

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2022

© Revisorsinspektionen 2022

Svar deluppgift 1.1

Jag börjar med att konstatera att reservdelslagret är en så liten del av det totala lagervärdet att det kan bedömas vara ett oväsentligt konto. Även beaktat att lagret normalt inte är transaktionsintensivt och mer förutsägbart är risken avseende denna del av lagret lägre. Jag kommer utföra analytisk granskning vilket jämförs med mina ställda förväntningar samt stämma av mot specifikation. Om inga oförklarade avvikelser noteras bedömer jag att ytterligare granskningsåtgärder för reservdelslagret inte krävs.

Färdigvarulagret och Råvarulagret bedöms som väsentliga och mer transaktionsintensiva med högre risk. För granskning av existens kommer vi att medverka vid inventering av varulagret. I samband med inventeringen kan vi även notera och bedöma eventuell inkurans i form av skadade eller på annat sätt fysiskt inkuranta varor. Vad gäller ekonomisk inkurans kommer vi att göra en analys av lageromsättningshastighet, varor som inte rört sig på en viss tid, för att bedöma om inkurans har beaktats på ett rättvisande sätt.

Värderingen kommer att granskas dels genom att bedöma inkuransen enligt ovan, dels genom att granska råvarulagret genom pristest på inköp. Färdigvarulagret granskas stickprovsvis utifrån kalkyler för produktionen och jämförs med försäljningspriser. Syftet med granskningen är att fastställa anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde samt kontrollera om det lägsta av dessa använts. Bolagets kalkyler för produktionen antas ha granskats före årsbokslutet.

Avklipp kommer att granskas tillsammans med avklippsgranskning av utleveranser/kundfakturor och inköp/leverantörsfakturor för att säkerställa rätt periodisering.

Svar deluppgift 1.2

- a) Vid försäljning till kunder redovisas försäljningen som en intäkt i resultaträkningen och det bokförda värdet i varulagret minskas med varukostnaden. Vid användning som reservdelar/förnödenheter till egna maskiner kommer det bokförda värdet på varan i lagret minskas och produktionskostnad i resultaträkningen ökas.

- b) Enligt årsredovisningslagen 4 kap 12 § får lager av råvaror och förnödenheter tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt och det sammantagna värdet är av underordnad betydelse för bolaget. I BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) 12.6 definieras detta som att det sammantagna värdet ska ligga i intervallet plus/minus 20% av det redovisade värdet. Med utgångspunkt i de redovisade värdena för reservdelar/förnödenheter de två senaste åren är det totala värdet av underordnad betydelse och variationen är ca 7%. Jag bedömer därför att denna del av lagret skulle kunna redovisas till ett fast värde.

Svar deluppgift 1.3

Jag söker stöd i EtikU12 Sponsring av revisionskunder. I denna framgår att revisionsbyrån måste bedöma revisorns opartiskhet och självständighet. I dessa fall är det främst egenintressehot och generalklausulen som behöver beaktas. Affärstransaktioner av vardaglig och ordinär karaktär kan godtas och behöver inte innebära att revisorn inte varit opartisk och självständig.

Den praxis från RI som finns intagen i EtikU12 p.3.6-3.7 innebär dock att en mycket restriktiv inställning till sponsring av idrottsklubbar som också är revisionskunder bör intas. Sponsring kan innebära att sponsor och idrottsklubb blir tätt förknippade med varandra så att opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas av allmänheten.

Jag kommer att förklara detta för Sven och meddela att min revisionsbyrå inte kommer att teckna ett sponsoravtal av dessa skäl.

Svar deluppgift 1.4

Vid bedömning av ansvarsfrihet utgår jag från aktiebolagslagens regler i 9 kap 33 §. I denna framgår att om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, ska det anmärkas i revisionsberättelsen. Ersättningsskyldigheten regleras i aktiebolagslagens 29 kap 1 §. I denna framgår att en stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska ersätta skadan.

Jag konstaterar att bolaget har skadats av utlåningen till föreningen, då denna innebar en förlust för bolaget på 1 Mkr då föreningen gick i konkurs. Jag behöver därefter bedöma om Sven vid utlåningen till föreningen agerade uppsåtligen eller av oaktsamhet vid utlåningen. Jag bedömer att utlåningen till en förening med ekonomiska svårigheter, utan säkerhet, är oaktsamt. Jag kommer i min revisionsberättelse avstyrka att styrelseledamot Sven beviljas ansvarsfrihet.

Svar deluppgift 1.5

I årsredovisningslagens 2 kap 7 § framgår att om en årsredovisning upprättas i elektronisk form ska den undertecknas med avancerad elektronisk underskrift. Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag den undertecknades.

Bokföringsnämnden fattade den 12 november 2021 beslut om ändringar i de allmänna råden (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning, (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag och (BFNAR 2017:3) om årsbokslut med tillhörande vägledningar. Ändringarna innebär att de tidigare skrivningarna i dessa allmänna råd om kopplingen av signeringen av årsredovisningen till när årsredovisningen avges tas bort. Begreppet som används är istället att årsredovisningen är *upprättad*, vilket den anses vara när samtliga styrelseledamöter skrivit på årsredovisningen. Datum för undertecknande ska framgå i årsredovisningen.

Med denna bakgrund svarar jag följande på bolagets frågor:

- a) Nej, alla styrelseledamöter och revisorn behöver inte signera samma dag. Samtliga styrelseledamöter behöver signera innan revisorn signerar.
- b) Om årsredovisningen upprättas och signeras elektroniskt ska alla signera elektroniskt. Originalen av årsredovisningen är då elektroniska och alla ska signera originalen. En fysisk underskrift skulle innebära en signering av en avskrift/kopia av årsredovisningen.
- c) När alla styrelseledamöter signerat anses årsredovisningen upprättad och då kan revisorn signera. Datum kommer att framgå av de elektroniska signaturerna.

Svar deluppgift 2.1

Jag finner vägledning i Inkomstskattelagen 22-23 kap. Huvudregeln när man överlåter en fastighet från en näringsverksamhet till ett pris som är lägre än marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat, är att överlåtaren ska uttagsbeskattas (22 kap 7 §). Uppfyller transaktionen däremot reglerna om underprisöverlåtelser ska uttagsbeskattning inte ske (23 kap 9 §). Jag gör följande bedömningar i de två fallen:

- a) Då marknadsvärdet understiger det skattemässiga värdet är bestämmelserna i Inkomstskattelagen 23 kap om underprisöverlåtelser ej tillämpliga (23 kap 2 § st. 1 p. 3). Istället aktualiseras reglerna i Inkomstskattelagen 22 kap om uttagsbeskattning. Detta innebär att fastigheten ska beskattas som att den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap 7 §). Då marknadsvärdet understiger skattemässigt värde uppkommer en kapitalförlust på skillnaden mellan fastighetens skattemässiga värde och marknadsvärdet.

Avdragsrätten för förlusten kan vara begränsad enligt reglerna om avyttring med kapitalförlust inom intressegemenskap (25 kap 7, 8 och 10 §§) och reglerna om kapitalförluster på fastigheter (25 kap 12 §). Då uppgiften inte innehåller någon information kring detta redogörs ej vidare kring dessa regler. Jag utgår därmed ifrån att någon begränsning av avdragsrätten ej föreligger. Beskattningskonsekvenserna uppkommer i inkomstlagen näringsverksamhet.

- b) Då ersättningen understiger marknadsvärdet och marknadsvärdet överstiger det skattemässiga värdet är bestämmelserna i Inkomstskattelagen 23 kap om underprisöverlåtelser tillämpliga (23 kap 1-3 §§). En prövning om villkoren i 23 kap 14-29 §§ är uppfyllda ska då göras.

- Eftersom överlåtande och förvärvande bolag är aktieföretag som fullt ut är skattskyldiga i Sverige är villkoren i 14 och 16 §§ uppfyllda.

- Eftersom överlåtande och förvärvande företag inte har koncernbidragsrätt (oäkta koncern) krävs enligt 17 § att överlåtarens (moderbolagets) hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts. En fastighet brukar generellt uppfylla villkoret på att utgöra en verksamhetsgren.
- Inga aktier i moderbolaget är kvalificerade, vilket innebär att reglerna om kvalificerade andelar i 19-23a §§ inte aktualiseras.
- Huvudägarens närstående bolag har enligt uppgift inga skattemässiga underskott. Därmed aktualiseras inte reglerna i 24-28 §§ om underskott hos förvärvaren.

Jag bedömer därmed att överlåtelsen uppfyller villkoren i 23 kap 14-29 §§ för att utgöra en underprisöverlåtelse. Detta innebär att någon uttagsbeskattning inte ska ske (23 kap 9 §). Då ersättningen som lämnas understiger både marknadsvärdet och det skattemässiga värdet ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet (23 kap 10 §). Ingen beskattning blir därmed aktuell.

Svar deluppgift 2.2

- a) Då det rör sig om en mjukvara finner jag vägledning i IAS 38 Immateriella tillgångar. För att utgifterna ska redovisas i balansräkningen krävs att utgifterna uppfyller kraven för att redovisas som en immateriell tillgång, det vill säga det ska föreligga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt förekomst av framtida ekonomiska fördelar. Om förutsättningarna är uppfyllda ska utgifterna aktiveras.
- b) Givet förutsättningarna i uppgiften bedömer jag att det rör sig om en internt utvecklad immateriell tillgång. Förutsatt att villkoren för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång enligt mitt svar i fråga a) är uppfyllda konstaterar jag följande: Enligt IAS 38 p.52 ska ett företag dela upp skapandet av tillgången i en forskningsfas och en utvecklingsfas där utgifter hänförligt till forskningsfasen ska kostnadsföras då de uppkommer medan utgifter hänförliga till utvecklingsfasen ska tas upp som en tillgång. Inga utgifter som kostnadsförts under 2021 kan aktiveras under 2022 (IAS 38 p 71). Därmed kommer inga utgifter hänförliga till räkenskapsåret 2021 att redovisas som en del av anskaffningsvärdet. Gällande utgifter under 2022 måste jag bedöma vilka utgifter som anses vara direkt hänförliga till utvecklingen av mjukvara och dessa anses, med vägledning i IAS 38 p.66-67 vara:

Patentering 0,2 Mkr

Lön till projektgrupp 3,8 Mkr

Anskaffningsvärdet beräknas därmed uppgå till 4 Mkr. Nyttjandeperioden är 5 år och den årliga avskrivningen därmed 0,8 Mkr.

Avskrivningarna för räkenskapsåret påbörjas med vägledning i IAS 38 p.97 per 1 juli 2022 och beräknas till 0,4 Mkr

Svar deluppgift 2.3

I Aktiebolagslagen 7 kap anges att rätt till att delta på bolagsstämma har den aktieägare som på dagen för bolagsstämman är införd i aktieboken. Vidare anges att ombud får närvara vid bolagsstämman om denne innehar en av aktieägaren skriftligt undertecknad fullmakt. En aktieägare eller ett ombud får vid bolagsstämman ha med sig en eller två biträden. Därtill får bolagsstämman besluta att den som inte är aktieägare ska ha rätt att närvara eller på annat sätt följa förhandlingarna vid bolagsstämman. Detta gäller dock endast om beslutet biträds av minst hälften av de avgivna rösterna vid bolagsstämman eller om det föreskrivs i bolagsordningen att sådan närvaro är tillåten även om beslut ej tas av bolagsstämman. För att kunna fullgöra den upplysningsplikt som regleras i Aktiebolagslagen 7 kap krävs också att styrelse och VD ska närvara vid bolagsstämman. Enligt Aktiebolagslagen 10 kap har därtill revisorn rätt att närvara vid bolagsstämman men är endast skyldig att närvara, om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

Enligt Svensk kod för Bolagsstyrning är kraven högre och där finns närvaroplikt reglerad; vid bolagsstämman ska minst styrelsens ordförande och så många av de övriga styrelseledamöterna närvara att styrelsen är beslutsför. Verkställande direktören ska närvara. Vid årsstämma ska minst en ledamot av bolagets valberedning, minst en av bolagets revisorer samt om möjligt samtliga styrelseledamöter närvara. Bolaget ska följa Svensk kod för bolagsstyrning alternativt ska bolaget förklara vilka avvikelser bolaget gör från koden.

Svar deluppgift 2.4

- a) De externa rapporteringskraven som följer av taxonomiförordningen innebär att bolaget ska rapportera den andel av verksamheten som enligt fastställda kriterier bedöms som miljömässigt hållbara. Rapporteringskraven för 2021 innebär att den andel av bolagets omsättning, kapitalutgifter (capex) och driftsutgifter (opex) som härrör respektive inte härrör från miljömässigt hållbara ekonomiska aktiviteter tillsammans med redovisningsprinciper för hur dessa bedömts och räknats fram ska presenteras. Informationen ska ingå i den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Kraven finns införlivade i Årsredovisningslagen från och med 1 januari 2022.
- b) Eftersom informationen ska presenteras i den lagstadgade hållbarhetsrapporten följer av gällande regler att revisorns ansvar begränsas till att yttra sig om att en hållbarhetsrapport har upprättats (RevR12). För att kunna göra detta yttrande med avseende på rapporteringskraven i taxonomin ska revisorn granska:
 - om bolaget upplyser om andelen ekonomiska verksamheter som omfattas av taxonomin respektive inte omfattas av taxonomin i sin totala omsättning,
 - om bolaget upplyser om andelen ekonomiska verksamheter som omfattas av taxonomin respektive inte omfattas av taxonomin i sina totala kapitalutgifter,
 - om bolaget upplyser om andelen ekonomiska verksamheter som omfattas av taxonomin respektive inte omfattas av taxonomin i sina totala driftsutgifter,
 - om bolaget lämnar de upplysningar som krävs avseende de principer som använts vid beräkningen av den kvantitativa informationen, samt

- bedöma om informationen är i överensstämmelse med taxonomiförordningen och tillräckliga kvalitativa upplysningar lämnas som krävs för förståelsen om den information som lämnas.

Svar deluppgift 2.5

Jag finner vägledning i ISA 330. Inledningsvis måste jag avgöra om det kan anses relevant att utföra granskningsåtgärder före balansdagen samt i så fall också vid vilken tidpunkt före balansdagen som granskningen kan utföras. Detta gör jag bland annat genom att beakta kontrollmiljön, risken för väsentliga felaktigheter, karaktären på transaktionsslaget eller kontot och de påståenden som berörs samt möjligheten att utföra kompletterande ändamålsenlig granskning som täcker den återstående perioden.

Om jag bedömer det relevant att utföra granskningsåtgärder vid en tidpunkt före balansdagen måste jag inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra en slutsats om posten som granskas vid denna tidpunkt. För att sedan kunna förlänga denna slutsats till balansdagen måste jag utforma och utföra granskningsåtgärder som ger mig en rimlig säkerhet att slutsatsen fortsatt är tillämplig. För att utforma de fortsatta granskningsåtgärderna behöver jag beakta tidpunkten för granskningen före balansdagen samt de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivå. Ju högre risk och ju längre tid som löper mellan granskningen före balansdagen och balansdagen desto mer revisionsbevis behöver inhämtas.

Granskningen bör som minst innefatta att erhålla en förståelse för eventuella förändringar i relevant transaktionsflöde och stödjande IT-system samt utföra analytisk granskning av förändringen i posten mellan tidpunkten för granskningen och balansdagen. Därutöver utförs substansgranskning eller en kombination av substansgranskning och granskning av kontroller baserat på risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivå.

Svar deluppgift 3.1

En teckningsoption är en utfästelse som har gjorts av ett aktiebolag om rätt att teckna nya aktier i bolaget mot betalning i pengar (Aktiebolagslagen 11 Kap § 4).

Genom att ge vissa personer rätten att köpa aktier i bolaget i framtiden till ett förutbestämt belopp skapar man ett incitament för dessa personer att bygga upp ett värde som man sedan får ta del av genom att gå in som delägare i det fall som optionen utnyttjas.

En teckningsoption är ett värdepapper som regleras av Aktiebolagslagens 14 kapitel.

Processen vid utgivande av teckningsoptioner är i grunden en emission av först ett värdepapper som ger innehavaren rätt att köpa aktier i framtiden och sedan en emission av aktier vid nyttjande. Det är bolagsstämman som fattar beslut om utgivande av teckningsoptioner. Till förslaget som bolagsstämman ska ta ställning till ska revisorn avge ett yttrande till styrelsens redogörelse för väsentliga händelser enligt Aktiebolagslagen 14 Kap § 8 pkt 4.

Syntetiska aktieoptioner är ett avtal som innebär att innehavaren har rätt till ett kontant belopp motsvarande en teckningsoption men erhåller ingen aktie.

Ett företag ska enligt K3 punkt 26.5 redovisa varor och tjänster som förvärfvas mot ersättning i form av aktierelaterade ersättningar när varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av

a. eget kapital om varorna eller tjänsterna förvärfvas mot ersättning i form av aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, eller

b. skuld om varorna eller tjänsterna förvärfvas mot ersättning i form av aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter. Omvärdering av bolagets skuld till innehavaren av den syntetiska optionen sker löpande.

Teckningsoptionen utgör ett egetkapitalreglerat program medan syntetiska optioner utgör ett kontantreglerat program.

Den aktierelaterade ersättningen utgörs för tjänster som utförs av den anställde. Aktierelaterad ersättning intjänas enligt K3 punkt 26.6 direkt om den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, inte behöver fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan denne har en ovillkorad rätt till ersättningen. Om det inte finns belägg för motsatsen, ska tjänsten anses ha utförts och redovisas i sin helhet vid tilldelningstidpunkten. Även motsvarande ökning av eget kapital eller skuld ska redovisas i dess helhet.

Intjänas aktierelaterad ersättning först när den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, fullgjort en viss tjänstgöringsperiod ska företaget enligt punkt 26.7 anta att tjänsten kommer att utföras under intjänandeperioden. I det fallet ska tjänsten, samt motsvarande ökning av eget kapital eller skuld, redovisas när tjänsten utförs.

Sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till aktierelaterade ersättningar ska enligt punkt 26.20 periodiseras på samma sätt som kostnaden för de tjänster som erhålls.

För bolaget Mekaniska AB är det viktigt att det definieras i optionsavtalet hur marknadsvärdet på bolaget ska beräknas eftersom det är detta värde som ger marknadsvärdet på de tilldelade andelarna.

Per balansdagen varje år behöver bolaget redogöra för värdet av de framtida kassaflöden som man enligt K3 Kap 21 § 4 gjort sig skyldig till. Eftersom denna förpliktelse avseende sociala avgifter beror på marknadsvärdet av aktierna eller de syntetiska optionerna så kommer bolaget behöva göra en sådan marknadsvärdering minst vid varje årsbokslut och oavsett om detta datum infaller med inlösningsdagen eller inte.

Mekaniska AB blir skyldiga att betala arbetsgivaravgifter på värdet av de tilldelade andelarna.

Svar deluppgift 3.2

Underlaget för skattereduktion utgörs av anskaffningsvärdet och skattereduktionen är 3,9 % (13 §) av skatteunderlaget. I Mekaniska AB innebär detta att skattereduktionen är 390 000 kr. Skattereduktionen ska avräknas i inkomstskattedeklarationen för nästkommande räkenskapsår 2022-12-31 (14 §).

I årsredovisning för år 2021 ska det bokföras en uppskjuten skattefordran på 390 000 kr om det bedöms sannolikt att denna kan utnyttjas under kommande 5 år.

Svar deluppgift 3.3

Enligt K3 Kap 10 punkt 8 är en förändrad nyttjandeperiod en ändrad uppskattning och bedömning. Effekten blir att avskrivningstiden på tillgångarna förlängs med fem år vilket kommer leda till att de återstående årliga avskrivningarna blir lägre under återstående tid i enlighet med K3 pkt. 10.9b. Effekten blir alltså inte retroaktiv utan enbart framåtriktad.

Svar deluppgift 3.4

- a) Enligt ISA710 pkt. 14 ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport ange att jämförelsetalen är oreviderade. Ett sådant uttalande befriar dock inte revisorn från kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter. Om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn enligt krav i ISA 705 uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna (ISA710 pkt. A 8).
Det framgår inte av uppgiften huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna kunnat inhämtas eller inte. Jag antar att ändamålsenliga revisionsbevis kunnat inhämtas.
- b) Sen och felaktig redovisning av moms, arbetsgivaravgifter och källskatter ger upphov till en anmärkning i revisionsberättelsen.