

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2023

© Revisorsinspektionen 2023

Svar deluppgift 4.1

Från och med 15 december 2021 ska den uppdaterade ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter tillämpas*. En del av de ändringar som skett avser IT och syftar till att beakta IT-relaterade risker i större utsträckning än tidigare. Med tydligare fokus på förståelse av IT och IT-relaterade risker påverkar den nya standarden det arbete som måste göras i planeringsfasen för att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.

I praktiken innebär detta att vi måste förstå företagets IT-miljö och IT-system och hur de påverkar väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar, dvs hur IT-systemen påverkar den finansiella rapporteringen. Förståelsen av IT-systemen och IT-miljön omfattar de system vars information används i företagets redovisning. För att få tillräcklig förståelse bör vi lämpligen minst inhämta information om:

- bolagets systemdokumentation och samlingsplan för bokföringssystemets uppbyggnad och samband mellan olika delsystem
- annan grundläggande information om IT-applikationen eller IT-applikationerna (t.ex. typ av program, namn, leverantör och version) samt hur dessa används inom företaget,
- förekomst av tredje partsvårdar eller outsourcing, bolagets systemdokumentation över dessa ansvarsområden och dess tillämpning
- processer för åtkomsträttigheter (t.ex. lösenord, begränsade åtkomsträttigheter till program och data),
- säkerheten i IT-miljön (t.ex. lösenord, begränsade åtkomsträttigheter till program och data, sårbarhet för cyberrisker, support, rutiner och policys) samt
- ändringar eller incidenter i företagets IT-miljö eller IT-applikationer under året.

De åtgärder som behöver utföras för att erhålla en förståelse för IT-miljön och relevanta IT-applikationer baseras på intervjuer. Sammanfattningsvis innebär den uppdaterade ISA 315 ett utökat krav på insatser kring IT för att på ett ändamålsenligt sätt kunna bedöma risker för väsentliga fel i de finansiella rapporterna och för att kunna planera våra granskningsinsatser baserat på detta.

Svar deluppgift 4.2

För att granskningen som utförs av SSC-teamet ska vara ändamålsenlig för det lokala teamet utformar det lokala teamet tydliga instruktioner kring de granskningsåtgärder som ska utföras samt de väsentlighetstal som ska appliceras. Granskningsåtgärderna ska vara utformade så att de uppfyller kraven enligt lokalt gällande redovisningsstandarder samt lokala lagar och regler. Instruktionerna ska innehålla karaktären på, tidpunkten för, och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras. Det lokala teamet erhåller bekräftelse på att SSC-teamet är införstådda med angivna instruktioner.

SSC-teamet ansvarar för att utföra granskningsåtgärder och rapportera resultatet ifrån dessa i enlighet med erhållna instruktioner. Det är det lokala teamet som ansvarar för att dra slutsatser baserat på de revisionsbevis som inhämtats från granskningen utförd av SSC-teamet. För att kunna göra detta bestämmer det lokala teamet nivån av dokumentation som

ska rapporteras i samband med resultatet från granskningen av SSC-teamet. För granskningsåtgärder avseende okomplexa poster med låg risk kan det vara tillräckligt att SSC-teamet bekräftar att de utfört de åtgärder som de varit instruerade att utföra, samt eventuella noteringar från dessa. För granskningsåtgärder avseende komplexa poster med högre risk överväger det lokala teamet om ytterligare stödande underlag från granskningen behöver inhämtas. Dokumentationen från granskningen och slutsatserna från dessa ska sparas i det lokala teamets revisionsdokumentation.

Svar deluppgift 4.3

Då företagets redovisningssystem är anslutet till en server i Polen blir de bokföringsposter som registreras i servern enligt lagens definition arkiverade där. Detta innebär att företaget förvarar maskinläsbara medier utomlands.

Jag finner vägledning i Bokföringslagen (BFL) 7 kap. Grundregeln enligt § 2 är att maskinläsbara medier som behövs för att bevara räkenskapsinformation ska förvaras i Sverige. Av § 3a framgår att trots dessa bestämmelser får ett företag förvara maskinläsbara medier tillgängliga i ett annat land inom EU om följande är uppfyllt:

- platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket,
- företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och
- företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i § 1–2.

Om ovan angivna förutsättningar inte uppfylls får Skatteverket ge tillstånd om det finns särskilda skäl.

Jag rekommenderar bolaget att utan dröjsmål bedöma om villkoren för att få förvara maskinläsbara medier utomlands är uppfyllda och utan dröjsmål lämna erforderlig anmälan, alternativt ansökan om tillstånd, till Skatteverket.

Svar uppgift 4.4

Den grundläggande principen om redovisning är post för post, däremot finns möjlighet enligt K3 att istället värdera transaktioner på kollektiv basis. För finansiella instrument är en sådan möjlighet i K3 uttryckt i tillämpning av en värdepappersportfölj. Med värdepappersportfölj avses enligt K3 kapitel 11 p.9 ett innehav av ett flertal finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad och som innehas för riskspridning. Vidare anges i p.18 att en värdepappersportfölj får utgöra en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras.

Förutsatt att övriga villkor är uppfyllda enligt p.9 och p.18, krävs för att få tillämpa portföljvärdering att ränteswapparna är sådana finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad. En aktiv marknad existerar enligt K3 kapitel 12 p.25 om a) handeln avser likartade produkter, b) intresserade köpare och säljare finns normalt och c) information om priserna är allmänt tillgänglig. Gällande ränteswappar bedöms a) samt b) uppfyllda.

Bedömningen kring c), allmänt tillgängliga priser, anses dock inte uppfyllt då ränteswappar inte handlas och noterade priser inte finns tillgängliga.

Jag svarar ekonomichefen att ränteswappar inte uppfyller villkoren för portföljvärdering varpå bolaget måste redovisa ränteswapparna post för post. Detta innebärande att endast det negativa värdet redovisas som en finansiell skuld om -18 Mkr med motbokning i resultaträkningen. Ränteswapparna med positiva verkliga värden redovisas inte (enligt LVP).

Svar deluppgift 4.5

Baserat på lämnad information gör jag bedömningen att reglerna om förvärvslåneförbud i Aktiebolagslagen (ABL) 21 kap aktualiseras. I §5 anges att ett aktiebolag inte får ställa säkerhet för lån i syfte att förvärva aktier i bolaget. Låneförbudet hindrar dock inte låntagaren att i ett senare skede amortera lånet som avser finansieringen av förvärvet av aktierna med medel från det nu ägda dotterbolaget, som överförts till låntagaren i enlighet med reglerna om värdeöverföringar.

Svar deluppgift 5.1

Ansvar och förhållanden mellan bolagsstämman, styrelse och verkställande direktör regleras i Aktiebolagslagen 7-8 kap. Det är bolagsstämman som utser styrelseledamöter. En eller flera ledamöter kan utses. Om en eller två ledamöter utses ska minst en suppleant utses.

Enligt 8 kap 4 § ansvarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Styrelsen ska fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation. Styrelsen ska se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Om styrelsen består av mer än en ledamot ska en ordförande utses. Det är styrelsen som utser ordförande om inte detta beslutats av bolagsstämman. Ordföranden ska leda styrelsens arbete och bevaka att styrelsen fullgör sina uppgifter.

Enligt 8 kap 27 § får styrelsen utse en verkställande direktör (VD). VD ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. VD är också ansvarig för att bolagets bokföring fullgörs och att medelsförvaltning sköts betryggande.

Det är styrelsen som företräder bolaget och tecknar dess firma. VD får teckna firman och företräda bolaget när det gäller att hantera den löpande förvaltningen.

Sammanfattningsvis kan man säga att hierarkin är att aktieägarna på bolagsstämman tillsätter styrelse som i sin tur utser verkställande direktör.

Svar deluppgift 5.2

Dessa avsättningar till kapitalförsäkringar är ej inkomstskattemässigt avdragsgilla vid tidpunkten för avsättningen. De uppfyller inte kraven för avdragsrätt då de inte tryggats enligt tryggandelagens regler. Särskild löneskatt ska reserveras på avsättningen, men löneskatten ska deklarerars och betalas först när pensionerna betalas ut. Den särskilda löneskatten är inte heller avdragsgill inkomstskattemässigt förrän pensionen börjar betalas ut. Således behöver både pensionsavsättningen och löneskatten på denna återläggas i beräkningen av aktuell inkomstskatt. Då bolaget tillämpar K2 får inte någon uppskjuten skattefordran på dessa avsättningar redovisas, vilket hade varit aktuellt i andra redovisningsregelverk.

Svar deluppgift 5.3

För att genomföra denna nyemission och ägarförändring kan bolaget göra en riktad emission utan företrädesrätt.

När emissionsförslaget läggs fram behöver skäl till avvikelser från företrädesrätten anges och detta förslag behöver godkännas av båda delägarna (ABL 13 kap). Apportemissionen behöver sedan göras så att 5 nya aktier tecknas, dvs för varje aktie Adam äger har han rätt att teckna 5 nya. Kontantemissionen behöver göras så att 1 ny aktie tecknas, dvs så att Bertil för varje aktie får teckna en ny. Efter dessa emissioner äger Adam 6 aktier och Bertil 2 aktier, dvs 75% respektive 25% av aktierna.

Värdet på apportegendomen behöver styra hur stor kontantemission som ska göras, så att teckningskursen för aktierna blir samma för alla nytecknade aktier.

Svar deluppgift 5.4

a) Kapitalförsäkringar ska redovisas som finansiell anläggningstillgång och inte som kortfristiga placeringar. Jag behöver överväga om denna felklassificering innebär att årsredovisningen som helhet blir missvisande. Då kortfristiga placeringar innebär att medlen finns tillgängliga på kort varsel är det missvisande att redovisa kapitalförsäkringarna under denna rubrik. Det ger en bild av att bolaget har betydligt större tillgängliga likvida medel än de har.

Min beräkning av väsentlighetsnivå bör utgå från totala tillgångar eller eget kapital och i förhållande till dessa är bedömningen att felet är väsentligt men inte av avgörande betydelse för årsredovisningen som helhet per 2022-12-31.

Jag kommer därför, i enlighet med RevR705 p 41 och p 43, att uttala mig med reservation, avstyrka att balansräkningen fastställs, men tillstyrka att resultaträkningen fastställs. Då felet bara berör tillgångar i balansräkningen kan vinstdispositionen tillstyrkas.

b) Jag söker stöd i RevR 209 p 4.3 för bedömning av dessa omständigheter. Den ränta som debiterades i april 2022 avser ränta på slutskatten för 2020 och debiterades för att bolaget inte gjort någon fyllnadsbetalning i början av 2021. Denna ränta är inte att betrakta som en sen betalning. Den sena betalningen av räntan är att se som en sen betalning. Detta innebär att en sen betalning skett under 2022 och detta leder inte till en anmärkning i revisionsberättelsen. Denna omständighet får således ingen effekt på min revisionsberättelse.

Svar deluppgift 6.1

Beräkning av ränteavdrag

Resultat före skatt	8 648
Avsättning till p-fond	700
Ej avdragsgill sponsring	1 250
Upplösning p-fond	-1 240
<hr/> Skattepliktigt resultat före p-fonder	<hr/> 9 358
 Avskrivningar enligt plan	 23 450

Räntor netto	21 714
Underlag för räntor	54 522
30% av räntor avdragsgillt	16 357
Skatteberäkning	
Resultat före skatt	8 648
Ej avdragsgill sponsring	1 250
Ej avdragsgill ränta	5 357 (21.714-16.357)
Skattepliktigt resultat	15 255
Skatt 20,6%	3 143
Uppskjuten skatt på ej avdragsgill ränta	1 104 $(21.714-16.357) \times 20,6\%$

Förenklingsregeln skulle innebära ett lägre ränteavdrag och är därför inte aktuellt i detta fall.

Svar deluppgift 6.2

Jag ser att de största riskerna i Balanserade utvecklingsutgifter, som är en internt upparbetad tillgång, ligger i påståendena klassificering och värdering. Klassificering avser om utgiften är aktiverbar så att den ska aktiveras i balansräkningen och inte kostnadsföras i resultaträkningen. Med värdering avses främst risk att de utgifter som aktiverats inte kommer att leda till framtida intäkter för bolaget så att nedskrivning eventuellt behöver göras.

Reglerna för aktivering av utvecklingsutgifter finns i kapitel 18 i K3-regelverket. I p 18.12 finns de grundläggande förutsättningarna som måste vara uppfyllda för att aktivering får ske. Jag börjar med att bedöma om dessa kriterier är uppfyllda.

Jag kommer att granska klassificeringen genom att ta stickprov på de utgifter som aktiverats under året för att bedöma att de är aktiverbara. För att fullt ut kunna bedöma detta kommer jag att behöva diskutera med bolaget om vilken typ av utgifter som aktiverats och deras motiv till detta samt ta del av någon form av projektbudget eller liknande. Om bolaget aktiverar interna utgifter såsom personalkostnader, kommer jag att ta del av principer för tidredovisning, beräkning av dessa kostnader mm.

Om avskrivningar påbörjats på tillgången bedömer jag nyttjandeperioden. En nedskrivningsprövning behöver ske om det finns indikationer på värdenedgång.

Om avskrivningar inte påbörjats för att tillgången ännu inte är färdigställd kommer jag att be bolaget ta fram en nedskrivningsprövning. Den kalkyl som gjordes innan utvecklingsarbetet startade kanske inte längre gäller, så att en ny kalkyl behöver tas fram. Kalkylen ska omfatta en prognos på framtida intäkter som kommer att genereras av den tillgång som utvecklas. Nedskrivningsprövningen ska vara en kalkyl över diskonterade kassaflöden. Jag kommer dels att kontrollera beräkningarna, men också bedöma de ingående värdena i kalkylen såsom framtida intäkter etc.

Svar deluppgift 6.3

Tkr	Aktiekapital	Fond för utvecklingsutgifter	Balanserade vinstmedel	Årets resultat
Ingående värde 2022-01-01	1 000	22 429	6 590	2 650
Utdelning				-1 000
Omföring årets resultat			1 650	-1 650
Förändring Fond för Utvecklingsutgifter		4 361	-4 361	
Årets resultat				4 250
Utgående värde 2022-12-31	1 000	26 790	3 879	4 250

Förändringen av Fond för utvecklingsutgifter består av:

Årets aktivering	10 831
Årets utrangering anskaffningsvärde	-4 392
Årets avskrivningar	-4 729
Årets utrangering ackumulerade avskrivningar	2 651
Netto	4 361

Svar deluppgift 6.4

Jag söker ledning i aktiebolagslagens 23 kapitel 28–35 §§ som handlar om absorption av helägt dotterbolag. Detta förfarande är något förenklat jämfört med en normal fusion. Styrelsen ska upprätta en fusionsplan och denna ska granskas av revisorn. Ett yttrande över granskningen ska upprättas och i detta ska särskilt anges om revisorerna vid sin granskning har funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte skall få sina fordringar betalda. Jag söker vidare vägledning i RevR 4 kring vilka granskningsåtgärder jag bör utföra vad gäller att bedöma om det medför fara för borgenärerna. Jag kommer översiktligt att bedöma effekterna på det övertagande bolagets soliditet och likviditet.

Fusionsplanen och yttrandet över denna ska skickas till Bolagsverket för registrering, detta måste göras inom 30 dagar efter det att fusionsplanen upprättades.

Båda bolagen ska underrätta sina kända borgenärer om att fusionsplanen har godkänts. Efter detta kan moderbolaget ansöka om tillstånd att verkställa fusionen. Om samtliga aktieägare undertecknat fusionsplanen kan moderbolaget ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen direkt vid registrering. I annat fall kan fusionen verkställas när Bolagsverket registrerat beslutet och då är dotterbolaget upplöst och dess tillgångar och skulder övergår till moderbolaget.

Svar deluppgift 6.5

Ett alternativ om det är specifika uppgifter som givaren vill ha granskade kan *ISRS 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse* vara. Denna standard innebär att revisorn och uppdragsgivaren kommer överens om vilka granskningsåtgärder som ska utföras och att det endast är iakttagelserna från dessa som kommuniceras. Denna standard innebär inte en revision, översiktlig granskning eller annat bestyrkandeuppdrag.

Revisorn uttalar sig bara om gjorda iakttagelser i de granskningsåtgärder som överenskommit.

Ett annat alternativ kan vara ISA 805 *Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport*. Denna standard innebär att det utförs en revision av delar av en finansiell rapport, det kan t ex vara en resultaträkning för ett projekt eller kostnadsställe som motsvarar det projekt som bolaget erhållit bidrag till. Detta yttrande är en bestyrkanderapport som ges med rimlig säkerhet.

Om den information som ska granskas inte är ren historisk finansiell information kan det vara aktuellt med ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. Denna standard kan passa om det som uppdragsgivaren vill ha granskat inte är finansiell information utan t ex att alla leverantörer uppfyller vissa kriterier eller att utgifterna avser ett specifikt projekt. Även detta är ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet kan lämnas med rimlig eller begränsad säkerhet.