

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

November 2022

© Revisorsinspektionen 2022

Svar deluppgift 4.1

För samtliga av mina svar nedan finner jag vägledning i IAS 12 Inkomstskatter.

- a) En temporär skillnad är det skillnadsbelopp som uppstår då det föreligger en avvikelse mellan det redovisade värdet och det skattemässiga värdet på en tillgång eller en skuld.
- b) Enligt punkt 15 ska samtliga skattepliktiga temporära skillnader redovisas som en uppskjuten skatteskuld i koncernredovisningen. Det gäller dock inte temporära skillnader som är hänförliga till den första redovisningen av goodwill eller den första redovisningen av en tillgång eller en skuld härrörande från en transaktion som inte är ett rörelseförvärv och vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat. Enligt punkt 24 ska samtliga avdragsgilla temporära skillnader redovisas som en uppskjuten skattefordran i koncernredovisningen i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till den första redovisningen av goodwill eller den första redovisningen av en tillgång eller en skuld härrörande från en transaktion som inte är ett rörelseförvärv och vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska värderas efter de skattesatser som förväntas gälla i det aktuella landet för den period då tillgången realiseras eller skulden regleras enligt de skattesatser och skatteregler som har beslutats eller är i praktiken beslutade per rapportperiodens slut. Vidare ska enligt IAS 12 punkt 51 uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder värderas baserat på hur företaget per rapportperiodens slut förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.

- c)
 - 1. Det bokföringsmässiga värdet överstiger det skattemässiga värdet med 15 mkr. Detta innebär att en uppskjuten skatteskuld uppstår eftersom ett större avdrag görs skattemässigt jämfört med avskrivningarna i redovisningen. Den uppskjutna skatteskulden beräknas till 3 mkr i både juridisk person och koncern.
 - 2. Obeskattade reserver är en skattemässig justering som görs i svensk juridisk person. Trots att posten i teorin innehåller en uppskjuten skatteskuld då de obeskattade reserverna i framtiden kommer att återföras till beskattning redovisas inte den uppskjutna skatteskulden i dotterbolagen pga. sambandet mellan redovisning och beskattning i skattelagstiftningen. Då koncernen inte är ett skattesubjekt förekommer inte begreppet obeskattade reserver i koncernredovisningen vilket innebär att dessa elimineras och delas upp i eget kapital och uppskjuten skatt. Den uppskjutna skatten beräknas till 24 mkr.
 - 3. I detta fall överstiger det skattemässiga värdet det redovisade värdet med 9 mkr. Det innebär att en uppskjuten skattefordran uppstår eftersom ett lägre avdrag gjorts skattemässigt jämfört med det som gjorts i redovisningen. Den uppskjutna skattefordran beräknas till 1,8 mkr i både juridisk person och koncernen

Svar deluppgift 4.2

Syftet med att granska manuella transaktioner är öka möjligheten att upptäcka oegentligheter och fel och i synnerhet manuella transaktioner som påverkar resultatet på ett felaktigt sätt.

Förslag på lämpliga granskningsåtgärder innefattar följande:

- Genom observation erhålla en förståelse för vilka olika typer av manuella bokföringsorders som är kopplade till bokslutsprocessen och i vilket sammanhang dessa normalt används i syfte att verifiera risk och till grund för urvalsstrategi.
- Diskutera med personal som är involverad i bokslutsprocessen om det förekommit några ovanliga eller avvikande manuella bokföringsorders i samband med bokslutet för att kunna göra en bedömning av risken för att företagsledningen otillbörligen eller av misstag påverkar redovisningen genom att åsidosätta bolagets interna kontroll.
- Inhämta en datafil på samtliga manuella bokföringsorders och granska datafilen med avseende på fullständighet, dvs. att samtliga bokningar som har genererats under året finns med på listan så att denna kan nyttjas för analys och urval.
- Analysera listan och identifiera ovanliga bokföringsorders som träffat väsentliga konton och där det finns en ökad risk att bolagets kontrollmiljö har åsidosatts.
- Testa stickprovsvis bokföringsorders av speciell karaktär, t.ex. sådana som träffar ovanliga konton eller som har upprättats av personer som normalt sett inte upprättar manuella bokföringsorders, t.ex. controller eller finanschef.
- Granska bokföringsorders från gjorda urval med avseende på att de är affärsmässigt betingade, attesterade i enlighet med bolagets attestordning och att de är redovisade korrekt och i rätt period.
- Testa ett antal slumpvis utvalda manuella bokföringsorders, som inte är baserat på väsentlighet och risk, för att bli mer oförutsägbar i urvalet i syfte att upptäcka misstag eller oegentligheter.

Svar deluppgift 4.3

Då bolaget är noterat på Nasdaq Stockholm finner jag vägledning i EtikU 14 som hanterar EU:s förordning om revision av företag av allmänt intresse och förbjudna tjänster. I kapitel 5 hanteras förordningens bestämmelser som förbjuder tillhandahållandet av vissa uppräknade icke-revisionstjänster till revisionskunder som är företag av allmänt intresse, deras moderföretag och deras kontrollerade företag inom EU.

Sverige har utnyttjat möjligheten att införa en mildare reglering och därigenom tillåta att vissa av de förbjudna tjänsterna får tillhandahållas under vissa förutsättningar ("tillåtna förbjudna tjänster"). Av punkt 5.13 följer att den efterfrågade tjänsten att upprätta bolagets deklaration avseende skatt faller under det svenska undantaget från förbud såtillvida att det rör sig om att upprätta deklaration baserad på information genererad av bolaget. Detta följer även av IEASBAs Etikod 604.4. Den efterfrågade tjänsten att upprätta årsredovisning för ett av dotterbolagen är däremot inte tillåten eftersom den inte är undantagen från förbud.

Jag dokumenterar vårt tillhandahållande av tjänsten avseende upprättande av deklaration i Analysmodellen och kommunicerar motsvarande i den obligatoriska kommunikationen med revisionsutskottet enligt EtikU 9.

Svar uppgift 4.4

Jag finner vägledning i IFRS 9. Säkringsredovisning kan tillämpas på den valutarisk som uppstår på grund av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet (IFRS 9 p.6.5.13). Jag utgår ifrån att säkringsredovisningen finns dokumenterad och att säkringen är effektiv. Detta innebär att vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet redovisas mot övrigt totalresultat och ingår i de valutakursdifferenser som blir följden av omräkning av dotterbolagets nettotillgångar.

Effekten av omräkning av dotterbolagets nettotillgångar uppgår till $31\,500 - 35\,000 = -3\,500$ tkr ($3\,500 \cdot 9 - 3\,500 \cdot 10$). Ett belopp om 3 500 tkr bokas därmed i Övrigt totalresultat som en intäkt då nettotillgångarna ökat i SEK-värde jämfört med värdet vid ingången av året.

Effekten av omräkning av det externa lånet uppgår till $18\,000 - 20\,000 = -2\,000$ tkr ($2\,000 \cdot 9 - 2\,000 \cdot 10$). Ett belopp om 2 000 tkr bokas därmed i Övrigt totalresultat som en kostnad då skulden ökat i SEK-värde jämfört med värdet vid ingången av året.

Nettoeffekten av omräkningsdifferenserna i koncernens Övriga total resultat uppgår därmed till 1 500 tkr vilket ökar koncernens egna kapital inom Annat eget kapital.

Svar deluppgift 4.5

Jag finner vägledning i IFRS 15. Då bolaget överfört kontrollen över en produkt till en kund och samtidigt ger kunden rätt att returnera produkten ska bolaget redovisa följande:

1. Intäkter från de överförda produkterna till det ersättningsbelopp som bolaget räknar med att ha rätt till (p. b.21.a).
2. En skuld för återbetalning (p.21.b).
3. En tillgång för rätten att återfå produkter från kunder (p.21.c).

Detta innebär att bolaget inte ska redovisa intäkter för produkter som förväntas returneras. I stället ska en skuld redovisas för de förväntade returerna med en reduktion av intäkterna. Återbetalningsskulden värderas till det ersättningsbelopp som erhållits, eller kommer att erhållas, och som bolaget inte förväntar sig att ha rätt till. Detta uppdateras varje rapportperiod med hänsyn till ändrade omständigheter.

I tillägg till återbetalningsskulden ska en tillgång redovisas för bolagets rätt att få tillbaka produkter från en kund vid reglering av en återbetalningsskuld. Tillgången ska inledningsvis värderas till det tidigare redovisade värdet av produkten, till exempel lagervärde, med avdrag för förväntade utgifter för att återfå dessa produkter. I slutet av varje rapportperiod ska bolaget uppdatera värderingen av tillgången beroende på förändrade förväntningar om produkter som kommer att returneras. Tillgången ska redovisas åtskilt från återbetalningsskulden.

Svar deluppgift 5.1

Handelsbolag är inte ett eget skattesubjekt utan vinsten beskattas hos respektive delägare. Om inget annat avtalats delas vinsten lika mellan delägarna, i detta fall mellan de två ägarna. Om det finns ett handelsbolagsavtal som säger att vinsten ska fördelas på annat sätt än lika mellan delägarna gäller avtalet och vinsten fördelas på det sätt som avtalet anger.

För den andel som ägs privat kommer vinsten från handelsbolaget att beskattas som inkomst av näringsverksamhet i delägarens privata deklaration. Inkomsten beskattas med inkomstskatt och egenavgifter (motsvarar arbetsgivaravgifter). För denna delägare ska också räknas fram ett räntefördelningsunderlag som kan innebära att en del av inkomsten flyttas mellan inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital.

Den andel som ägs av ett aktiebolag, kommer att redovisas och beskattas av aktiebolaget. Vinsten blir en skattepliktig intäkt i aktiebolaget.

Svar deluppgift 5.2

Andelen i handelsbolaget redovisas som en Finansiell anläggningstillgång, Andelar i intressebolag. Vinsten redovisas i resultaträkningen som Resultat från andelar i intressebolag. Varje årsresultat läggs till anskaffningsvärdet på andelarna i balansräkningen. Alla uttag ägaren gör i handelsbolaget minskar anskaffningsvärdet på andelarna. Det bokförda värdet på andelarna i handelsbolaget kommer att motsvaras av aktiebolagets andel av det egna kapitalet i handelsbolaget. Redovisningsreglerna för detta återfinns främst i K2:s kapitel 19.

Nedskrivning ska ske om en prövning visar att verkligt värde understiger anskaffningsvärdet. En tillfällig resultatförsämring behöver dock inte leda till någon nedskrivning. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

I not ska upplysas om balanspostens ingående värde, årets förändring, nedskrivning eller återföring av nedskrivning och utgående värde. Noten kommer bland annat att omfatta andel av årets vinst och eventuella uttag ur handelsbolaget.

Svar deluppgift 5.3

- Enligt Bokföringslagen ska ett handelsbolag med juridisk person som ägare avsluta räkenskapsåret med en årsredovisning. Årsredovisningen ska upprättas enligt Årsredovisningslagen och av 8 kap 3 § i denna lag anges att årsredovisningen för handelsbolag ska ha kommit in till registreringsmyndigheten (Bolagsverket) inom 6 månader efter balansdagen. Att årsredovisningen är avgiven den 7 juli 2023 innebär att den är sent avgiven. Jag kommer därför att lämna en anmärkning i revisionsberättelsen om att årsredovisningen är sent avgiven.
- Ett fel som överstiger mina väsentlighetstal innebär att jag lämnar en revisionsberättelse med modifierat uttalande. I detta fall bedömer jag att felet är av väsentlig men ej avgörande betydelse för årsredovisningen som helhet eftersom felet omfattar få poster och är relativt avgränsat. Jag lämnar ett uttalande med reservation. I handelsbolag uttalar vi oss inte om fastställande av resultat- och balansräkning och ej heller om disponering av vinsten.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 5.4

Jag tar stöd i EtikU 5 Revisorers verksamhet för att bedöma detta. Att vara styrelseledamot i ett aktiebolag som bedriver caféörelse är att betrakta som sidoverksamhet för mig som revisor. Förutsättningarna för att kunna bedriva sidoverksamhet är att den är av sådan art och omfattning att den inte kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Med verksamhetens art menas att den bedrivna verksamheten kan konkurrera med andra kunders verksamhet, att den verksamheten kan ha affärsförbindelser med andra kunder mm. Omfattningen av verksamheten ska vara mindre för att inte utgöra ett hot mot opartiskhet och oberoende.

Det finns en möjlighet att söka förhandsbesked hos Revisorsinspektionen. Utan ett positivt förhandsbesked skulle jag avstå från att gå in som styrelseledamot i min dotters aktiebolag.

Svar deluppgift 6.1

För att få göra en avsättning till semesterlöneskuld måste de allmänna skuldkriterierna enligt K3 punkt 2.13 vara uppfyllda, dvs.

- Det ska finnas en förpliktelse att betala semesterlön.
- Det ska vara sannolikt att företaget kommer att infria förpliktelsen.
- Beloppet ska kunna beräknas med tillfredsställande noggrannhet.

Semesterlöneskulden beräknas som antal dagar som de anställda har sparat multiplicerat med dagslönen. Utöver detta ska semestertillägg reserveras på varje semesterdag.

Vid varje bokslut ska den intjänade ej utbetalade semesterlöneskulden redovisas inklusive upplupna sociala avgifter.

Svar deluppgift 6.2

Vid ingången av räkenskapsåret (år 3) har två år förflutit med intäkter på 2x 6 mkr respektive kostnader på 2x 5 mkr och således ett ackumulerat positivt resultat på 2 mkr i projektet samt en färdigställandegrad på 50%.

Under innevarande räkenskapsår ändrar avtalet karaktär till att bli ett förlustprojekt enligt K3 pkt. 23.24. Förlusten beräknas uppgå till -1 mkr (24 mkr i total intäkt – 25 mkr i total kostnad) och ska påverka året (år 3) resultat. Eftersom en vinst på 2 mkr redan redovisats föregående år så ska årets resultat påverkas negativt med -3 mkr. Då projektet fortgår och årets intäktsavräkning beräknas bli 6 mkr (24 mkr / 4 år) blir årets projektkostnader 9 mkr med en färdigställandegrad på 75%.

I balansräkningen ska upparbetad ej fakturerade intäkter och kostnader redovisas som övrig skuld respektive fordran. Påverkan på samtliga år redovisas nedan.

(TKR)	ÅR 1	ÅR 2	ÅR 3	ÅR 4	TOTALT HELA PROJEKTET
INTÄKT	6 000	6 000	6 000	6 000	24 000
KOSTNAD	-5 000	-5 000	-9 000	-6 000	-25 000
RESULTAT	1 000	1 000	-3 000	0	-1 000
FAKTURERAD EJ UPPARBETAD KOSTNAD	6 000	0			
UPPARBETAD EJ FAKTURERAD KOSTNAD			3 000	0	

Svar deluppgift 6.3

Inhämtande av extern bekräftelse från tredje part utgör den starkaste formen av revisionsbevis och regleras genom ISA 505. Ett svar från en kund som överensstämmer med det saldo som Hus & Lägenhet AB har i sin kundreskontra ger övertygande revisionsbevis över kundfordringarnas existens och värdering.

Svar som avviker från det som bolaget har redovisat i sin kundreskontra ska först utvärderas enligt ISA 505 pkt. 14 om avvikelserna är tecken på felaktigheter eller oegentligheter. Vanligtvis hanteras avvikelser sedan på samma sätt som ett uteblivet svar, efter påminnelser – genom alternativa granskningsåtgärder enligt ISA 505 pkt. 12.

Enligt ISA 505 pkt. A 18 är exempel på alternativa granskningsåtgärder, för att bekräfta saldon för kundfordringar, att undersöka efterföljande inbetalningar, fraktdokument och försäljning nära periodens slut.

Om ovanstående åtgärder undanröjer de återstående frågeställningar och öppna poster du haft efter saldiförfrågningarna kan granskningsåtgärden avslutas. Om inte kan kompletterande stickprov med nya saldiförfrågningar aktualiseras och upprepade påminnelser på tidigare obesvarade förfrågningar skickas ut. Kvarstår frågeställningarna även efter dessa kompletterande moment får felet bedömas utifrån hela populationen och därefter extrapoleras och tas med på sammanfattningen av noterade fel.

Svar deluppgift 6.4

Enligt ISA 315 pkt. 25 b och c behöver revisorn i sin riskbedömning på IT-applikationsnivå bedöma om det finns förhöjda revisionsrisker som borde påverka revisionsstrategin. I riskbedömningen finns sedan lite förenklat två slutsatser revisorn kan nå. Om den interna kontrollen bedöms tillräckligt relevant och adekvat för att hantera risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, eller effektivt utformad för att stödja funktionen av andra kontroller, kan revisorn välja att testa och förlita sig på kontrollen. Om inte så följer en substansbaserad revisionsansats där revisorn i stället möter risken för väsentliga felaktigheter med en större andel substansbaserad granskning.

- a) I scenario 1 bedöms det inte finnas förutsättningar för att testa och förlita sig på generella IT-kontroller kopplat till programvaruförändringar. Effektiva kontroller saknas då endast en person är involverad i processen. Revisorns bör i sin riskbedömning möta den förhöjda risken för väsentliga fel kopplat till att en person ensam kan påverka configurationen av rapportgeneratoren som ligger till grund för finansiell output genom substansbaserade revisionsinsatser såsom att förstå de förändringar som gjorts under året. Om revisorn inte har kompetensen att göra detta kan en fristående expert anlitas enligt ISA 620.
- b) I scenario 2 finns förutsättningar för att testa och förlita sig på generella IT-kontroller kopplat till programvaruförändringar. Detta då såväl testmiljö som kontroller verkar finnas på plats. Eftersom bolaget anlitar en servicebyrå som en del av sin interna kontroll så behöver revisorn beakta ISA 402 omfattande att inhämta en förståelse av karaktären på och betydelsen av de tjänster som servicebyrån levererar och vilka risker detta innebär. Revisorn skall också utforma och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker.

Svar deluppgift 6.5

Det finns en legal förpliktelse för bolaget att göra en avsättning för de förväntade framtida kassaflöden som uppstår som ett resultat av redan sålda hus och lägenheter. Denna förpliktelse upphör när huset eller lägenheten har blivit tre år.

Eftersom produktmixen inte har förändrats bedöms den historik på garantifel som bolaget har vara tillförlitlig. Således är den metod som beskrivs i kommentaren till K3 kap 21.9, där framtida potentiella fel viktas baserat på hur sannolikt det är att de inträffar, den metod som Hus & Lägenhet AB bör använda sig av.

Garantifelen fördelar sig jämnt över de tre åren. Om det antas att det är 75% sannolikhet att de sålda bostäderna är felfria, 20% kommer ha defekter uppgående till 50 tkr och 5% kommer ha defekter uppgående till 500 tkr så beräknas garantiavsättningen till:

Antal sålda objekt med kvarvarande garanti fördelat över tre år multiplicerat med 20% av 50 tkr + antal sålda objekt med kvarvarande garanti multiplicerat med 5% av 500 tkr.

	2022	2021	2020
Antal Bostäder	180	135	140
Återstående garantitid (år)	3	2	1
Återstående garanti (%)	100	66	33
Garantikostnadsnivå 50 tkr (20% felnivå)	$180 \cdot 20\% \cdot 100\% \cdot 50$ =1 800	$135 \cdot 20\% \cdot 2/3 \cdot 50$ =900	$140 \cdot 20\% \cdot 1/3 \cdot 50$ =467
Garantikostnadsnivå 500 tkr (5% felnivå)	$180 \cdot 5\% \cdot 100\% \cdot 500$ =4 500	$135 \cdot 5\% \cdot 2/3 \cdot 500$ =2 250	$140 \cdot 5\% \cdot 1/3 \cdot 500$ =1 167

Behovet av garantiavsättning baserat på ovan blir då 11 084 tkr år 2022.