

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

November 2024

© Revisorsinspektionen 2024

Svar Deluppgift 1.1

Jag finner vägledning i ISA 320 där jag kan utläsa att fastställande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av vad användarna av de finansiella rapporterna har för behov. En vanlig utgångspunkt vid fastställande av väsentlighet är att tillämpa en procentandel av ett valt referensvärde. Vilket referensvärde som bör användas påverkas av flera faktorer, däribland vilka finansiella mått som användarna av de finansiella rapporterna fokuserar på, företagets karaktär, var företaget befinner sig i sin livscykel och den bransch och ekonomiska miljö som företaget verkar i och referensvärdets relativa volatilitet. Vilken procentandel som bör användas är också en fråga om professionellt omdöme men det finns ett förhållande mellan procentandelen och det valda referensvärdet på så sätt att en procentandel som tillämpas på vinst före skatt från den löpande verksamheten normalt är högre än en procentandel som tillämpas på totala intäkter.

Med utgångspunkt i detta är mitt första övervägande huruvida jag fortsatt ska tillämpa resultat före skatt som referensvärde. Bolaget i uppgiften är privatägt och är verksamt inom retail, det är ett moget bolag som funnits i flera år. Banklån finns varmed jag anser att ägarna och banken är de primära intressenterna. Min bedömning är att båda dessa har ett resultatorienterat fokus och eftersom bolaget fortsatt genererar vinster även om lönsamheten har sjunkit anser jag att resultat före skatt fortsatt är det mest lämpliga referensvärdet att använda.

Nästa övervägande jag har att ta ställning till är vilken procentandel jag ska använda. Historiskt har 10 % av resultat före skatt använts men med tanke på de omständigheter som beskrivs i uppgiften med reducerad lönsamhet, större ägarkrets, skärpta covenantskrav och framtida omstrukturering anser jag det vara mer lämpligt att sänka procentandelen.

Sammanfattningsvis kommer jag alltså fortsatt att utgå från referensvärdet resultat före skatt vid fastställande av väsentlighet då jag anser att det är de primära användarna av de finansiella rapporternas främsta fokus. Däremot kommer jag att sänka procentandelen i och med de omständigheter som råder så att väsentligheten blir lägre jämfört med vad den varit tidigare år. Slutligen gör jag en bedömning om det framräknade värdet är rimligt i förhållande till användarnas förväntningar så att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter som skulle kunna påverka dessa.

Svar Deluppgift 1.2

I ABL kap 9 p 3 kan utläsas att en del av revisorns uppgifter är att granska styrelse och VD:s förvaltning av bolaget. Detta är förvaltningsrevision. Den syftar till att revisorn ska kunna uttala sig om ansvarsfrihet för styrelse och VD (RevR 209) vilket görs i del två i revisionsberättelsen. Om styrelse eller VD har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet eller på annat sätt handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning ska det anmärkas på i revisionsberättelsen (ABL kap 9 p 33). Vad som åligger styrelsen och VD framgår av ABL kap 8. I förvaltningsrevisionen ingår att granska bolagets fullgörande av sina åligganden vad avser redovisning av och betalning av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen.

Förslag på granskningsprogram för att uppnå syftet med förvaltningsrevision:

- Genomgång av bolagsordning och säkerställ efterlevnad.
- Intern kontroll - bedöm om bolagets interna kontroll och riskhantering är adekvat för att förhindra fel och oegentligheter. Inkluderar granskning av:
 - Försäkringskydd – gå igenom försäkringsbrev och bedöm om bolagets tillgångar är tillräckligt försäkrade. Säkerställ inbetalning av premie.

- Medelsförvaltning - säkerställ att bolaget har en betryggande medelsförvaltning m.a.p. attestregler och rutiner för hantering av likvida medel.
- Genomgång av styrelse- och stämmoprotokoll inklusive beslutsunderlag till fattade beslut för att säkerställa att beslut är i enlighet med gällande lagar och adresserar relevanta områden och risker.
- Efterlevnad av bokföringslagen - prövning av om bolaget fullgjort sin bokföringsskyldighet så att verksamheten kan följas på ett rättvisande sätt. Detta sker genom att stickprovsvis granska verifikat och att dessa följer BFL krav.
- Borgenärsskydd – granska att styrelsen fullgjort sina skyldigheter avseende borgenärsskydd. Det innebär att följa upp förutsättningar och konsekvenser av värdeöverföringar, upprättande av kontrollbalansräkning och eventuellt förekomst av förbjudna lån).
- Skatter och avgifter – granska att skyldigheter avseende redovisning och betalning av skatter och avgifter har fullgjorts. Gå igenom skattekontoutdrag för att följa upp om sena betalningar skett, stickprovsvis granska deklarationer för mervärdesskatt eller analytiskt följa upp att mervärdesskatt redovisats i linje med redovisade intäkter och kostnader, granska redovisningen av arbetsgivaravgifter stickprovsvis eller analytiskt mot redovisade personalkostnader.

Svar Deluppgift 1.3

Jag finner vägledning i K3 23.8 som anger att en intäkt ska redovisas endast om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget och att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vidare kan man utläsa att i de fall företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan, är transaktionen en försäljning och ska redovisas som en intäkt. T.ex. ska företag redovisa en intäkt om företaget erbjuder en kund att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I det fallet ska företaget redovisa en avsättning för returerna enligt kapitel 21.

Av uppgiften framgår att bolagets returgrad ligger på runt 40 % vilket enligt min bedömning inte kan anses utgöra en oväsentlig risk och att intäkten därmed bör reduceras med försäljningspriset för de poster som förväntas returneras. Bedömning av vad som förväntas returneras kan baseras på historiska data för returrätsgrad. En avsättning i balansräkningen enligt K3 kap 21 ska redovisas och därmed reducera intäkterna (debet intäkter och kredit avsättningar).

Svar Deluppgift 1.4

Skatteberäkning		
Resultat efter finansiella poster		77 500 000
Ej avdragsgilla kostnader		
Representation, ej avdragsgill		500 000
Befarade förluster på kundfordringar		1 700 000
Övriga externa kostnader, ej avdragsgilla		1 000 000
Pensionskostnader, ej avdragsgill		500 000
Räntekostnader för skatter och avgifter		200 000
Ej skattepliktiga intäkter		
Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag	-	75 000 000
Skattefria ränteintäkter	-	150 000
Överavskrivningar		150 000
Ej avdragsgillt räntenetto		540 000
Underlag för avsättning till p-fond		6 940 000
Avsättning till p-fond	-	1 735 000
Årets beskattningsbara resultat		5 205 000
Årets skattekostnad (20,6 %)	-	1 072 230
Beräkning ränteavdrag enligt EBITDA-regeln		
Skattepliktigt resultat		6 400 000
Årets planenliga avskrivningar		7 000 000
Årets förändring av överavskrivningar inventarier	-	150 000
Justering för räntenetto		
Ränteintäkter	-	2 350 000
Räntekostnad		8 800 000
EBITDA		19 700 000
Avdragsbegränsning 30 % av EBITDA	-	5 910 000
Räntenetto	-	6 450 000
Ej avdragsgillt räntenetto	-	540 000

Svar Deluppgift 1.5

Jag konstaterar att revisionsuppdrag är ett bestyrkandeuppdrag och finner vägledning i EtikU 3 p 2.2 som anger att fast pris för bestyrkandeuppdrag inte får överenskommas. Däremot får revisorn lämna uppgift om ett uppskattat arvode. Jag svarar ekonomichefen att revisorn inte kan ange ett fast pris för revisionen för att inte äventyra oberoendet men kan lämna en uppskattning på arvodet utifrån budgeterad tid och bedömning av andra kostnader för uppdraget. Jag är noga med att ange att detta endast är en uppskattning.

Svar Deluppgift 2.1

Då informationen i uppgiften anger att en fastighet ska säljas och sedan hyras åter av bolaget utgör denna transaktion en sale and leaseback-transaktion. Jag finner vägledning i IFRS 16 punkt 98-103. Vid en sale and leaseback-transaktion ska säljaren/leasetagaren först avgöra om överföringen av tillgången, i detta fall en fastighet, är en försäljning i enlighet med IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder ("sale"), vilket förutsätter en överföring av tillgångar enligt punkt 31. Om överföringen anses utgöra en försäljning enligt bestämmelserna i IFRS 15 ska nyttjanderättstillgången, som uppstår på grund av att ett hyresavtal tecknas i efterföljande skede ("leaseback"), redovisas till det proportionella nyttjandevärdet av det tidigare redovisade värdet av fastigheten som hänförs till den nyttjanderätt som behålls av säljaren/leasetagaren. Säljaren/leasetagaren ska därför endast redovisa eventuell vinst eller förlust som avser de rättigheter som överförts till köparen/leasegivaren.

Om överföringen inte uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning av fastigheten ska säljaren/leasetagaren fortsätta att redovisa fastigheten som en tillgång och redovisa en finansiell skuld, redovisad enligt IFRS 9, som motsvarar överföringsintäkterna.

Sammanfattningsvis kommer bolagets finansiella rapporter att påverkas olika beroende på om överföringen uppfyller kraven för en försäljning enligt IFRS 15 eller inte.

Svar Deluppgift 2.2

Vid nedskrivningstest av goodwill ställs återvinningsvärdet mot det redovisade värdet av det operativa kapitalet för den kassagenererande enheten.

Vid nedskrivningstest av aktier i dotterbolag behöver återvinningsvärdet justeras med nettoskulden i dotterbolaget, detta görs eftersom återvinningsvärdet i detta fall representerar värdet på hela det operativa kapitalet, inklusive både skulder och eget kapital. Därefter ska det framräknade värdet jämföras med det bokförda värdet på aktier i dotterbolag i moderbolaget.

Ett nedskrivningstest av goodwill kan användas för test av aktier i dotterbolag endast om återvinningsvärdet för den kassagenererande enheten representeras av värden hänförliga till dotterbolaget, och eventuella ytterligare bolag där dotterbolaget är moderbolag, samt efter att justering av nettoskuld skett.

Svar Deluppgift 2.3

Jag finner stöd i ESRS 1. Dubbel väsentlighetsanalys innebär att koncernen ska identifiera vilka väsentliga hållbarhetsfrågor som verksamheten påverkar och påverkas av, dvs identifiera väsentliga konsekvenser, risker och möjligheter. Den dubbla väsentlighetsanalysen görs utifrån två dimensioner; Inverkansväsentlighet (påverkas

väsentlighet) och finansiell väsentlighet. En hållbarhetsfråga är väsentlig om den överskrider tröskelvärdet för antingen påverkans väsentlighet, finansiell väsentlighet eller båda. Den dubbla väsentlighetsanalysen är viktig eftersom utfallet av den påverkar vilka ESRS:er, utöver de obligatoriska, som bolaget ska rapportera på.

Svar Deluppgift 2.4

- a) Felet är inte så väsentligt att det påverkar utformningen av min revisionsberättelse. Felet understiger min arbetsväsentlighet och utgör ej grund för modifiering i revisionsberättelsen. Felet avrapporteras dock till styrelse och ledning.
- b) Jag söker vägledning i Aktiebolagslagen 21 kap där det framgår att ett aktiebolag inte får lämna lån till ägare, styrelseledamot etc. i bolaget eller i annat bolag i samma koncern. Utlåningen är ett brott mot Aktiebolagslagen och jag ska därför anmärka på detta i min revisionsberättelse. Eftersom lånet är återbetalat och dessutom löpt med marknadsmässig ränta gör jag bedömningen att bolaget inte lidit någon skada och därför påverkas inte mitt uttalande avseende ansvarsfrihet.

Svar Deluppgift 3.1

Jag finner stöd i Bokföringslagen kapitel 7 "Arkivering av räkenskapsinformation m.m." samt BFNAR 2013:2 Bokföring. Sedan 1 juli 2024 behöver inte pappersoriginal till digital räkenskapsinformation sparas under vissa omständigheter. Tidigare krävdes att räkenskapsinformation skulle sparas i det format som det erhållits. Normalt krävdes det därmed att verifikationer sparades både fysisk och i detta fall elektronisk form.

Efter ändringen behöver inte längre det fysiska originalet sparas, om det har överförts till elektronisk kopia samt att överföringen inte innebär att räkenskapsinformationen försvinner eller förändras.

Dessutom har tidsperioden förtydligats för hur räkenskapsinformation ska sparas. Tidigare behövde pappersoriginal, som överförts till digitala kopior, sparas i tre år. De digitala kopiorna skulle arkiveras i minst sju år. Efter ändringen är det enbart lagring av räkenskapsinformation i sju år som ska beaktas. Detta gäller oavsett om räkenskapsinformationen är fysisk eller digital/digitaliserad.

Svar Deluppgift 3.2

Jag finner stöd i BFNAR 2016:10. Vinstutdelning från gemensamt styrda företag ska enligt K2 redovisas som Finansiella poster. Utdelningen ska redovisas som intäkt när behörigt organ fattat beslut om att utdelningen ska lämnas (K2 19.12).

Då det är marknadsvärdet på fastigheten som faktiskt tillförs Real Properties AB ska utdelningen därför redovisas som en finansiell intäkt om 16,4 Mkr. Detta blir också Real Properties anskaffningsvärde för fastigheten. Rubricering under Materiella anläggningstillgångar.

Lämpliga granskningsåtgärder:

- Inhämta kopia på stämmobeslutet avseende utdelningen för att säkerställa att utdelningen inträffat
- Inhämta dokumentation som säkerställer marknadsvärdet på fastigheten. Det kan omfatta värderingsintyg, genomgång av värderingsmodell och antaganden i modellen samt bedömning av den externa värderarens kompetens

- Kontrollera ägandet på fastigheten för att säkerställa tillgångens existens

Svar Deluppgift 3.3

Jag finner stöd i Kapitel 16.2, K2. Där framgår att ett företag ska redovisa en avsättning när det finns ett åtagande till följd av avtal, om det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer krävas samt att det går att beräkna beloppet på ett tillförlitligt vis. Samtliga tre villkor måste vara uppfyllda. Det finns en förenklingsregel i K2 enligt 16.6, som anger att en avsättning inte behöver redovisas om beloppet understiger det lägsta av 25 Tkr och 10 % av eget kapital vid årets ingång. Avsättningen ska enligt K2 16.14 vid varje bokslut utvärderas och värderas så det återspeglar aktuell bästa uppskattning.

Jag förutsätter att det är sannolikt att ett utflöde kommer ske. Således är detta rekvisit uppfyllt för samtliga punkter; a, b och c, ovan.

- a) En avsättning borde redovisas, då beloppet kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt. Det framgår också av 16.14 att justering ska ske av avsättningen i samband med bokslutet enligt bästa uppskattning. Således bör en avsättning redovisas om totalt 1 500 Tkr.
- b) Värdet bedöms inte kunna säkerställas på ett tillförlitligt sätt. Därför bör en större utredning göras innan en eventuell avsättning kan fastställas.
- c) Nej, enligt K2 16.6 behövs ingen avsättning för belopp understigande 25 Tkr.

Svar Deluppgift 3.4

Jag finner stöd i kapitel 25, 1-9 §§ ABL, som behandlar Frivillig likvidation.

Det är Bolagsstämman som beslutar om frivillig likvidation. Det krävs att mer än 50 % av aktieägarna godkänner likvidationen. Det krävs i detta fall att minst två av aktieägarna godkänner beslutet.

Om Bolagsstämman ska fatta beslutet, behöver ett förslag till beslut upprättas. Detta sker normalt av styrelsen, men även en enskild aktieägare kan upprätta ett förslag. Förslaget ska innehålla följande punkter:

1. skälen för att bolaget ska gå i likvidation och vilka alternativ till likvidation som finns,
2. från vilken dag beslutet om likvidation föreslås gälla,
3. den beräknade tidpunkten för skifte,
4. skifteslikvidens beräknade storlek, samt
5. i förekommande fall, vem som föreslås till likvidator.

Om beslutet inte sker på ordinarie bolagsstämma utan på en extra bolagsstämma ska även följande handlingar biläggas förslaget utöver de 5 punkterna ovan:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna, försedd med en anteckning om bolagsstämmans beslut om bolagets vinst eller förlust,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, samt
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor.

En kallelse behöver skickas ut i enlighet med vad som anges i Kapitel 7, ABL. Handlingarna ska finnas tillgängliga för alla aktieägare och läggas fram på stämman. Det är styrelsen som ansvarar för detta.

När beslutet om likvidation fattats ska detta genast anmälas för registrering i aktiebolagsregistret hos Bolagsverket. Datumet för när likvidationen börjar gälla framgår av beslutet från bolagsstämman. Annars påbörjas likvidationen omgående.

Genomförandet av likvidationen regleras i ABL 25 kap. Efter att beslutet är fattat om likvidation är det styrelsen som företräder bolaget till dess att likvidatorn har utsetts. Jag som bolagets revisor behåller min roll, och fortsätter genomföra revisionen (31 §).

Revisorn ska granska den redovisning avseende bolagets förvaltning som upprättas av styrelsen för tiden mellan föregående årsredovisning och datumet för likvidatorns tillträde. Styrelsen är ansvarig för upprättandet av denna redovisning och revisorn ska granska redovisningen. Revisionen ska, som tidigare, ske enligt Kap 9 i ABL.

Likvidatorn ska dessutom för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, vilken ska granskas av bolagets revisor. Revisionen fortsätter tills likvidationen är avslutad, men revisorn är skyldig att uttala sig om likvidationen tar oskäligt lång tid.

När uppdraget som likvidator fullgjorts ska en slutredovisning upprättas. Slutredovisningen ska granskas av bolagets revisor. Revisorn ska inom en månad lämna en revisionsberättelse över slutredovisningen och förvaltningen under likvidationen.

Svar Deluppgift 3.5

Jag finner stöd i 9.42-44 ABL, åtgärder vid misstanke om brott.

Det framgår att en revisor ska vidta åtgärder vid misstanke om brott mot en VD, som sker inom ramen för bolagets verksamhet. Det framgår vidare att revisorn utan dröjsmål ska underrätta styrelsen om dessa iakttagelser. Brottet som begåtts avser 2 § Skattebrottslagen, dvs inlämnande av oriktig uppgift till myndighet.

Dock framgår det att styrelsen utgörs av bland annat bolagets ägare (tillika VD). Det framgår av 43 § andra stycket att underrättelse av styrelsen inte behöver göras om det antas att styrelsen inte skulle vidta skadeförebyggande åtgärder. Det antas att en underrättelse i detta fall kan anses meningslös då styrelseledamoten/VD lämnat in och ansvarat för deklARATIONERNA.

Revisorn ska därefter underrätta åklagare i en särskild handling för att redogöra om misstanken samt ange omständigheterna som misstanken grundar sig på. Eftersom underrättelsen av styrelsen i detta fall kan anses meningslös, ska underrättelsen till åklagare lämnas in utan oskäligt dröjsmål.

När den särskilda handlingen är lämnad till åklagare ska revisorn pröva om han/hon ska avgå från uppdraget. Det framgår av RevR 14, p 7.6 att prövningen om avgång ska fokusera på huruvida det finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledning och revisorn. Det exemplifieras att enmansbolag, där en styrelsemedlem äger samtliga aktier, torde medföra problem med det framtida samarbetet. I detta fall är det en ägare/styrelsemedlem/VD som står mål för misstankar. Det finns möjligen grund för att framtida samarbete, i det fall övriga två aktieägare/styrelsemedlemmar inte är föremål för misstankar. Jag dokumenterar mina ställningstaganden i analysmodellen rörande opartiskhet och självständighet.

Om jag väljer att avgå efter att mer information erhållits så finner jag stöd i kapitel 9 ABL, 22-23 §. Anmälan och underrättelse till bolagetsverket om förtida avgång enligt 9.23 samt 9.23a behöver då ske.