapportering eller de finansiella rapporterna som revisorn kommer att uttala sig om; och
 - b) revisorn, under revisionen av de finansiella rapporterna som företaget kommer att uttala sig om, kommer att utvärdera eller förlita sig på bedömningar som gjorts eller aktiviteter som utförts av revisionsbolaget i samband med tillhandahållandet av tjänsten
- 2) att otillåtna tjänster som tidigare varit tillåtna att tillhandahålla om de ansetts som immateriella numer är otillåtna om ett självgranskningshot identifierats; materialitet och/eller väsentlighet beaktas inte, samt att
- 3) reglerna även omfattar direkt och indirekt kontrollerade, och kontrollerande bolag, utanför EU.

Jag förklarar för kunden att ansvaret för att efterleva reglerna gäller oss som revisorer.

Svar deluppgift 4.2

Jag finner vägledning i ISA 315 p.25-26. Allmänna IT-kontroller är kontroller av företagets IT-processer som stödjer den fortlöpande korrekta driften av IT-miljön, däribland att informationsbearbetningskontrollerna förblir effektiva och att integriteten i företagets information upprätthålls (dvs. att informationen är komplett, korrekt och giltig) i företagets informationssystem. En revision som resulterar i att revisorn kan förlita sig på bolagets allmänna IT-kontroller innebär att bolagets IT-processer är föremål för granskning utifrån en kontrollbaserad ansats. Ett bolags IT-processer består av

- Hantera åtkomst (behörighet)
- Hantera program eller andra förändringar av IT-miljön (system implementering)
- Hantera IT-driften (säkerhet och drift)

Med vägledning i ISA 315 Bilaga 6 ger jag följande förslag på granskningsprogram med syfte att granska allmänna IT-kontroller i de olika IT-processerna:

Process	Risk	Granskningsåtgärd
Hantera åtkomst – behörigheter	Användarna har större behörigheter än vad som är nödvändigt för att utföra sina arbetsuppgifter, vilket kan skapa en olämplig arbetsfördelning.	Kontrollera att ledningen godkänner karaktären på och omfattningen av behörigheter för ny och ändrad behörighet, inklusive profiler och roller i standardprogram, viktiga transaktioner i den finansiella rapporteringen samt arbetsfördelning.
Hantera åtkomst – direkt åtkomst	Felaktiga ändringar görs direkt av finansiella data på andra sätt än genom programtransaktioner.	Kontrollera att åtkomst till programdatafiler eller databasobjekt/tabeller/data är begränsad till behörig personal, baserat på deras ansvarsområden och deras roll, och att sådan åtkomst godkänns av ledningen.
Hantera åtkomst - systeminställningar	Systemen är inte korrekt konfigurerade eller uppdaterade för att begränsa systemåtkomst till korrekt auktoriserade och lämpliga användare.	Kontrollera att åtkomst autentiseras genom unika användar-ID och lösenord eller andra metoder som en mekanism för att validera att användarna är behöriga att få åtkomst till systemet. Kontrollera att lösenordsparametrar uppfyller företags- eller branschstandarder (t.ex. lösenordets minimilängd och komplexitet, när det löper ut, när personen blir uteläst från kontot).
Hantera program eller andra förändringar av IT-miljön – ändringar i databaser	Felaktiga ändringar görs av databasstrukturen och relationerna mellan data.	Kontrollera att ändringar i databaser testas på ett korrekt sätt och godkänns innan de flyttas in i produktionsmiljön.
Hantera program eller andra förändringar av IT-miljön – ändringar i systemets mjukvara	Felaktiga ändringar görs av systemets mjukvara (t.ex. operativsystem, nätverk, programvara för hantering av ändringar, programvara för åtkomstkontroll.	Förändringar av systemprogramvaran testas på ett korrekt sätt och godkänns innan de flyttas över till produktionen
Hantera program eller andra	Data konverterad från äldre	Kontrollera att ledningen

förändringar av IT-miljön – datakonvertering	system eller tidigare versioner leder till datafel om konverteringen överför inkompleta, överflödiga, föråldrade eller inkorrekta data.	godkänner resultatet av datakonverteringen (t.ex. balans- och avstämningsaktiviteter) från det gamla programsystemet eller den gamla datastrukturen och övervakar att konverteringen genomförs i enlighet med etablerade riktlinjer och processer för konvertering.
Hantera IT-driften - nätverk	Nätverket förhindrar inte på ett korrekt sätt obehöriga användare från att få otillåten åtkomst till informationssystemen.	Kontrollera att åtkomst autentiseras genom unika användar-ID och lösenord eller andra metoder som en mekanism för att validera att användarna är behöriga att få åtkomst till systemet. Kontrollera att lösenordsparametrar uppfyller företagets eller professionella riktlinjer och standarder (t.ex. lösenordets minimilängd och komplexitet, när det löper ut, när personen blir utelåst från kontot).
Hantera IT-driften – säkerhetskopiering av data och återställning	Finansiella data kan inte återställas och går inte att få åtkomst till inom en rimlig tidsperiod när det sker en förlust av data.	Kontrollera att finansiella data säkerhetskopieras regelbundet enligt ett fastställt schema och med regelbundna mellanrum.
Hantera IT-driften – schemaläggning av jobb	Produktionssystem, program eller jobb resulterar i en felaktig, ofullständig eller obehörig bearbetning av data.	Kontrollera att endast behöriga användare har tillgång till att uppdatera batchjobb (inklusive gränssnittsjobb) i programvaran för att schemalägga arbetet

Svar deluppgift 4.3

Klimatomställningen och bolagets initiativ för att möta denna kan få en direkt eller indirekt påverkan på bolagets finansiella rapporter och utgör därmed affärsrisker för bolaget. Jag bedömer betydelsen av dessa risker och hur sannolikt det är att de uppkommer samt bolagets riskutvärderingsprocess för att bilda mig en uppfattning kring risken för väsentliga fel. De affärsrisker jag identifierat utifrån bolagets information i årsredovisningen hänförs till:

- ökade investeringskostnader i innovation och produktion,
- högre kostnader för sålda varor på grund av prishöjningar på råmaterial, ökade energipriser, högre distributionskostnader,
- förändrat konsumtionsmönster samt
- att inte lyckas med att få ut kostnadsökningar i ökat pris mot kund.

Mot bakgrund av ISA 315 p.19a ii utvärderar jag affärsriskernas eventuella påverkan på de finansiella rapporterna och gör bedömningen att den inneboende risken utgörs av risk för felaktig värdering av varulager (inkurant varor) med avseende på förändrat konsumtionsmönster och ökade logistik- och inköpskostnader. Den inneboende risken påverkar även avsättning för åtagande av klimatkompensationer och sänkt återvinningsvärde för bolagets kassagenererande enheter. Risken kan beskrivas som risk för lägre intäkter om bolaget inte lyckas nå kundernas förväntningar kring omställningen till miljövänliga produkter och högre kostnader enligt vad som nämnts ovan.

Jag utvärderar dessa risker löpande och bedömer risken för väsentliga felaktigheter. Jag dokumenterar mina ställningstaganden. Givet ökade krav och förväntningar från tillsynsmyndigheter bedömer jag om bolaget lämnat tillräckliga upplysningar kring de klimatrelaterade riskerna i Årsredovisningen för att läsarna ska förstå effekten av särskilda händelser, transaktioner och förhållanden på företagets finansiella ställning, och att klimatrelaterade riskers effekter på värdering, presentation och upplysningar beaktats inom ramen för redan befintliga standarder. Därtill kontrolleras så att ingen oförenlig och motsägelsefull information finns presenterad i Årsredovisningens framvagn och i de finansiella rapporterna (ISA 720).

Svar deluppgift 4.4

Valutakursdifferenser klassificeras utifrån den underliggande affärshändelsen såsom rörelsepost eller som en finansiell post. I IAS 1 p.35, vilket inte är ett undantag i RFR 2, anges att valutakursvinster- och förluster inom varje post som utgångspunkt ska nettoredo visas. Är valutakursvinsterna- och förlusterna var för sig väsentliga ska de dock redovisas var för sig. Mot bakgrund av detta, och bolagets ekonomiska information med ett antagande om att belopp understigande 1 Mkr inte är väsentliga att presentera brutto, gör jag bedömningen att följande poster och belopp ska redovisas i resultaträkningen i Årsredovisningen:

Övrig rörelsekostnad -6 385 563 kr (konto 3901, 3902, 7260, 7261)

Övrig finansiell intäkt 5 866 691,00 kr (konto 8290, 8291, 8301, 8302, 8303)

Övrig finansiell kostnad -6 790 321 kr (konto 8292)

Konto	Underliggande affärshändelse	Belopp	Väsentligt
3901	Valutakursdifferens från poster av rörelsekaraktär	370 322,00	Nej
3902	Valutakursdifferens från poster av rörelsekaraktär	368 100,00	Nej
7260	Valutakursdifferens från	-870 860,00	Nej

	poster av rörelsekaraktär		
7261	Valutakursdifferens från poster av rörelsekaraktär	-6 253 125,00	Ja
	Totalt	-6 385 563,00	
Kommentar	Samtliga konton ovan avser valutakursdifferenser som hänförs från fordringar och skulder av rörelsekaraktär. Samtliga belopp på kontona 3901, 3902 samt 7260 bedöms som oväsentliga och nettoredovisas som en valutakursförlust (-132 438 Kr), som en Övrig rörelsekostnad, tillsammans med konto 7261 vilket enskilt utgör en väsentlig valutakursförlust.		
8290	Valutakursdifferens från poster av finansiell karaktär	-620 133,00	Nej
8291	Valutakursdifferens från poster av finansiell karaktär	2 455 545,00	Ja
8301	Valutakursdifferens från poster av finansiell karaktär	789 540,00	Nej
8302	Valutakursdifferens från poster av finansiell karaktär	-168 861,00	Nej
8303	Valutakursdifferens från poster av finansiell karaktär	3 410 600,00	Ja
	Totalt	5 866 691,00	
	Samtliga konton ovan avser valutakursdifferenser som hänförs från fordringar och skulder av finansiell karaktär. Samtliga belopp på konto 8290, 8301 samt 8302 bedöms som oväsentliga och nettoredovisas som en valutakursvinst (546 kr), och därmed en Övrig finansiell intäkt, tillsammans med konto 8291 samt 8303 som enskilt var för sig bedöms som väsentliga valutakursvinster.		
8292	Valutakursdifferens från poster av finansiell karaktär	-6 790 321,00	Ja
	Totalt	-6 790 321,00	
Kommentar	Konto 8292 bedöms vara väsentligt och nettoredovisas således inte med övriga finansiella valutakursdifferenser från finansiella poster, utan redovisas som en valutakursförlust och en finansiell kostnad.		

Svar deluppgift 4.5

Jag finner vägledning i ISA 265. Det åligger revisorn att på lämpligt sätt informera styrelsen och företagsledningen om brister i den interna kontrollen som identifierats under revisionen och som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av styrelsen och företagsledningen. För brister som bedöms som betydande ska revisorn utan onödigt dröjsmål skriftligen informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen. Därtill ska revisorn även skriftligen informera ledningspersoner på lämplig ansvarsnivå om betydande brister i den interna kontrollen som revisorn har tagit upp eller har för avsikt att ta upp med styrelsen. Den skriftliga informationen ska innehålla följande:

- En beskrivning av bristerna och en förklaring av deras potentiella effekter.
- Tillräcklig information för att styrelsen och företagsledningen ska förstå sammanhanget. Framför allt ska revisorn förklara att revisionens syfte varit att revisorn ska uttala sig om de finansiella rapporterna, att revisionen innehöll övervägande av den interna kontroll som är relevant för hur företaget upprättar de finansiella rapporterna i syfte att utforma ändamålsenliga granskningsåtgärder med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att lämna ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll, och att de frågor som tas upp är endast sådana brister som revisorn har identifierat under revisionen och som revisorn har ansett är tillräckligt viktiga för att rapporteras till styrelsen och/eller personer i ledande befattning.

Svar deluppgift 5.1

Jag har noterat brister i den interna kontrollen relaterat till intäkter. Jag finner stöd i ISA 315 p27 (A182), som anger att revisorn ska fastställa huruvida en eller flera brister i kontrollerna har identifierats. Om brister i kontrollerna har identifierats kan revisorn beakta effekten av dessa brister för kontrollerna när han eller hon utformar ytterligare granskningsåtgärder i enlighet med ISA 330.

Följaktligen behöver jag modifiera granskningsåtgärderna relaterat till intäkter.

ISA 330 anger att brister i den interna kontrollen kan medföra att fler granskningsåtgärder bör utföras i större omfattning per bokslutsdagen, istället för under löpande år, samt att mer omfattande revisionsbevis behöver inhämtas. Brister i den interna kontrollen påverkar också möjligheten att tillämpa kontrollbaserad granskning.

ISA 330 A15-16 anger att omfattningen av tillkommande revisionsåtgärder vanligen är mer omfattande vid hantering av risker, samt att datorstödda revisionstekniker kan vara ett alternativ till en mer omfattande granskning.

Vid revision av mindre företag (ISA 330 A18) är internkontrollen ibland begränsad. Då är det mest effektivt att utföra granskningsåtgärder i form av substansgranskning. Det finns också sällsynta fall då avsaknaden av kontroller gör det omöjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Baserat på ovanstående kommer jag inte välja att granska kontroller och jag kommer granska majoriteten av intäkterna per årsbokslutet (istället för under löpande år). Eftersom bristen är isolerad till hyresavisering kommer jag att genomföra granskningsåtgärder för att hantera denna risk. Jag kommer sänka de tröskelvärden som används i revisionen för att öka urvalsstorleken och antalet stickprov. Jag kommer också överväga att inhämta extern bekräftelse på eventuella hyresfordringar per 31 december 2023, och följa upp inbetalningar efter balansdagen.

Jag kommer kontrollera intäkternas fullständighet i bolagets redovisade hyresintäkter i jämförelse med bolagets beräknade hyresintäkter för räkenskapsåret (budget, prognos eller om så är relevant föregående år) alternativt mot direkt mot hyresavtalen om dessa är få.

Dessutom kommer jag använda mig av datorstödd revisionsteknik för att öka möjligheten för att identifiera avvikande transaktioner liksom att analysera utfallet mot mina förväntningar.

Jag kommer följa upp manuella korrigeringar av hyresintäkter för att kontrollera att dessa är bokförda korrekt.

Vid förhöjd risk kan granskningsåtgärder lägga större vikt vid inhämtning av bevis från externa parter.

Svar deluppgift 5.2

Enligt ISA 570 p.6 är revisorn ansvarig för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att dra slutsatser om antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

När det föreligger händelser som kan leda till tvivel om fortsatt drift behöver revisorn fastställa om företagsledningen gjort en bedömning avseende fortsatt drift, alternativt om ingen bedömning gjorts, diskutera behovet för detta med företagsledningen.

Revisorn ska vara uppmärksam på sådana händelser under hela revisionen, som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

ISA 315 kräver att revisorn ändrar sin riskbedömning och ändrar de planerade fortsatta granskningsåtgärderna till följd därav, när ytterligare revisionsbevis som påverkar revisorns riskbedömning inhämtas under revisionens gång. Om händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten identifieras efter revisorns riskbedömning kan, utöver att åtgärderna i punkt 16 (ISA 570) utförs, revisorns bedömning av de väsentliga riskerna för väsentliga felaktigheter behöva ändras. Förekomsten av sådana händelser eller förhållanden kan också påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns fortsatta åtgärder för att hantera de bedömda riskerna. Således kan vi behöva utvärdera hur denna situation påverkar de bedömda riskerna.

Följande aktiviteter kan vara relevanta:

- Inhämta bolagets bedömning huruvida det finns tvivel om fortsatt drift minst tolv månader från datumet för de finansiella rapporterna
- Om ingen bedömning upprättats, kräva att en bedömning görs
- Utvärdera företagsledningens bedömning och kontrollera antaganden och indata i bedömningen
- Jag kommer också genomföra förfrågningar om det finns händelser/förhållanden bortom perioden som företagsledningen beaktat och bedömt
- Begära in handlingsplan från företagsledningen gällande framtida åtgärder och dess planers genomförande
- Läs protokoll från bolagsstämmor, styrelsesammanträden och sammanträden med relevanta utskott för att se om de behandlar finansieringsproblem
- Utföra granskningsåtgärder avseende efterföljande händelser för att identifiera sådana som försämrar eller på annat sätt påverkar företagets förmåga att fortsätta verksamheten

Beroende på magnituden av osäkerhetsfaktorerna behöver revisorn avgöra vilken påverkan detta får på de finansiella rapporterna. Jag kommer i samband med granskningen av årsredovisningen bedöma huruvida upplysningarna på ett tydligt vis speglar omständigheterna rörande fortsatt drift (ISA 570 p.19-20 samt säkerställa att korrekta upplysningar rörande fortsatt drift finns i årsredovisningen (BFNAR 2016:10 (K2), p.5.4b samt 18.20)

Svar deluppgift 5.3

Fastighets AB Kronan tillämpar K2 (BFNAR 2016:10) och jag söker stöd i kapitel 10 Materiella anläggningstillgångar. Där framgår att Byggnad och mark får skrivas upp men endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission (ÅRL 4:6).

Vidare framgår i punkt 40 att Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Baserat på ovan svarar jag brodern att en uppskrivning av fastigheten är möjlig, men enbart till taxeringsvärdet och med motsvarande belopp avsatt till uppskrivningsfond eller ökning av aktiekapitalet genom emission. Bolaget behöver avgöra huruvida detta är praktiskt genomförbart.

Gällande redovisningen i årsredovisningen finner jag stöd i Kapitel 10 K2 (ÅRL 4:6) som anger att avskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Det framgår vidare av K2 10.41 att en uppskrivning ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod. Följaktligen kommer anskaffningsvärdet för Byggnader och mark att inkludera uppskrivningen (öka med uppskrivningens belopp) och avskrivning kommer därefter göras på det nya anskaffningsvärdet för den återstående nyttjandeperioden.

Det uppskrivna beloppet som motsvaras av en lika stor avsättning till uppskrivningsfond utgör en del av eget kapital och klassificeras som bundet eget kapital (K2 kapitel 15 samt ÅRL 3:10a). ÅRL 4:8 anger att uppskrivningsfonden ska minskas i takt med avskrivning (eller nedskrivning) av den uppskrivna tillgången.

Utöver ovan finns det också upplysningskrav vilka regleras i ÅRL 5:8 samt 11. I noten för materiella anläggningstillgångar ska upplysning lämnas om storleken på uppskrivningen samt hur stort belopp som kvarstår vid räkenskapsårets slut. Vidare omfattar upplysningskraven en IB/UB-analys för att spegla årets förändringar i form av årets avsättning, årets återföring samt det värde som skulle redovisats i balansräkningen om anläggningstillgången inte skrivits upp.

Svar uppgift 5.4

- a) Det noterade felet är visserligen ett väsentligt fel. Men enligt K2 (BFNAR 2016:10) 2.12 anges det att ett företag ska rätta ett fel i den årsredovisning som upprättas närmast efter upptäckten av felet. Följaktligen har bolaget följt gällande regelverk och bokfört rättelsen så den påverkar nästkommande årsredovisning. Rättelsen har ingen effekt på revisionsberättelsen.
- b) Punkten behandlar huruvida vi kan lämna ansvarsfrihet till VD. Jag behöver därför ta ställning till detta. Jag finner stöd i RevR 209, som anger att revisionsberättelsen ska innehålla uttalande om beviljande av ansvarsfrihet till VD (punkt 3.9 samt ABL 9:33). Uttalandet baseras på om VD vid fullgörandet av sitt uppdrag medfört en risk för att bolaget kan lida ekonomisk skada. Skadan behöver inte vara konstaterad. Samtidigt

krävs det att VD:n genom sin handling uppsåtligt eller genom oaktsamhet vållat bolaget skada. Med vägledning i RevR 209, punkt 3:11 anser jag att handlingen inte är en lagöverträdelse, och/eller att VD frångått sina förpliktelser. VD har handlat inom ramen för den löpande verksamheten. Jag har inte fått någon indikation på jäv eller liknande brister i beslutsunderlaget. Det framgår inte heller att det finns något uppsåt från VD.

Jag lämnar vår revisionsberättelse med omodifierade uttalanden. Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 6.1

Det är möjligt att skicka en skriftlig begäran till Bolagsverket om att en registrerad årsredovisning ska bytas ut.

Dock räknas det inte som god redovisningssed enligt Bokföringsnämnden att ändra ett redan fastställt bokslut. Enligt Bokföringsnämnden är god redovisningssed att rätta upptäckta fel i nästa årsredovisning.

Om valet trots detta är att justera en tidigare avlämnad årsredovisning är det bolagsstämman som avgör om de kan fastställa en ny resultat- och balansräkning och lämna in en ny årsredovisning till Bolagsverket för registrering och offentliggörande.

Om ett företag ska skicka in en ny årsredovisning, krävs komplett årsredovisning inklusive fastställelseintyg.

Bolaget bör beakta att bolagsstämman måste hållas inom 6 månader från räkenskapsårets utgång. Annars föreligger brott mot ABL 7:10.

Svar deluppgift 6.2

Den som betalar avgiftspliktig ersättning för arbete som utförs i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter i Sverige (2 kap. 1 och 4 §§ SAL). Denna grundläggande regel gäller för alla som ger ut avgiftspliktig ersättning.

- a) Sommarjobbare
För ersättning till ungdomar som vid årets ingång fyllt 15 år men inte 18 år betalas bara ålderspensionsavgiften på 10,21 % på ersättning upp till 25 000 kr per månad och arbetsgivare. På ersättning över 25 000 kronor betalar arbetsgivaren arbetsgivaravgifter om 31,42 % vilket blir aktuellt i detta fall då ersättningen uppgår till 32 000 kr.
- b) Pensionär född 1956 eller tidigare
För pensionärer utgår 10,21% för alla anställda födda mellan 1938-1956. Således kommer arbetsgivaravgifter om 10,21% utgå på den anställdes lön och hanteringen av en Pensionär likställs därmed inte med en ordinarie anställd.
- c) Distansarbetare från land utanför EES
Huvudregeln är att arbetsgivaravgifter ska betalas på avgiftspliktig ersättning för arbete som fysiskt utförts i Sverige oavsett om den som utför arbetet gör det för en svensk arbetsgivare eller på distans för en utländsk arbetsgivare.

Som arbete i Sverige jämställs i vissa fall arbete som utförs på distans i land utanför EES-land och utanför land som Sverige ingått sociala trygghetsavtal med (tredje land). För att sådant distansarbete ska anses som arbete i Sverige krävs att personen innan distansarbetet utanför Sverige påbörjas var anställd för att arbeta i sin arbetsgivares verksamhet i Sverige. Det krävs också att arbetsuppgifterna för den svenska arbetsgivarens räkning är av den karaktären att dessa kan utföras på distans från utlandet på samma sätt som om arbetsuppgifterna utförts i Sverige.

- d) Styrelseledamot har fakturerat sitt styrelsearvode
Styrelsearvode anses vara ersättning för arbete och likställs med ersättningar till ordinarie anställda. Full arbetsgivaravgift ska redovisas för styrelseledamoten.

Svar deluppgift 6.3

Jag finner stöd i Kapitel 17 i K3, Materiella anläggningstillgångar.

- a) Anskaffningsvärdet ska enligt K3 med hänvisning till ÅRL 4:3 utgöra utgifter för tillgångens förvärv samt direkta utgifter för förvärvet. Enligt K3 17.7 ska utgifter för att bringa tillgången på plats redovisas som anskaffningskostnad vilket kan inkludera leverans- och installationskostnader.

Följaktligen bedömer jag att 35 Tkr + 75 Tkr ska inkluderas i anskaffningsvärdet, utöver inköpspriset om 1 090 Tkr. Totalt 1 200 Tkr. Detta belopp kommer per 1 mars 2023 aktiveras som en materiell anläggningstillgång och skrivs av på 10 år.

10 års avskrivning innebär 120 månaders avskrivning. Månatlig avskrivning = $1\,200 \text{ Tkr} / 120 = 10\,000 \text{ kr}$. 10 månaders avskrivningar (mars till december) belastar 2023, dvs $10\,000 * 10 = 100\,000 \text{ kr}$.

Den utbytta maskinen var fullt avskriven per 31 december 2022. Enligt K3 17:21 ska denna maskin utrangeras i samband med utbytet. Ingen resultateffekt uppstår då maskinen är fullt avskriven.

- b) Enligt K3 17.5 samt 17.5A ska partiella utbyten av tillgångar redovisas som en tillkommande utgift. Det redovisade värdet av delar som byts ut ska tas bort från balansräkningen.

Följaktligen bedömer jag att utbytet av komponenten kommer ske genom att den utbytta komponenten tas bort från balansräkningen och ersätts av den nya komponenten. Den utbytta komponenten bedömdes till 20% av anskaffningsvärdet, eller 290 Tkr. Den nya komponentens inköpspris var 320 Tkr. Således kommer ackumulerade anskaffningsvärden uppgå till 1 480 Tkr.

När den utbytta komponenten tas bort från balansräkningen medför detta en negativ (debet) resultateffekt om $(290\,000 - 70\,083) = 219\,917 \text{ kr}$. 29 månaders avskrivningar (1 augusti 2020 till 1 januari 2023). $290\,000 / 120 = 2\,416,67 \text{ kr}$ avskrivning per månad innebärande totalt 70 083 kr för 29 månader.

Avskrivning 2023 förklaras enklast om uppdelning sker på två komponenter.

- Delkomponent; initiala investeringen, exklusive borttagen komponent, om $(1\,160\,000 \text{ Tkr} / 120 * 12) = 116\,000 \text{ kr}$.
 - Delkomponent: nya komponenten under kvarvarande livslängd, dvs 91 månader. $(320\,000 \text{ Tkr} / 91 * 12) = 42\,197,80 \text{ kr}$
 - Totalt avskrivning under 2023 blir $(116\,000 + 42\,197,80) = 158\,197,80 \text{ kr}$.
- c) Enligt K3 får service och löpande underhåll inte redovisas som tillgång. Således kommer inte anskaffningsvärdet påverkas.

Enligt K3 17.17 ska nyttjandeperioden omprövas om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats. En ändrad nyttjandeperiod innebär en ändrad uppskattning. Effekten från en ändrad uppskattning får enligt K3 redovisas framåtriktat. Ändringen görs därför enbart framåtriktat genom att skriva av bokfört värde på återstående nyttjandeperiod.

Per 1 januari 2023 var det bokförda värdet 217,5 Tkr. 1 juni 2015 till 31 december 2022 innebär 91 månader. Månatlig avskrivning uppgår till 900 Tkr / 120 månader = 7 500 kr. $7\,500 * 91 = 682,5 \text{ Tkr}$ vilket ger ett bokfört värde om 217,5 Tkr ($900 \text{ Tkr} - 682,5 \text{ Tkr}$).

Bokfört värde per 1 januari 2023 skrivs av på kvarvarande livslängd. Livslängden är fastställd till 12 år, dvs 144 månader och det återstår 53 månader ($144 - 91$ månader). Avskrivningen 2023 blir $217,5 \text{ Tkr} / 53 * 12 = 49\,245 \text{ kr}$.

Svar uppgift 6.4

Jag finner stöd i K3 Kap 21.14 relaterat till Eventualförpliktelser, RedR 3 gällande Ställda säkerheter, samt ÅRL 5:14-15. Det finns upplysningar både för större och mindre företag. AB MassProduktion bedöms vara större enligt ÅRL definitionen.

ÅRL 5:16 anger att om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämnas särskilda upplysningar om det. Detta upplysningskrav gäller större och mindre företag.

Dessutom ska större företag ange vilken post som är hänförlig till säkerheten. Om det inte motsvaras av en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om säkerheten ställts till förmån för företaget själv eller till förmån för någon annan (ÅRL 5:46).

Enligt engagemangsbeskedet finns det pantsatta aktier i både DesignProduktion AB och AB SpecialTillverkarna. Detta bör anses vara en ställd säkerhet. Jämför med RedR 3, p 2.3 som anger att om en tillgång (ex pantsatta aktier) ställs som pant, då ska redovisat värde på den ställda säkerheten redovisas. Således är det redovisade beloppet på andelar i dotterbolag som ska tas upp som en Ställd säkerhet i årsredovisningen. 33 Mkr redovisas därför som ställd säkerhet.

Enligt engagemansbeskedet finns det Pantbrev i fastighet. Enligt RedR 3, p. 2.4 anges att inteckningar ska tas upp till nominellt belopp för den överlämnade säkerheten. Det framgår att det finns två pantbrev, ett utfärdat av AB MassProduktion och ett av AB SpecialTillverkarna. Till belopp om 30 Mkr respektive 25 Mkr. I årsredovisningen kommer 30 Mkr redovisas som en ställd säkerhet för moderbolaget, AB MassProduktion.

Dessutom finns det borgensåtagande enligt engagemansbeskedet. Det framgår att borgen är utfärdad av AB MassProduktion för ett av dotterbolagen. Det framgår av K3 21:17A att ett borgensåtagande ska upplysas om, även om sannolikheten för reglering är liten. Hänvisning sker till att upplysning ska lämnas i enlighet med 21.16A och 21.17 K3. 21.16A anger att beloppet för åtagandet (borgen) ska redovisas, om det inte är praktiskt ogenomförbart. För borgen av DesignProduktion AB vet vi att det finns en begränsning på 6 Mkr. Beloppet redovisas i årsredovisningen.

Sammanfattningsvis redovisas 30+33 Mkr som ställda säkerheter i moderbolagets not för ställda säkerheter. Dessutom redovisas borgensåtagandet om 6 Mkr för moderbolaget som en Eventualförpliktelse.

Svar deluppgift 6.5

Enligt 6 § förordningen (1995:665) om revisorer ska auktoriserade och godkända revisorer genomgå fortbildning. Fortbildningens syfte är att behålla de kunskaper och förmågor som ingår i en revisors grundutbildning (revisorsexamen).

Närmare bestämmelser om fortbildning finns i 13 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Fortbildningskraven är obligatoriska och gäller enbart för den som redan är auktoriserad/godkänd revisor. Revisorsinspektionens kontroll omfattar en begränsad del av fortbildningen, att revisorn under den femårsperiod som närmast föregår ansökan har genomgått 100 verifierbara timmar fortbildning inom vissa ämnesområden.

Krav ställs på att fortbildningen ska vara enligt god revisorssed, dvs systematisk och yrkesorienterad. Vägledning finns i EtikR 4 Vidareutbildning.

De minst 100 verifierbara timmar skall ske inom nitton särskilt angivna ämnesområden. Exempel på godtagbara sätt för fortbildning är:

1. Externa kurser och seminarier hos FAR och andra välrenommerade utbildningsinstitut.
2. Företagsinterna kurser och seminarier. Vid internt anordnade kurser ska kursdokumentation kunna presenteras.
3. Digitala utbildningar (exempelvis webinarier, streamade seminarier och e-kurser) med kursintyg eller motsvarande.

Revisorsinspektionens kontroll av att en revisor har genomgått fortbildning görs en gång vart femte år, i samband med prövningen av ansökan om fortsatt auktorisation/godkännande.