

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2021

© Revisorsinspektionen 2021

Svar deluppgift 1.1

När det gäller löpande redovisning hittar jag stöd i Aktiebolagslagen 9 kap 17 § om jäv och även EtikU 6 Redovisningsjäv i vissa företag (byråjäv). Av ABL-paragrafens första stycke p 4 framgår att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Det innebär att jag inte kan vara revisor om någon på min revisionsbyrå ska biträda med grundbokföring.

Årsbokslut och årsredovisning kan min revisionsbyrå anlitas för, då mindre bolag inte omfattas av de utökade jävsreglerna i Aktiebolagslagen 9 kap 17 § 2 st, se även EtikU 6 p 5.4. Större företag som omfattas av dessa regler kan inte anlita revisionsbyrån för biträde med upprättande av årsbokslut och årsredovisning. Uppdraget att upprätta årsbokslut och årsredovisning måste dock utföras av någon utanför revisionsteamet.

Vad gäller biträde med inkomstdeklarationer för bolaget och familjen finns inga jävsregler som hindrar mig eller någon annan på min byrå att biträda med detta.

Revisor kan jag utses att bli om jag bedömer att jag har rätt kompetens och erfarenhet att utföra revisionsuppdraget.

För alla uppdrag som jag och min revisionsbyrå åtar oss gäller att vi måste utvärdera de grundläggande principerna om:

- Integritet
- Objektivitet
- Professionell kompetens och vederbörlig omsorg
- Tystnadsplikt
- Professionellt uppträdande

samt identifiera eventuella hot mot dessa. Denna utvärdering dokumenteras i Analysmodellen.

Sammanfattningsvis kan jag och/eller min revisionsbyrå utföra alla önskade uppdrag utom grundbokföring. För alla uppdrag vi åtar oss ska utvärdering av oberoende göras och dokumenteras.

Svar deluppgift 1.2

- a) Detta är en lunch i representationssyfte och denna kostnad är ej avdragsgill vad gäller inkomstskatt. För att vara avdragsgillt får det bara vara fråga om enklare förtäring såsom, kaffe, te, frukt, enklare smörgås och liknande.

Ur moms synvinkel får moms på 300 kr per person lyftas som avdragsgill ingående moms. Detta gäller om förutsättningarna för representation är uppfyllda, t ex omedelbart samband med verksamheten, syfta till att inleda eller upprätthålla affärskontakter och vara skäligt belopp. Dessa förutsättningar bedöms vara uppfyllda.

- b) Denna måltid bedöms inte uppfylla kriterierna för representation vad gäller att inleda eller bibehålla affärskontakter. Även om syftet är att fira kan detta inte heller anses falla under begreppet jubileum eller liknande, då det i dessa fall ska vara ett led i bolagets marknadsföring eller PR. Någon avdragsrätt föreligger därför inte vare sig avseende inkomstskatt eller moms. Vidare behöver troligen värdet av måltiden tas upp som förmån vilket innebär sociala avgifter för bolaget.
- c) Dessa varor kan betraktas som reklamgåvor då de har ett direkt samband med bolagets sortiment. Maxbeloppet för avdrag är 300 kr exklusive moms per gåva. För att fastställa hur stor del av den totala kostnaden på 35 000 kr som är avdragsgill får en utredning göras som visar på antal och belopp per gåva. Avdrag kan sedan göras för antal gåvor à 300 kr, överskjutande del är ej avdragsgill inkomstskattmässigt.

Moms på den del som är avdragsgill inkomstskattmässigt är även avdragsgill vad gäller ingående moms. På överskjutande del är momsen ej avdragsgill.

Svar deluppgift 1.3

Enligt ISA 501 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering. Syftet med närvaron är att

- Utvärdera instruktioner och rutiner avseende inventeringen
- Observera tillämpningen av bolagets inventeringsmetoder
- Inspektera varulagret
- Utföra kontrollräkningar

Att inte närvara vid inventering innebär därmed att tillräckliga revisionsbevis ej erhållits, vilket kan få till följd att revisionsberättelsen behöver modifieras.

Om medverkan vid fysisk inventering inte är möjlig kan andra granskningsåtgärder övervägas för att säkerställa lagrets existens och skick. Det kan dock vara svårt att finna andra åtgärder som ger dessa revisionsbevis. Ett alternativ till att delta fysiskt kan vara att delta med någon form av digital lösning. Det kan t ex vara att via uppkoppling med FaceTime, Skype eller annan teknisk lösning vara med vid inventeringen. Detta kräver noggrann planering och förberedelse och eventuellt utökade stickprov och andra åtgärder för att säkerställa lagrets existens och skick.

Jag kommer att göra vad jag behöver för att genom alternativa åtgärder försöka erhålla tillfredsställande revisionsbevis, till exempel genom att delta digitalt, så att jag inte behöver modifiera revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 1.4

- a) Jag söker vägledning i Aktiebolagslagen 21 kap där det framgår att ett aktiebolag inte får lämna lån till ägare, styrelseledamot etc i bolaget. Att göra uttag från bolaget utan att det finns täckning för detta på ett avräkningskonto eller inlåningskonto är att jämställa med lån från bolaget och är alltså i strid med Aktiebolagslagen. Att lånet är reglerat före årsskiftet påverkar inte slutsatsen att det förelegat ett förbjudet lån under året. Jag kommer därför att skriva en anmärkning om detta i revisionsberättelsen.
- b) Av Aktiebolagslagen 9 kap 34 § framgår att det i revisionsberättelsen ska anmärkas på om bolaget inte fullgjort sin skyldighet att bland annat betala skatter och avgifter enligt Skatteförordningen. Preliminär skatt omfattas av Skatteförordningen och bolaget har varit försenade med denna betalning vid fyra tillfällen under räkenskapsåret och förseningarna är relativt långa. Jag söker även stöd i RevR 209 där det framgår att revisorn ska göra en samlad bedömning av förseningarna; storlek, antal, längd och eventuell rättelse. Min slutsats är att förseningarnas antal och längd gör att jag behöver anmärka på detta i revisionsberättelsen.

Se bifogad Revisionsberättelse.

Svar deluppgift 2.1

En återbetalning av ett aktieägartillskott är en värdeöverföring och regler kring detta återfinns i Aktiebolagslagens 17 kap. Reglerna innebär att en värdeöverföring är tillåten endast om bolaget har ett fritt eget kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, som i detta fall är 2019-12-31. Eventuella värdeöverföringar efter denna tidpunkt måste också beaktas. Om det finns fritt eget kapital enligt ovan som täcker den föreslagna återbetalningen, behöver även den allmänna försiktighetsregeln i 3 § beaktas så att värdeöverföringen är försvarlig även med beaktande av bolagets och koncernens verksamhet och likviditet.

Även reglerna i Aktiebolagslagens 18 kap behöver beaktas, då en återbetalning av ett aktieägartillskott är att jämställa med en utdelning. Det innebär att det är bolagsstämman som fattar beslut om återbetalning och på extra bolagsstämma ska följande handlingar läggas fram:

- Förslag till beslut om återbetalning
- Motiverat yttrande från styrelsen om huruvida återbetalningen är försvarlig med hänsyn till reglerna i Aktiebolagslagens 17 kap 3 §
- Senaste årsredovisning med revisionsberättelse
- Styrelsens redogörelse över väsentliga händelser efter årsredovisningens avlämnande
- Revisorns yttrande över styrelsens redogörelse

Bolagsstämman kan därefter besluta om återbetalning av aktieägartillskottet.

Svar deluppgift 2.2

Jag söker ledning i RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsinformation*. Denna rekommendation baseras på ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* och ska inte förväxlas med revisorns granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

Det är alltså ett bestyrkandeuppdrag och ska planeras och utföras med samma omsorg som andra bestyrkandeuppdrag. Granskningsobjektet behöver fastställas och revisionsbevis inhämtas. Granskningen behöver troligen innefatta både intervjuer, analyser samt detaljgranskning av till exempel data och beräkningar.

Yttrande kan lämnas med både begränsad säkerhet (översiktlig granskning) och rimlig säkerhet (revision).

Svar deluppgift 2.3

Se beräkning i bilaga 2.3. Årets förändring av Fond för utvecklingsutgift är en minskning med 49 422 Tkr.

Svar deluppgift 2.4

Jag finner svar i första hand i RevR 209 *Förvaltningsrevision*. Denna rekommendation hänvisar i sin tur, avseende ansvarsfrihetsfrågor till Aktiebolagslagens 9 kap 33 och 35 §§. I 33 § framgår att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet. Detta uttalande baseras på om ledamot eller verkställande direktören har agerat på ett sätt som medför risk för att bolaget drabbas av skada.

De praktiska granskningsåtgärder som bör ingå i det granskningsmoment som avser ansvarsfrihetsfrågan är enligt p 3.7 i RevR 209 bland annat att läsa protokoll från styrelsemöten, att ta del av attestinstruktioner, fullmakter, försäkringsbrev och ekonomisk rapportering. Dessa åtgärder syftar till att dra slutsatser kring bolagets organisation och interna kontroll. Revisorn gör en bedömning utifrån detta om styrelsen och i förekommande fall VD har erforderlig kontroll över bolaget och om de tagit beslut som kan medföra skada för bolaget. I bedömningen ingår även att göra bedömning om styrelse och VD medvetet

underlåtit att ta beslut vilket därmed orsakat bolaget skada. Åtgärdernas omfattning och inriktning behöver anpassas efter respektive bolag.

Utöver konkreta granskningsåtgärder är ansvarsfrihetsfrågan ett område som revisorn behöver ha i åtanke under hela revisionen. Eventuella iakttagelser som kan tyda på att det föreligger risk för skada för bolaget behöver noteras och utredas vidare.

Svar deluppgift 2.5

- a) Jag behöver granska värderingen i enlighet med ISA 540, dels med avseende på att bedöma uppgifter i form av prognoser, dels bedöma vilka antaganden som har använts (avkastningskrav inklusive ränta och inflationsantaganden). Jag behöver också granska den värderingsmodell som använts och utföra aritmetiska kontroller av beräkningen.

ISA 540 behandlar även att granska händelser efter balansdagen som kan ha påverkan på värderingen per balansdagen liksom alternativet att revisorn utarbetar en egen punktskattning eller ett intervall och jämför med bolagets bedömning.

- b) Bolaget har anlitat en specialist att utföra värderingen. Då den är utförd av en av de stora byråerna, bedömer jag att detta är en fristående specialist med relevant kunskap och erfarenhet inom området. Jag skulle börja med att konsultera en erfaren kollega för att granska den värdering som kunden låtit göra. Om vi tillsammans bedömer att värderingsmodellen är så komplex att vi har svårt att bedöma om den är korrekt och relevant, skulle jag gå vidare med att anlita en egen specialist. I detta fall bedömer jag att vi kan klara av att granska denna värdering på egen hand. Bolagsvärderingar är ett område vi som revisorer ofta kommer i kontakt med i våra revisioner. Det är alltid jag som revisor som tar ansvar för att dra rätt slutsats och mitt revisionsuttalande har jag ensam ansvar för oavsett vilka specialister som varit involverade i granskningen.
- c) Om värderingen slutar på 15 Mkr även efter min granskning av denna, kommer jag att använda detta som det värde som andelarna bör ha i redovisningen. Mellanskillnaden mellan 15 och 20 Mkr kommer jag att notera som ett bedömt fel och ställa i relation till mina väsentlighetstal.

Svar deluppgift 3.1

Av uppgiften framgår att fartygen redovisas enligt IFRS 16. Enligt IFRS 16 punkt 19 och 20 ska en leasetagare ompröva leaseperioden när det finns skäl att anta att en möjlighet till uppsägning kommer att utnyttjas.

Leasingskulden ska omvärderas enligt IFRS 16 p 40 a på grund av den förmodade kortare leasingperioden. Leasingskulden blir lägre vilket justerar nyttjanderättstillgångens anskaffningsvärde (IFRS 16 p 39 samt 46 a).

Som en följd effekt och enligt IFRS 16 p 32 ska avskrivningstakten på den återstående nyttjanderättstillgången justeras för den kortare nyttjandeperioden, alternativt skrivs ned.

Svar deluppgift 3.2

- a) När AI-systemet kan tas i bruk ska anläggningstillgången börja skrivas av och resultaträkningen kommer då påverkas av en kostnad varje år tills tillgången är fullt avskriven. Eftersom man förväntar sig bli av med 50% av den administrativa personalens lönekostnader så kommer detta kostnadsslag minska över tid (med effekten att kostnadsmassan flyttas från personalkostnader till avskrivningar).
- b) Detta finns reglerat i IFRS 15 p. B34-B38, om ett bolag övergår från att vara huvudman i en transaktion till att istället bli ett så kallat ombud, dvs se till att en tredje part tillhandahåller varor och tjänster, så ska ombudet redovisa ersättningen, dvs. provisionen, som en intäkt (IFRS 15 p. B36). Effekten i resultaträkningen blir då att bolagets nettoomsättning och kostnad såld vara ersätts med en provisionsintäkt.

Svar deluppgift 3.3

ISA 600 är tillämplig i detta tillfälle då det avser koncernrevisionen. Givet i uppgiften är att bolaget som förvärvats är väsentligt för koncernrevisionen enligt ISA 600 p. 27b.

- a) Som ett led i planeringen av koncernrevisionen och i enlighet med ISA 600 p. 17b och p. 35 ska koncernrevisorn skaffa sig en förståelse för konsolideringsprocessen vilket innefattar vilka skillnader i redovisningsprinciper som koncernledningen har identifierat och huruvida dessa justerats på ett korrekt sätt i konsolideringsprocessen. För att avgöra om alla koncernjusteringar genomförs behöver koncernrevisorn i detalj förstå resultat och balansposter samt de väsentliga transaktionsslag som påverkar den finansiella rapporteringen i dotterbolaget. Detta kan exempelvis göras genom förfrågningar eller genom att läsa underliggande avtal för att sedan bedöma om det är skillnad i redovisningen av transaktionen mellan K2 och IFRS.
- b) Koncernrevisionsteamet ska enligt ISA 600 p 37 bedöma om korrekta perioder har tagits med i konsolideringen och om ändamålsenliga justeringar gjorts av koncernledningen. Det är här viktigt att fokusera på att korrekta periodiseringar sker runt koncernens bokslutsdag.
- c) Koncernrevisorn ska antingen anlita en annan revisor och instruera denna i enlighet med ISA 600 p 27 eller utföra granskningen själv av de poster som anses som väsentliga för koncernrevisionen. Detta kan göras oavsett om någon annan revisor är vald att utföra den lagstadgade revisionen eller ej. Koncernrevisorn är skyldig att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå i enlighet med ISA 600 p. 44.
- d) Enligt ISA 220 p 14 och 15 är det den huvudansvariga revisorn som har ansvaret att se till den som utför koncernrevisionen har tillräcklig kompetens. I det här fallet där den valde revisorn i det förvärvade bolaget inte har tillräckligt kunskap om IFRS så behöver således en annan revisor med tillbörlig kunskap om IFRS istället utföra revisionen för koncernändamål. Ett alternativ är att koncernrevisorn själv granskar justeringarna som gjorts för att anpassa bolagets redovisning till IFRS.

Svar deluppgift 3.4

ISA 315 p A1 anger att riskbedömningsprocessen är kontinuerlig över hela revisionsperioden. Detta leder till att brister i den interna kontrollmiljön som identifieras under löpande revision ska påverka revisionsstrategin framåtriktat.

ISA 265 behandlar hur brister i den interna kontrollen ska avrapporteras till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen. Standarden gör skillnad på två typer av

brister; *brist i den interna kontrollen* och *betydande brist i den interna kontrollen*. Den senare är av tillräckligt allvarlig art för att revisorn ska vara skyldig att skriftligen informera styrelsen (ISA 265 p. 9).

- a) Breda behörigheter på de utländska kontoren som möjliggör ändringar i fasta data är att anse som en *brist* i den interna kontrollen som bör avrapporteras till koncernledningen. Förhöjd inneboende risk att finansiella data som rapporteras från kontoren i New York och Shanghai är felaktiga behöver mötas med utökad substansgranskning. Exempel på sådan är utökade urval på väsentliga poster, uppföljande granskning av ändringar via systemloggar och utökade granskningsinsatser för att möta risken för oegentligheter.
- b) Att en IT-chef åsidosätter interna kontroller genom att låna ut sin breda åtkomst är en *betydande brist* i den interna kontrollen som ska avrapporteras till styrelsen. En passande substansgranskningsåtgärd för att möta den förhöjda risken är att detaljgranska samtliga program-, behörighets- och finansiella transaktioner som gjorts med IT-chefens inloggningsuppgifter under året.
- c) Jag gör bedömningen att problemet med att personal har för breda behörigheter i koncernens IT-system är en *brist* i den interna kontrollen om det inte är så att det finns kompenseringar i form av att någon annan än den som initierade prispåändringen behöver godkänna den. Att det är möjligt att avvika från avtalade prislister är en risk för oegentligheter som behöver avspeglas i revisionsansatsen kopplat till bolagets intäkter. En tillkommande insats är att granska om det finns kompenseringar som fungerar alternativt att utöka urval i de granskningsmoment som utförs för väsentliga poster. Om det inte finns någon kompenseringar så skall bristen avrapporteras.
- d) Att reskontrapersonal kan ändra grundläggande data som inte är att anse som känslig data är inget anmärkningsvärt och utgör inte en *brist* i den interna kontrollen. Detta får heller ingen påverkan på den tidigare fastlagda revisionsstrategin.

Svar uppgift 3.5

I börsens regelverk för emittenter anges de krav som ställs för att notera en företagsobligation. En företagsobligation är ett räntebärande finansiellt instrument där de generella reglerna finns i sektion 2.2 och de specifika reglerna för en företagsobligation återfinns i sektion 2.3 och 2.8.

Instrumentet ska vara fritt överlåtningsbart – 2.3.1

Ett prospekt ska godkännas och offentliggöras – 2.3.4

Det nominella beloppet för obligationen får inte understiga 1 Mkr – 2.8.1

Villkoren för återbetalning av investerat belopp och räntekonstruktion ska framgå och skrivas under av behörig firmatecknare – 2.8.2 och 2.8.3