

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

November 2024

© Revisorsinspektionen 2024

Svar Deluppgift 4.1 (5 p)

- a) Första frågan att ta ställning till blir huruvida mjukvarulicensen i SaaS-arrangemanget kan aktiveras eller inte, dvs uppfyller det kriterierna för en immateriell tillgång enligt IAS 38 eller en nyttjanderättstillgång enligt IFRS 16.

En tillgång enligt IAS 38 är en resurs som företaget har kontroll över och som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

Enligt IFRS 16 p 9 är, eller innehåller, ett leasingavtal om avtalet överlåter rätten att under en viss period bestämma över användningen av en identifierad tillgång i utbyte mot ersättning. Punkterna B9–B31 ger ytterligare vägledning om kriterierna för att uppfylla definitionen av ett leasingavtal och anger bl.a. att en kund i allmänhet har rätt att styra användningen av en tillgång genom att ha beslutanderätt att ändra hur och i vilket syfte tillgången används under hela användningsperioden.

Av uppgiften framgår att mjukvaran kommer att administreras av leverantören på deras servrar och att bolaget kommer få tillgång till den internetbaserade lösningen genom att betala en månatlig avgift. Företaget får således endast rättighet att få åtkomst till mjukvaran som leverantören kontrollerar. Min bedömning är således att bolaget inte har kontroll över mjukvaran och att tillgångskriterierna i IAS 38 inte är uppfyllda. Likaså har beslutanderätten över hur mjukvaran används ej flyttats över till företaget varmed det inte kan utgöra ett leasingavtal och ingen nyttjanderättstillgång kan aktiveras under IFRS 16.

Förutsättningarna i uppgiften tyder därför på att detta är ett tjänsteavtal som ska kostnadsföras i takt med de löpande betalningarna som sker varje månad under avtalsperioden.

- b) Frågeställningar som uppkommer vad gäller implementeringsutgifterna är huruvida de är aktiveringsbara under IAS 38 eller inte. Om de inte kan aktiveras med hänvisning till svaret i a) utan i stället ska kostnadsföras så är frågan när i tiden kostnaden ska redovisas. Det kan vara när tjänsterna har levererats eller över SaaS-arrangemangets löptid.

Jag finner vägledning i IAS 38 p 69 som anger att utgifterna ska kostnadsföras när de uppstår, det vill säga när tjänsten levereras. Min bedömning är att tjänsterna avseende konfiguration, testning, migrering och konvertering av data är distinkta från själva användandet av mjukvaruprogrammet, dvs att de levereras innan programmet börjar användas och att det sedan är klart. Det innebär att kostnaden för dessa utgifter ska tas så snart tjänsterna tillhandahållits och inte under mjukvarulicensens löptid.

Svar Deluppgift 4.2

- a) Förståelsen för företagets IT-miljö är av stor betydelse för att identifiera och bedöma risker för väsentliga fel i de finansiella rapporterna. IT-system och dess utformning är en viktig del av ett företags system för intern kontroll och påverkar hur transaktioner initieras, registreras, bearbetas och rapporteras, och kan därför ha en betydande inverkan på de finansiella rapporternas tillförlitlighet.

- b) De IT-processer som ISA 315 p 12 nämner är:
- Hantering av tillgång till IT-miljön. Hänvisar till den process som beskriver hur *åtkomst* till systemet tilldelas, granskas och återkallas.
 - Hantering av *förändringar* av program eller förändringar av IT-miljön. Hänvisar till den process som beskriver hur programförändringar initieras, testas och godkänns.
 - *IT-drift*. Innefattar process för schemaläggning och övervakning av arbete, säkerhetskopiering och återställning av data och upptäckt av intrång.
- c) ISA 315 anger att revisorn ska pröva sin riskbedömning kontinuerligt genom hela revisionen. Jag behöver således bedöma om bristerna i IT-miljön föranleder några nya risker eller kräver ändring av dem som vi redan identifierat och hur bolagets system för intern kontroll påverkas. Vidare anger p. A182-183 att när vi identifierar brister i den interna kontrollen, IT-miljön inkluderat, ska vi beakta effekten av dessa brister och utforma ytterligare granskningsåtgärder för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter.

Dessutom ska vi avgöra om bristerna, enskilt eller i kombination med andra, utgör en betydande brist. Om vi bedömer att en betydande brist föreligger är vi skyldiga att utan onödigt dröjsmål skriftligen informera styrelsen och ledningspersoner på lämplig ansvarsnivå om dessa enligt ISA 265 p 9 och 10. För de brister vi identifierat och som vi anser vara tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av företagsledningen men som inte är betydande räcker det att kommunicera dessa till företagsledningen.

Svar Deluppgift 4.3

Jag börjar med att säkerställa att uppgifterna i noten avseende bonus håller sig inom ramen för ersättningsriktlinjerna. Enligt riktlinjerna framgår att bonusen inte får uppgå till mer än 80 % av den totala fasta lönen till VD vilket skulle innebära en årlig bonus på 1 200 Tkr. Jag konstaterar att uppgiften i noten om 1 125 tkr understiger detta belopp.

Vad gäller utbetalningar till VD under året framgår av uppgiften att totalt 4 875 Tkr har betalats ut, varav 1 500 tkr avser fast lön. Det innebär således att 3 375 tkr av det som betalats ut till VD avser bonus eller annan ersättning. Jag konstaterar följaktligen att utbetalningen är högre än vad som redovisats som kostnad i noten.

Det framgår av ersättningsriktlinjerna att bonusen är resultatet av ett långsiktigt incitamentsprogram med en intjänandeperiod på tre år. Beloppet som har betalats ut kan alltså avse utgiften för tre års bonusar, vilket i detta fall maximalt får uppgå till 3 600 Tkr (1 500 kr* 3 år* 80%). Erhållen bonus understiger därmed den maximalt tillåtna bonusersättningen över treårsperioden. Jag konstaterar därmed att bolaget har följt de riktlinjer som årsstämman fastställt.

Svar Deluppgift 4.4

Jag finner vägledning i RevR 18. Syftet med rapportering enligt Esef är att de årliga redovisningarna blir maskinläsbara vilket gör dem mer lättillgängliga och underlättar analys och jämförelse av de uppgifter som ingår i redovisningarna.

Målet med revisorns granskning är att säkerställa att Esef-rapporten har upprättats i ett giltigt XHTML-format samt bedöma huruvida iXBRL-märkningen är i enlighet med Esef-förordningen.

Förslag på granskningsåtgärder:

- Planera granskningsuppdraget: Upprätta en övergripande revisionsstrategi och revisionsplan. Bestäm om testning av effektiviteten i de interna kontrollerna kopplade till framtagandet av Esef-rapporten ska genomföras i kombination med substansgranskning eller om enbart substansbaserad granskning ska genomföras.
- Inhämta en förståelse för hur Esef-rapporten upprättas: vilka system används för upprättande? Vilka interna kontroller finns på plats? Vilka IT-generella kontroller är relevanta för upprättandet? Vem upprättar, bolaget själva eller extern servicebyrå?
- Identifiera och bedöm risker för väsentliga felaktigheter.
- Granskning av intern kontroll om testning av intern kontroll har valts som strategi.
- Utvärdering av Esef-rapportens tekniska riktighet genom validering via revisorns systemstöd för detta.
- Avstämning av att Esef-rapporten överensstämmer med den granskade årsredovisningen och koncernredovisningen.
- Bedömning av iXBRL märkningen. Detta inbegriper både bedömningen gällande val av element i den grundläggande taxonomin samt skapandet av tilläggsklassificeringselement för att märka upp upplysningar.
- Inhämta uttalande från företagsledningen.

Svar Deluppgift 4.5

- a) Då bolaget är noterat på Nasdaq behöver bolaget förhålla sig till svensk kod för bolagsstyrning om bolaget väljer att följa koden i sin helhet. Enligt koden punkt 7.7 ska styrelsen se till att bolagets halvårs- eller niomånadersrapport översiktligt granskas av bolagets revisor. Det behöver således inte vara just det tredje kvartalets rapport som revisorn granskar utan kan vara andra kvartalets men någon av dem behöver granskas översiktligt av bolagets revisor.
- b) Jag finner vägledning i ISRE 2410 eftersom jag är bolagets valda revisor. Granskningsåtgärder som ska utföras vid delårsgranskning innefattar:
- Erhållande av en förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll för att kunna identifiera risker och fastställa väsentlighet.
 - Översiktlig analytisk granskning av finansiell information genom förfrågningar till företagsledningen och analytisk granskning med jämförelse av finansiellt utfall mot föregående år/period och förväntningar. Syftet med detta är att kunna dra slutsats om huruvida delårsrapporten är upprättad i enlighet med tillämpligt redovisningsregelverk och att kontinuitet i valda redovisningsprinciper föreligger.
 - Genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsemöten för att identifiera omständigheter som kan påverka den finansiella delårsinformationen.
 - Säkerställande av att delårsrapportens siffror stämmer mot den underliggande bokföringen.
 - Förfrågningar till företagsledningen avseende eventuella händelser efter rapportdatum som skulle kunna kräva ändringar eller upplysningar i rapporten.
 - Förfrågningar huruvida företagsledningen har ändrat sin bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.
 - Utvärdering av eventuella identifierade felaktigheter.
 - Inhämtande av uttalande från företagsledningen.

Svar Deluppgift 5.1

Eftersom vi befinner oss i K2, där kostnader för egenupparbetade patent inte kan aktiveras som en anläggningstillgång, anser jag att det handlar om förvärvade patent.

Jag finner stöd för när och hur försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i K2 kapitel 6 och 7 samt uppställningsform för resultaträkningen enligt K2 4.4.

- a) Det framgår att en försäljning skett under räkenskapsåret. Enligt K2 6.32 ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Således ska bokfört värde om 235 Tkr redovisas netto mot intäkten från försäljningen. I Årsredovisningen enligt K2 ska realisationsresultatet redovisas som en "Övrig rörelseintäkt" då det uppstår en vinst vid försäljningen. Direkta försäljningskostnader ska enbart räknas in i realisationsresultatet för försäljning av fastigheter (K2 6.32 andra stycket). Kostnaden för värderingen av patentet som är en konsultkostnad ska i stället redovisas som "Övriga externa kostnader".
- b) Patentets giltighetstid har gått ut. Enligt K2 7.14 ska en utrangering redovisas när en tillgång inte längre kan nyttjas i företaget. I Årsredovisningen ska en utrangering om 75 Tkr redovisas som "Övriga rörelsekostnader".
- c) Enligt K2 10.33 ska en anläggningstillgång skrivas ner till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen som förväntas ge upphov till en realisationsförlust. Det innebär att en nedskrivning om 50 Tkr ska redovisas i Årsredovisningen på raden "Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar".

Svar Deluppgift 5.2

Jag finner stöd i 48 kap. 2 samt 26 §§ Inkomstskattelagen. Delägarätter som anges i Inkomstskattelagen är exempelvis aktier och fondandelar.

- a) Det uppstår en skattemässig förlust om 5 Tkr till följd av försäljningen, $30 - 35 = -5$ Tkr. Förlusten ökar de föllade kapitalförlusterna med 5 Tkr, enligt 48.26 IL.
- b) Utdelningar beskattas med 20,6% det räkenskapsår då utdelningen erhålls då utdelningen inte kommer från näringsbetingade andelar. Således kommer utdelningen beskattas under innevarande räkenskapsår, och påverkar inte de föllade kapitalförlusterna.
- c) För marknadsnoterade delägarätter kan man använda 20 % av försäljningspriset som anskaffningsvärde (48.15 IL). Detta medför att den skattemässiga vinsten från försäljningen uppgår till $125 - (125 \cdot 20\%) = 125 - 25 = 100$ Tkr. De föllade förlusterna minskas således med 100 Tkr.

Sammanfattningsvis minskar de föllade förlusterna på 235 Tkr med 100 tkr samt ökar med 5 Tkr dvs totalt återstår 140 Tkr i föllade kapitalförluster.

Svar Deluppgift 5.3

Jag finner stöd i Kapitel 25 Aktiebolagslagen. Det framgår att en kontrollbalansräkning ska upprättas genast, om det finns en situation där det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.

Kontrollbalansräkningen ska upprättas enligt Årsredovisningslagen. Det finns dock möjligheter enligt ABL 25.14 att göra följande justeringar:

- Om förenligt med god redovisningssed får tillgångar tas upp till högre värde, skulder och avsättningar till ett lägre värde än ordinarie redovisning.
- Tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärde.
- Skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende på bolagets ekonomiska ställning behöver inte redovisas, om stödet vid en likvidation eller konkurs ska betalas efter övriga skulder har betalats.
- Obeskattade reserver ska delas upp i eget kapital och uppskjuten skatteskuld.

Kontrollbalansräkningen ska därefter undertecknas av styrelsen, och bolagets revisor ska granska den. Om Kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen snarast möjligt kalla till en bolagstämma för att ta beslut om bolaget ska gå i likvidation. På stämman ska både kontrollbalansräkningen och revisorsyttrandet behandlas.

Om stämman beslutar att driva vidare bolaget när eget kapital är förbrukat, ska en andra kontrollstämma hållas inom åtta månader från första kontrollstämman. På den andra kontrollstämman ska frågan tas upp igen om likvidation. Inför den andra kontrollstämman ska styrelsen ta fram en ny kontrollbalansräkning som även ska granskas av bolagets revisor. Således måste bolaget mellan första och andra kontrollstämman slutföra sina planer på att återställa eget kapital. Annars är det en fråga om tvångslikvidation.

Svar Deluppgift 5.4

- a) Beloppet kan inte anses som väsentligt. Jag gör bedömningen att felperiodiseringen enskilt inte skulle påverka en extern läsares bedömning av de finansiella rapporterna. Omständigheterna kommer därmed inte att påverka min revisionsberättelse.
- b) Jag har att ta ställning till att bolaget efter balansdagen inte upprättat kontrollbalansräkning och inte heller upplyst om kontrollbalansräkningssituationen i årsredovisningen. Utifrån antagandet att jag bedömer att de upplysningar som bolaget lämnat i årsredovisningen är otillräckliga hämtar jag stöd i RevR 705 eller ISA 705. Där framgår att jag ska lämna ett uttalande med reservation om jag drar slutsatsen att årsredovisningen innehåller felaktigheter som är väsentliga men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. Jag bedömer att utelämnandet av information om att aktiekapitalet är förbrukat efter balansdagen är ett sådant väsentligt fel. Jag tillstyrker balans- och resultaträkningen. Ansvarsfriheten påverkas inte oavsett om styrelsen fullgjort sina förpliktelser enligt ABL avseende kontrollbalansräkningen/kontrollstämmor då uttalandet avser räkenskapsåret 2023. Ny bedömning behöver göras i samband med påskrift av årsredovisningen för 2024. Eftersom kapitalbristen bedöms vara väsentlig för bolaget lämnas även ett stycke om "Övriga upplysningar" i revisionsberättelsens del 2.

Svar Deluppgift 6.1

Förvärv av aktier från minoriteten: När ett moderbolag förvärvar ytterligare aktier i ett bolag där bestämmande inflytande förelåg redan innan förvärvet, utgör detta en transaktion mellan ägarna. Bolaget förvärvar ytterligare 4% av aktierna i dotterbolaget för en köpeskilling om 2 Mkr. Eftersom bestämmande inflytande föreligger både före och efter transaktionen redovisas detta som en förskjutning mellan majoritetens och minoritetens andel av eget kapital. Det koncernmässiga värdet av de förvärvade aktierna i dotterbolaget om 0,96 Mkr förskjuts från minoritetens egna kapital till majoritetens egna kapital ($4\% \cdot 24 \text{ Mkr}$).

Därtill minskar koncernens egna kapital med 2 Mkr eftersom betalningen av aktierna går till minoritetsägarna. Av de 2,0 Mkr är det 0,96 Mkr som hänförs till minoriteten.

Dotterbolaget delar ut 30 Mkr. Vid utdelningstillfället äger moderbolaget 90% av 30 Mkr, vilket motsvarar 27,0 Mkr. Denna påverkar inte koncernens eget kapital direkt då utdelningen är en intern transaktion som elimineras. Minoritetens andel av eget kapital minskar dock med sin andel av utdelningen, vilket är 10% av 30 Mkr, alltså 3,0 Mkr.

Sammanfattning av effekten på koncernens totala egna kapital:

- Minskning på grund av förvärv av aktier: -2 Mkr
- Minskning på grund av utdelning: -3,0 mkr

Svar Deluppgift 6.2

Kassaflödesanalys	2023-01-01- 2023-12-31
Den löpande verksamheten	
Rörelseresultat	127 700
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
- Avskrivningar	35 200
Erhållen utdelning	18 000
Erhållen ränta	900
Betald ränta	-4 200
Betald inkomstskatt	-51 300 ¹⁾
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital	126 300
Förändring varulager	-31 350
Förändring rörelsefordringar	-1 500
Förändring rörelseskulder	23 700
Kassaflöde från den löpande verksamheten	117 150
Investeringsverksamheten	
Förvärv dotterbolag	-58 000
Investeringar i materiella anläggningstillgångar	-36 100 ²⁾
Kassaflöde från investeringsverksamheten	-94 100
Finansieringsverksamheten	
Upptagna lån	9 000
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	9 000
Årets kassaflöde	32 050
Likvida medel vid periodens början	15 700
Likvida medel vid periodens slut	47 750
Enligt resultaträkningen	-45 300
1) Minskning av skuld i balansräkningen	-6 000
	<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/> -51 300
Ökning i balansräkning	-900
2) Avskrivning enligt resultaträkning	-35 200
	<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/> -36 100

Svar Deluppgift 6.3

Jag söker stöd i K3 kap 10 punkt 11-13. Då felet noterats under 2023 men avser ett fel 2022 ska rättelse av jämförelsetalen, dvs 2022 års siffror, ske retroaktivt i årsredovisningen för 2023. I K3 anges att större företag ska lämna upplysning om konsekvensen av felet och rättelsebeloppen samt det rättade beloppet per post.

Svar Deluppgift 6.4

Jag söker stöd i ISA 450 och finner att jag behöver göra följande:

- Sammanställa alla felaktigheter som noteras under revisionen.
- Fastställa om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras. Exempelvis om väsentlighetstalen behöver förändras.
- Informera ledningen om alla felaktigheter som ackumuleras under revisionen samt begära att företagsledningen rättar dessa felaktigheter.
- Innan jag utvärderar vilken påverkan eventuellt icke rättade felaktigheter har behöver jag göra en ny bedömning av den väsentlighet som har fastställts i planeringsfasen för att säkerställa att den fortfarande är lämplig med beaktande av bolagets faktiska finansiella resultat.
- Vidare ska jag informera styrelsen om icke rättade felaktigheter och hur de, enskilt eller ackumulerat, kan påverka mitt uttalande. Vidare bör jag kräva att felet rättas.
- Jag ska begära ett skriftligt uttalande från företagsledningen och styrelsen (om tillämpligt) om huruvida den anser att den påverkan som icke rättade felaktigheter har enskilt och sammantaget, på de finansiella rapporterna som helhet är oväsentlig.
- Slutligt ska jag dokumentera gränsen för när felaktigheter anses vara obetydliga, alla felaktigheter som uppkommit under revisionen och om de har korrigerats, samt min bedömning av om icke korrigerade felaktigheter är väsentliga, antingen var för sig eller i helhet, tillsammans med motiveringen för denna bedömning.

Det väsentliga fel som noterats kommer att ha flera följd effekter på revisionen:

- **Bedömning av interna kontroller:** Jag behöver bedöma effektiviteten av bolagets interna kontroller kring inventering och produktionsprocessen. Det faktum att en maskin på produktionslinan stannade flera gånger och orsakade defekta råvaror som måste kasseras utan att det påverkade lagret kan tyda på brister i interna kontroller.
- **Fördjupad granskning av lagerprocesser:** Jag behöver utföra ytterligare granskning av bolagets lagerhantering, inklusive processer för spårning och kassering av inkuranta råvaror. Detta kan innebära att granska loggböcker, underhållsrapporter och protokoll för maskinstopp.
- **Värdering av lagret:** Jag behöver öka min förståelse för hur bolaget värderar sitt lager, särskilt de råvaror som nämns. Detta kan innebära att ytterligare granska inköspriser i ett utökat stickprov och/eller beräkningar av kostnader för att bedöma om ytterligare lagerjustering bör ske.
- **Utökade kontrollinventeringar:** Jag kan behöva utföra ytterligare provinventeringar (utökat stickprov) för att verifiera lagermängder och värderingar, särskilt för de råvaror där fel har upptäckts.
- **Bedömning av risk för bedrägeri:** Jag bör även överväga om de upptäckta felen kan vara en indikation på bedrägeri eller oegentligheter och om det finns behov av att utöka revisionen för att inkludera ytterligare bedrägerirelaterade revisionsåtgärder.

Svar Deluppgift 6.5

Jag söker stöd i ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter punkt 36–38. Om jag i egenskap av bolagets revisor identifierar en felaktighet ska jag ta ställning till om felaktigheten är ett tecken på oegentligheter. Om så är fallet ska jag utvärdera följderna av felaktigheten för andra aspekter av revisionen, i synnerhet trovärdigheten i företagsledningens uttalanden, samt beakta att förekomsten av en oegentlighet sällan är en enstaka förekomst.

Om jag upptäcker en felaktighet, vare sig den är väsentlig eller inte, och jag har skäl att tro att den är eller kan vara resultatet av oegentligheter och att företagsledningen (i synnerhet högsta ledningen) är inblandad ska jag omvärdera bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och konsekvenserna för granskningsåtgärdernas karaktär, förläggning i tid och omfattning, för att rätt hantera de bedömda riskerna. Jag ska också överväga om det finns omständigheter eller förhållanden som tyder på att anställda, företagsledningen eller externa parter har varit i maskopi när jag gör en ny bedömning av trovärdigheten i de tidigare inhämtade bevisen.

Om jag får bekräftelse på att, eller inte kan fastställa om, de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska jag utvärdera konsekvenserna för revisionen.