

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2019

© Revisorsinspektionen 2019

Svar deluppgift 1.1

- a) Enligt Semesterlagen har den anställde rätt att spara de semesterdagar som överstiger 20 dagar per år. Om arbetsgivaren tillåter får den anställde dock spara fler dagar och eftersom Emil tillåtit detta ska semesterlöneskulden beräknas för alla sparade dagar.

Vad gäller semesterlöneskulden till Emil har han rätt i att han som ägare till bolaget själv kan avgöra hur han hanterar sin egen semester. Därför behövs ingen reservering göras för semesterlöneskuld till Emil.

- b) Jag granskar semesterlöneskulden på följande sätt:
- i. Analytisk granskning genom jämförelse med föregående år inklusive att analysera förändringen av genomsnittlig skuld per anställd. Beaktat den kunskap jag har om bolaget och att antalet semesterdagar ökar kan jag sätta ett förväntat värde att analysera mot som är högre än föregående år.
 - ii. Stickprovsvis granskning av antal dagar och belopp per dag i semesterskultsberäkningen mot anställdas lönebesked och/eller information från bolagets lönesystem.
 - iii. Kontroll av att beräkningen av den totala semesterlöneskulden är korrekt och att avtalsenligt pålägg har gjorts.
 - iv. Kontroll av att sociala avgifter på semesterlöneskulden reserverats med rätt belopp.

Svar deluppgift 1.2

- a) Enligt Inkomstskattelagens 28 kapitel samt Skatteverkets ställningstagande (131 400888-11/111) kan avdrag för pension i detta fall göras om följande förutsättningar är uppfyllda:
- i. En pensionsutfästelse tecknas och premien betalas in senast dag för inlämnande av Inkomstdeklarationen, dvs 30 juni 2019.
 - ii. Avdraget inte överstiger 35% av Emils lön under 2018 eller 10 prisbasbelopp. Som alternativregel kan användas ett högre avdrag om pensionsutfästelsen innebär att pensionen är otillräckligt tryggt ("köpa-ikapp").
- b) Transaktionen redovisas som en personalkostnad i resultaträkningen respektive en upplupen kostnad i balansräkningen. Beloppet som redovisas ska vara inklusive särskild löneskatt.

Svar deluppgift 1.3

Då konverteringen sker frivilligt kan konverteringen ske i årsredovisningen 2019 och någon omräkning av resultat- och balansräkning per 2018-12-31 behöver ej göras men däremot lämnas en upplysning om förhållandet. Detta i enlighet med reglerna i K3 kapitel 35.

- a) Den bedömda livslängden för anläggningstillgångarna kan kvarstå i K3, någon förändring i avskrivningstid behöver inte ske. Någon uppdelning i komponenter bedöms inte vara relevant för denna typ av anläggningstillgångar.
- b) Att redovisa finansiella leasingavtal som anläggningstillgångar i balansräkningen i K3 är bara tvingande i koncernredovisningen. I juridisk person kan de finansiella leasingavtalen även i K3 redovisas som om de vore operationella. I K3 finns inga undantag från periodisering, så i årsredovisningen 2019 behöver leasingavgifterna

periodiseras. Eftersom detta inte krävs enligt K2 kan detta vara en förändring för bolaget.

- c) Checkräkningskrediterna redovisas i K2 som en långfristig skuld enligt punkt 17.5, men ska i K3 redovisas som en kortfristig skuld enligt RedR1 Årsredovisning i Aktiebolag.

Svar deluppgift 1.4

Enligt ABL är en apportemission en nyemission där betalningen av de nyutgivna aktierna utgörs av någon annan betalningsform än likvida medel. I detta fall ska de nya aktierna betalas med aktier i IT-Ekvilibrister AB. Till förslaget om nyemission ska det finnas en redogörelse över apportegendomen som ska innehålla en bedömning av värdet på denna, omständigheter som är av betydelse för att bedöma värdet, hur värdet har beräknats och till vilket värde egendomen ska tas upp i bolagets balansräkning.

I samband med denna nyemission ska revisorn granska redogörelsen och skriva ett yttrande över den i enlighet med ABL 13 kap 8 §. Av yttrandet ska framgå om apportegendomen kan antas vara till nytta i bolagets verksamhet och att den inte tas upp till högre värde än verkligt värde i bolagets balansräkning.

För att fastställa värdet på aktierna i IT-Ekvilibrister AB behöver bolaget ta fram någon form av värdering som revisorn kan ta ställning till.

Svar deluppgift 1.5

Enligt ABL 9 kap 46§ är en revisor skyldig att lämna upplysningar till förundersökningsledaren i ett brottmål. Enligt EtikU 2 gäller denna upplysningsplikt även om det inte är i IT-supporten AB det eventuella brottet har begåtts.

Du måste alltså svara på Ekobrottsmyndighetens frågor så länge de berör relevanta angelägenheter i IT-supporten AB och dess redovisning.

Svar deluppgift 2.1

- a) Löneskatteskulden bokad i dotterbolaget omklassificeras till pensionsavsättning i koncernen. Pensionsavsättningen i koncernen inklusive aktuariell förlust och löneskatt på aktuariell förlust uppgår till 27,5 Mkr bestående av avsättningar i dotterbolaget, löneskattskuld i dotterbolaget och tillägg för aktuariell förlust samt löneskatt på denna (22,0+3,0+2,0+0,5). I övrigt totalresultat ska aktuariell förlust och löneskatt på den aktuariella förlusten ingå vilket ger en totaleffekt uppgående till 2,5 Mkr på övrigt totalresultat.

Vägledning hämtas i IAS 19 och följande belopp ska redovisas i årsredovisningen per 31 december 2018:

Avsättning för ersättning till anställda – 27,5 Mkr

Övrigt totalresultat som inte kommer att omklassificeras till periodens resultat – 2,5 Mkr (-2-0,5)

- b) I enlighet med IAS 19 p.144 ska bolaget lämna upplysningar om betydande aktuariella antaganden som används för att fastställa nuvärdet av den

förmånsbestämda förpliktelsen. Då diskonteringsränta är ett betydande antagande ska upplysning om detta finnas i årsredovisningen.

Svar deluppgift 2.2

Förslag på granskningsåtgärder:

- Inhämtande av beräkningen från aktuarien och verifiera att beloppen i den externa beräkningen överensstämmer med använda belopp i koncernredovisningen.
- Då beräkningen är gjord av en specialist anlitad av företagsledningen (se ISA 500 p. 8 och A35-A49) bör vi utvärdera specialistens kompetens, förmåga och objektivitet, skaffa oss en förståelse av specialistens arbete och utvärdera hur ändamålsenligt specialistens arbete är som revisionsbevis för kontot.
- Då beräkningen innefattar väsentliga uppskattningar av företagsledningen (se ISA 540) måste revisorn bedöma rimligheten i använda uppskattningar. Revisorn skaffar sig en förståelse av hur företagsledningen har kommit fram till antaganden såsom diskonteringsränta, livslängdsantaganden m.m. Till sin hjälp kan revisorn använda en intern specialist på pensioner som har mer erfarenhet och kunskap än revisionsteamet.
- Då beräkningen av pensionsavsättningen ofta är baserad på underlag från bolaget till pensionsbolaget (exempelvis inrapportering av pensioner till pensionsbolaget) måste revisorn även säkerställa att underlagen är korrekta. Det gör revisorn genom att granska att bolaget har tillfredsställande rutiner avseende inrapporteringen och ta stickprov på inrapporteringen.

Svar deluppgift 2.3

Jag söker stöd i IAS 7 Rapport över kassaflöden.

- *Aktuariell förlust i övrigt totalresultat* – Posten är inte kassaflödespåverkande och ska inte beaktas i kassaflödesanalysen.
- *I samband med valutaomräkning av förvärvsgoodwill kopplat till det tyska dotterbolaget har en valutakursdifferens uppstått och ökat goodwill-värdet* - Posten är inte kassaflödespåverkande och ska inte beaktas i kassaflödesanalysen.
- *Under året har det svenska dotterbolaget sålt inventarier och koncernen har fått en reaförlust kopplat till försäljningen* – Reaförlusten ska läggas tillbaka som en ej kassaflödespåverkande post i "Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar i rörelsekapital". Försäljningspriset ska redovisas under "Kassaflöde från investeringsverksamheten".
- *Amortering av ett banklån under året* – Posten är kassaflödespåverkande och redovisas under "Kassaflöde från finansieringsverksamheten".
- *Valutakursdifferenser på bankkonton i utländsk valuta som har räknats om till balansdagens kurs per 31 december 2018* – Posten är inte kassaflödespåverkande men ska redovisas i kassaflödesanalysen för att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan periodens början och periodens slut. Ska redovisas efter "Kassaflöde från verksamheten" eller som valutakurseffekt i förändring av årets kassaflöde.

Svar deluppgift 2.4

För att vara revisor i ett bolag måste vi vara opartiska och självständiga i enlighet med 20§ Revisorslag (2001:883) och i IESBA:s Etikod finns de grundläggande principerna för en revisor i punkt 100.5. I IESBA:s Etikod behandlas gåvor, gästfrihet och liknande i flera punkter; 260.1–206.3, 290.225, 300.11 och 350.1–350.4. Att ta emot gåvor eller gästfrihet av en revisionskund kan ge upphov till egen-intresse, skrämnel- och vänskapshot. Om vi tar emot gåvor eller gästfrihet och värdet inte är obetydligt och oviktigt skulle de hot som uppstår vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna minska hoten till en godtagbar nivå.

I detta fall är min bedömning att jag inte kan medverka på festen under ovan givna förutsättningar då beloppen är för betydande. Som motåtgärd kan jag betala middagen själv och inte deltaga i utlottningen. Då minskar egenintresse-, skrämnel- och vänskapshot. Därefter behöver jag göra en bedömning om hotet därmed har minskat tillräckligt och dokumentera hot och motåtgärder enligt analysmodellen. Är min bedömning att hotet minskat tillräckligt kan jag deltaga, annars inte.

Svar deluppgift 2.5

- a) Exempel på analyser med hjälp av erhållna lönedata:
 - Analys av sällan förekommande lönearter (exempelvis bonus, avgångsvederlag).
 - Analys av dubbla löner till anställda.
 - Analys av avvikande stora transaktionsbelopp.
 - Analys av total lön per anställd och kontroll att de anställda med högst lön är de vi förväntar oss.
 - Kontroll av att skatteavdrag har skett med rimliga belopp.
 - Kontroll av anställda som har haft uppehåll i sina löneutbetalningar under året.

- b) I enlighet med ISA 500 måste vi bedöma revisionsbevisens tillförlitlighet. Vi har inhämtat lönedata från bolagets lönesystem och vi måste genomföra ett antal stickprov av erhållna lönedata för att verifiera att den är fullständig. Stickproven kan exempelvis ske genom att kontrollera att bruttolönen för ett visst antal anställda stämmer med lönespecifikation och utbetalning samt att de totala beloppen stämmer överens med huvudboken.

- c) Då granskningen med dataanalys skett med gott resultat kan vi utgå från att analyser fallit ut med ett resultat enligt förväntan och att inga större avvikelser noterats från specifika analyser. Vi kan därmed minska omfattningen eller avstå från kompletterande stickprov. Det kan t.ex. gälla detaljtester av löneutbetalningar, löneberäkningar, skatteavdrag och rörliga ersättningar.

Svar deluppgift 3.1

Jag hittar vägledning till dessa avvägningar i K3-regelverket, kapitel 10. Min bedömning är att den felaktiga beräkningen avseende den successiva vinstavräkningen är ett fel som i 2018 års årsredovisning ska redovisas som rättelse av fel. Den ändrade avskrivningstiden på maskinerna bedöms däremot vara en ändrad bedömning och ska redovisas som en händelse helt hänförlig till 2018.

Produktionslinan är i det senaste årsbokslutet 2017-12-31 avskriven med 10 % i tre år, vilket innebär $765 * 3 = 2\,295$ Tkr. Planenligt bokfört värde per 2017-12-31 uppgår alltså till 5 355 Tkr. Då den ändrade bedömningen sker under 2018, behöver en justering av avskrivningen göras i årsbokslutet per 2018-12-31. Den nya avskrivningstiden 7 år innebär årliga avskrivningar om 1 339 Tkr (5 355 över de fyra återstående åren). I 2018 års bokslut redovisas alltså 1 339 Tkr som en planenlig avskrivning i resultaträkningen och planenligt bokfört värde per 2018-12-31 uppgår till 4 016 Tkr (5 355–1 339). Den förändrade bedömningen ska redogöras för i not.

Felet i den successiva vinstberäkningen per 2017-12-31 uppgick till 900 Tkr och bedöms vara ett väsentligt fel. Detta rättas genom att i årsredovisningen för 2018 omräkna jämförelsetalen för 2017. Det innebär att Upparbetat ej fakturerat, årets resultat och eget kapital ska justeras med 900 Tkr. Bolaget är mindre och har inte ett krav enligt K3 10.13 om att i not redovisa med upplysningar om rättelsebelopp per resultat- och balanspost. I specifikationen över eget kapital ska rättelse av fel framgå på en egen rad.

Svar deluppgift 3.2

Den svenska bolagsskatten sänks i två omgångar och kommer under 2019 och 2020 att uppgå till 21,4% och från och med 2021 uppgår den till 20,6%. Uppskjuten skattefordran ska redovisas till den skattesats som den beräknas att utnyttjas till.

Detta innebär att per 2018-12-31 ska två tredjedelar av underskottet redovisas till 21,4%. $6\,420/3 * 2 = 4\,280$ Tkr som ska redovisas till 21,4% = 916 Tkr och $6\,420/3 = 2\,140$ Tkr som ska redovisas till 20,6% = 441 Tkr. Total uppskjuten skattefordran per 2018-12-31 uppgår således till 1 357 Tkr (916+441). Den kvarvarande uppskjutna skattefordran har tidigare redovisats till 22 %, vilket blir 1 412 Tkr ($6\,420 * 22\%$).

Bolagets ingående uppskjutna skattefordran uppgår till 22% av 843 Tkr + 6 420 Tkr = 1 598 Tkr. Av detta belopp har 185 Tkr upplösts mot bolagets skattemässiga vinst 2018.

I bolagets resultaträkning kommer skatt att redovisas med följande belopp (Tkr):

Årets aktuella skatt	0
lanspråktagande av uppskjuten skattefordran	-185
Justering av uppskjuten skatt till följd av ändrad skattesats	-55
Total skatt i resultaträkningen	-240

I bolagets balansräkning kommer Uppskjuten skattefordran att redovisas till 1 358 Tkr. Förändringen från den ingående fordran om 1 598 Tkr ser ut enligt följande:

Ingående uppskjuten skattefordran	1 598
Upplösning mot årets skatt	-185
Justering av uppskjuten skatt till följd av ändrad skattesats	-55
Utgående uppskjuten skattefordran	1 358

Svar deluppgift 3.3

- a) Uppgiften om Ställda säkerheter och eventalförpliktelser i årsredovisningen är en väsentlig upplysning, men inte av avgörande betydelse, och utan denna kan årsredovisningen inte anses vara upprättad i enlighet med Årsredovisningslagen. Jag kommer att lämna en revisionsberättelse med reservation. Då felet inte avser resultat- eller balansräkning kommer jag dock att tillstyrka att dessa fastställs.
- b) Då bolaget har åtgärdat bristerna i den löpande bokföringen innan årets slut och alla konton var avstämnda behöver jag inte anmärka på detta i revisionsberättelsen.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 3.4

Enligt FAR:s EtikR 4 Vidareutbildning ska vidareutbildningen för revisorer omfatta minst 120 timmar under en treårsperiod och minst 20 timmar per år. Minst 60 av de 120 timmarna ska vara verifierbara. Revisorsinspektionens föreskrifter stipulerar att vidareutbildningen ska omfatta 100 verifierbara timmar per femårsperiod.

Vidareutbildningen kan delas upp i fördjupning, uppdatering och specialisering och ska anpassas efter varje revisors behov. Planerad och genomförd utbildning ska dokumenteras. Den verifierbara utbildningen kan bestå av:

- Externa kurser och seminarier
- Interna kurser och seminarier
- Digitala utbildningar (e-kurser etc.)

Utöver detta kan ej verifierbar utbildning bestå av:

- Läsna artiklar, nyhetsbrev, facklitteratur etc.
- Delta i utbildningar som ej lätt kan verifieras