

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2024

© Revisorsinspektionen 2024

Svar deluppgift 4.1

Jag finner vägledning i Svensk kod för bolagsstyrning (Koden) Kapitel 10.

Bolagsstyrningsrapportens syfte är att årligen informera aktieägarna och kapitalmarknaden om hur bolagsstyrningen i bolaget fungerar och hur bolaget tillämpar Koden. Koden får frångås på enskilda punkter förutsatt att bolaget i Bolagsstyrningsrapporten redovisar gjord avvikelse, anger skälen för avvikelsen, samt beskriver den lösning som bolaget valt i stället.

Enligt punkt 10.2 ska nedanstående uppgifter lämnas i Bolagsstyrningsrapporten (om informationen inte framgår av Årsredovisningen):

- sammansättningen av bolagets valberedning och om en ledamot har utsetts av viss ägare, ska ägarens namn också anges,
- för styrelsens ledamöter ska födelseår samt huvudsaklig utbildning och arbetslivserfarenhet anges, ledamotens uppdrag i bolaget och andra väsentliga uppdrag, ledamotens egna eller närstående fysisk eller juridisk persons innehav av aktier och andra finansiella instrument i bolaget, om ledamoten enligt valberedningen är att anse som oberoende i förhållande till bolaget och bolagsledningen respektive större aktieägare i bolaget varvid valberedningen ska motivera sitt ställningstagande, samt vid omval, vilket år ledamoten invaldes i styrelsen.
- arbetsfördelningen i styrelsen, hur styrelsearbetet bedrivits under det senaste räkenskapsåret, inklusive antal styrelsesammanträden och respektive ledamots närvaro vid styrelsesammanträden,
- sammansättning, arbetsuppgifter och beslutanderätt för eventuella styrelseutskott och respektive ledamots närvaro vid utskottens sammanträden,
- hur styrelseutvärderingen genomförts och redovisats,
- beskrivning av den interna kontrollen,
- för verkställande direktören; födelseår samt huvudsaklig utbildning och arbetslivserfarenhet, väsentliga uppdrag utanför bolaget, och eget eller närstående fysisk eller juridisk persons innehav av aktier och andra finansiella instrument i bolaget samt väsentliga aktieinnehav och delägarskap i företag som bolaget har betydande affärsförbindelser med, samt
- eventuella överträdelser under det senaste räkenskapsåret av regelverket för den handelsplats där börsbolagets aktier eller depåbevis är upptagna till handel vid eller av god sed på aktiemarknaden enligt beslut av respektive börs disciplinnämnd eller uttalande av Aktiemarknadsnämnden.

Svar deluppgift 4.2

Jag hämtar först vägledning i ISA 500 som behandlar information som används som revisionsbevis och som är framställd av en specialist anlitad av företagsledningen. Baserat på att informationen i detta fall utgör bolagets nedskrivningstest och därmed viktiga revisionsbevis ska följande åtgärder utföras:

- utvärdera specialistens kompetens i frågan, förmåga och objektivitet,
- erhålla en förståelse av specialistens arbete, och
- utvärdera hur ändamålsenligt specialistens arbete är som revisionsbevis för påståendet i frågan.

De granskningsåtgärder som därtill är lämpliga för granskning av nedskrivningstesten innefattar:

- erhålla en förståelse för bolagets process för att ta fram prognoser som används i nedskrivningstesten,
- utvärdera rimligheten i använda prognoser genom att inhämta budget och prognoser, läsa protokoll från styrelsemöten och mötesanteckningar från andra ledningsmöten för att identifiera eventuell motsägelsefull information samt utvärdera företagsledningens historiska prognosförmåga,
- erhålla en förståelse för hur bolaget beaktat klimatrelaterade risker i sina prognoser,
- bedöma om specialister behöver anlitas av revisionsteamet för att utvärdera väsentliga antaganden, såsom diskonteringsfaktor, och den modelltekniska uppsättningen av nedskrivningstestet,
- utvärdera om det förekommit händelser mellan datumet för nedskrivningstesten och balansdagen som skulle kunna påverka utfallet i testen och därmed behovet av att upprätta nya nedskrivningstest med ny information som finns tillgänglig per balansdagen.

Vi förhåller oss professionellt skeptiska genom granskningen och inkluderar värdering av tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod i vårt inhämtade Uttalande från företagsledningen.

Svar uppgift 4.3

Jag finner vägledning i IFRS 3. I punkt 45 anges att ett bolag ska justera en förvärvsanalys under värderingsperioden. Justeringen ska ske för sådan information, eller sådana omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade lett till andra belopp i förvärvsanalysen. Vidare anges i punkt 46 att värderingsperioden är den period efter förvärvstidpunkten som förvärvaren behöver för att inhämta nödvändig och fullständig information för att identifiera och beräkna värdet av tillgångarna och skulderna, köpeskillingen samt eventuell goodwill.

Mot bakgrund av ovan gör jag bedömningen att informationen om marknadsvärdet för intressebolaget är sådan information som motsvarar omständigheter vilka förelåg vid förvärvstidpunkten och därmed bör förvärvsanalysen justeras för detta. Det förutsätter alltså att förändringen i marknadsvärde verkligen inträffat före eller i samband med förvärvet och inte är en del av förändring under året.

För den ändrade uppskattningen av tilläggsköpeskillingen gör jag bedömningen att den är baserad på omständigheter som har inträffat efter förvärvstidpunkten. Därmed ska en eventuell justering av tilläggsköpeskillingen på grund av ändrad bedömning inte redovisas som en justering av förvärvsanalysen utan redovisas som en positiv justering över koncernens resultaträkning.

Svar deluppgift 4.4

Frågan rör ett kostnadsbesparingsprogram vilket är en omstruktureringsåtgärd. Jag finner vägledning i IAS 37 som reglerar avsättningar. Enligt IAS 37 punkt 72 ska som utgångspunkt en avsättning för förväntade framtida kassaflöde för lön till personalen i uppsägningsperioden sättas av i balansräkningen då omstruktureringen kommunicerats innan balansdagen. Eftersom viss andel av personalen förväntas ge en motprestation under uppsägningsperioden är dock inte båda kriterierna i IAS 37 punkt 80 uppfyllda. Den framtida utgiften som avser den lön som personerna får i uppsägningsperioden ska inte inkluderas i omstruktureringsreserven. Denna kostnadsförs i stället löpande i takt med tjänstens utförande.

Ovanstående innebär att den förväntade kostnaden för den arbetsbefriade personalen för perioden 1 januari 2024 – 31 mars 2024 ska redovisas som en avsättning i balansräkningen uppgår till beloppet 9 000 Tkr (27 000 / 36 personer / 5 månader * 3 månader * 20 personer).

Svar deluppgift 4.5

Jag börjar med att beräkna skillnaden mellan vad som bokförts innan justering till IAS 19 och IFRS samt löneskatt på denna då löneskatt enligt uppgiften inte ingår i nettoskulden enligt IFRS:

Förändring av nettoskuld (Tkr)	Bokfört innan justering till IAS 19	IFRS – IAS 19	Skillnad	Löneskatt 24,26 %	Uppskjuten skatt (20%) på skillnad inklusive löneskatt
IB Nettoskuld	23 886	43 270	19 384	4 703	4 817
Pensionskostnad	2 010	2 240	230	56	57
Räntekostnad	416	460	44	11	11
Utbetalning pensioner	-3 073	-3 073	0	0	0
Aktuariell vinst	0	-1 111	-1 111	-270	-276
UB Nettoskuld	23 239	41 786	18 548	4 500	4 609

Utifrån ovanstående beräkningar kommer koncernens Rapport över totalresultat att påverkas enligt följande:

Resultaträkning	Tkr	Kommentar
Personalkostnader	-286	1)
Räntekostnader	-55	1)
Förändring uppskjuten skatt	-68	2)
Årets resultat	-409	
Övrigt totalresultat		
Aktuariell vinst	1 381	1)
Förändring uppskjuten skatt	276	2)
Övrigt totalresultat	1 657	
Totalresultat	1 248	

1)

Total förändring av nettopensionsskulden (skillnaden inklusive löneskatt) uppgår till -1 039 Tkr (18 548+4 500-19 384-4 703) varav förändringen hänförligt till aktuariell vinst om 1 381 Tkr (-1 111-270) redovisas i övrigt totalresultat (intäkt). Resterande 341 Tkr (274+67) redovisas som en kostnad i koncernens resultaträkning fördelat på Personalkostnader och Räntekostnader: personalkostnaderna uppgår till -286 Tkr (-230-56) och räntekostnaden uppgår till -55 Tkr (-44-11). För att få jämförbara rörelsekostnader i företag med pensionering i egen regi och företag som tecknar pensionsförsäkringar rekommenderas i RedR1 p.4.10.6 h) att räntedelen i årets pensionskostnad inte belastar rörelseresultatet, utan i stället redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

2) Totalt förändring uppskjuten skatt uppgår till 208 Tkr varav förändring hänförligt till aktuariell vinst om 276 Tkr redovisas i koncernens övriga totalresultat som en intäkt och resterande 68 Tkr redovisas som en kostnad i koncernens resultaträkning.

Svar deluppgift 5.1

Jag prövar mitt oberoende enligt 20-21§§ och 21 a § (analysmodellen) Revisorslagen.

- a) Enligt revisorslagen §20 ska revisorn vara oberoende. Jag finner vägledning i IESBAs Etikod. I punkt 521.6 A1 framgår att ett egenintresse-, vänskaps- eller skrämselfhot uppstår när en familjemedlem till en medlem i revisionsteamet är styrelseledamot, ledande befattningshavare eller anställd som kan utöva betydande inflytande över upprättande av räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporterna. Då min dotter varken är styrelseledamot eller ledande befattningshavare eller kan påverka de finansiella rapporterna föreligger inget hot mot mitt oberoende och jag kan acceptera uppdraget som huvudansvarig revisor.
- b) Jag finner vägledning i EtikU 12 sponsring av revisionskunder. I punkt 4.2 framgår att hyra av reklamplats av en idrottsförening är tillåtet om det sker på samma villkor som för andra företag. Sådana transaktioner anses utgöra en affärshändelse av vardaglig och ordinär karaktär som är godtagbar från oberoendesynpunkt. Så länge jag erbjuder samma avgifter som gäller för de andra företagen som också sponsrar föreningen så är min bedömning att erbjudandet är på marknadsmässiga villkor och jag kan acceptera detta utifrån ett oberoendeperspektiv.
- c) Frågan handlar om huruvida vi kan acceptera ett så kallat "gratisuppdrag". EtikU 12 punkt 1.3 anger att gratisuppdrag kan sägas vara en specialvariant av sponsring. Gratisuppdrag är revisionsuppdrag där revisorn inte tar betalt för revisionen samtidigt som man marknadsför revisionsföretaget i goodwillskapande syfte. Enligt punkt 3.15 saknas vägledning avseende gratisuppdrag både i förarbeten och praxis varmed det som gäller sponsring även i tillämpliga delar bör kunna vara vägledande för gratisuppdrag.

Enligt punkt 4.2 kan hyra av reklamplats av en idrottsförening vara tillåtet men bör genomföras under så enkla former som möjligt ex vanlig beställning och betalning av faktura. När det gäller avtal som har karaktär av sponsring eller samarbete med en revisionskund, bör revisorn/revisionsföretaget iaktta försiktighet. Utgångsläget, enligt den s.k. presumtionsregeln i revisorslagen, att sponsringen/samarbetet medför att revisorn inte är, eller uppfattas som, opartisk eller självständig. Min bedömning är att jag bör avböja detta erbjudande då tjänsterna inte genomförs under så enkla former som möjligt, dvs mot direkt betalning, och att samarbetet uppenbart påverkar synen på mitt oberoende från utomstående. Det är inte heller så att regler för redovisning av sponsring eller skattemässiga konsekvenser/förhållanden säkert kan beaktas. Det faktum att vi inte tar betalt för revisionen i sig kan rubba förtroendet för vår opartiskhet och självständighet enligt generalklausulen i 21 a § första stycket 2 Revisorslagen.

Svar deluppgift 5.2

Att ingen avsättning beslutats för 2022 är i strid med föreningens stadgar. Att ingen avsättning heller föreslås inför årsstämman 2023 är också i strid med föreningens stadgar. Dessa förhållanden kommer jag upplysa om som en anmärkning i revisionsberättelsen.

I årets räkenskaper hade en avsättning till underhållsfond inneburit en ökning av bundet eget kapital och en minskning av fritt eget kapital med 80 Tkr. Eftersom det saknas beslut av föreningsstämman innebär detta inte ett fel i räkenskaperna. Jag behöver därför inte bedöma om beloppet i sig påverkar revisionsberättelsen.

Gällande förslaget till vinstdispositionen och avsaknaden av förslag till avsättning till underhållsfond bör jag med hänvisning till föreningsstadgarna avstyrka vinstdispositionen.

Gällande ansvarsfrihet för styrelsen, vilka ansvarar för förslaget till vinstdisposition, finns det inget som talar för att föreningen lidit skada av underlåtenheten att enligt stadgarna sätta av till underhållsfond. Förhållandet ska därmed inte påverka min bedömning av tillstyrkande av ansvarsfrihet.

Svar deluppgift 5.3

- a) Enligt K2 10.18 ska utgifter för ombyggnad tas upp som tillgång så länge de inte dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen. Bytet av golv från plastmatta till klinkers ses som en värdehöjande åtgärd (ombyggnad) och får således inte dras av direkt enligt inkomstskattelagen (Inkomstskattelagen 19 kap 26§). Utgiften är således aktiverbar till den del det avser värdehöjande förbättring i förhållande till ursprungligt skick och presenteras som Förbättringsutgift på annans fastighet enligt K2 10.7. Avskrivning görs på 20 år enligt K2 10.28.
- b) Ommålningen av sällskapsrummet ses ej som en ny- till- eller ombyggnad och får således dras av direkt enligt inkomstbeskattningen. Utgiften skall således kostnadsföras som reparation och underhåll i redovisningen enligt K2 10.18.
- c) De nya borden och stolarna till sällskapsrummet kan aktiveras och redovisas som inventarier och skrivas av på fem år enligt K2 10.27 men det finns även möjlighet att kostnadsföra utgiften direkt enligt förenklingsregeln i K2 10.5 då anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp.

Svar deluppgift 5.4

Jag finner vägledning i BFL kap 2 §2 som anger att ideella föreningar är bokföringsskyldiga om värdet av tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kronor, om de bedriver näringsverksamhet eller om de är moderföretag i en koncern. En ideell förening som är bokföringsskyldig ska följa bokföringslagen och BFN:s normgivning.

I BFL kap 6 framgår hur den löpande bokföringen skall avslutas och §1 listar de olika kategorier av företag som skall upprätta årsredovisning. För ideella föreningar blir upprättande av årsredovisning endast ett krav om de klassificeras som större företag enligt gränsvärdena, dvs mer än ett av följande villkor uppfylls under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren:

- medelantal anställda överstiger 50
- balansomslutning över 40 miljoner kronor

- nettoomsättning över 80 miljoner kronor

Om den ideella föreningen inte är ett större företag kan den löpande bokföringen avslutas med årsbokslut enligt §3 och om den årliga nettoomsättningen understiger 3 miljoner kronor räcker det med ett förenklat årsbokslut enligt samma paragraf. Ett mindre företag har alltid möjlighet att frivilligt upprätta årsredovisning även om de enligt lagen inte måste.

Gällande föreningen i uppgiften så är de bokföringsskyldiga då de bedriver näringsverksamhet och förutsatt att stadgarna inte stipulerar annat så räcker det med att upprätta ett förenklat årsbokslut. Detta då de är ett mindre företag enligt gränsvärdena och nettoomsättningen understiger 3 miljoner kronor.

Svar deluppgift 5.5

Enligt IL kap 7 §3 är ideella föreningar som uppfyller krav på ändamåls (§4), verksamhets (§5), fullföljande (§6) och öppenhet (§10) skattskyldiga bara för inkomst av näringsverksamhet. I samma paragraf framgår dessutom att föreningar som uppfyller ovan krav dessutom är skattebefriade från sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av allmännyttigt ändamål.

Jag börjar med att ta reda på om föreningen uppfyller ovan krav. Ändamålskravet innebär att den ideella föreningen ska ha ett allmännyttigt ändamål, tex idrott, vilket föreningen i frågan har. Verksamhetskravet innebär att föreningen så gott som uteslutande ska främja ett eller flera sådana ändamål, vilken föreningen i fråga gör. Fullföljdskravet innebär att föreningen i skälig omfattning ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål, vilket föreningen i fråga gör då alla pengar från kiosk, försäljning av matchbiljetter och sponsring används för att finansiera fotbollsverksamheten. Öppenhetskravet innebär att föreningen inte får neka någon ett medlemskap i föreningen, om det inte finns särskilda skäl till det, vilket föreningen i uppgiften inte gör då det framgår att alla får bli medlemmar.

Fotbollsöreningen uppfyller enligt mina bedömningar samtliga ovan nämnda krav. Intäkterna från kioskförsäljningen räknas dock som näringsverksamhet varför nästa steg blir att ta reda på om föreningens totala intäkter till huvudsaklig del kommer från verksamhet som har en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Av uppgiften framgår att föreningens intäkter består av medlemsavgifter, sponsorintäkter, försäljning av matchbiljetter samt kioskförsäljningen och eventuellt överskott används för att finansiera fotbollsverksamheten. Min bedömning är att föreningens inkomster uteslutande kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av föreningens ändamål och att de därmed är skattebefriade.

Moms redovisas enligt mervärdesskattelagen 3 kap §1 på omsättning av skattepliktiga varor och tjänster inom landet av beskattningsbar person i ekonomisk verksamhet. Vidare framgår av ML kap 4 §6 att en verksamhet som bedrivs av en ideell förening när inkomsten därifrån utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken dessa inte är skattskyldiga inte räknas som ekonomisk verksamhet. Om intäkten är befriad från inkomstskatt är den således också befriad från moms. Min slutsats är således att intäkterna från kioskförsäljningen både är befriad från inkomstskatt och moms.

Svar deluppgift 6.1

- a) Enligt ABL kap 7 §32-34 har alla aktieägare rätt att vid bolagsstämman begära vissa upplysningar om bolaget så länge som detta kan ske utan väsentlig skada för bolaget. Utöver frågerätten vid bolagsstämma så har aktieägare i bolag med högst tio delägare, enligt §36, rätt att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet. Rätten gäller i den omfattningen det krävs för att aktieägare ska kunna bedöma bolagets ställning och resultat eller ett visst ärende som ska behandlas vid bolagsstämman så länge det kan ske utan påtaglig risk för allvarlig skada för bolaget.
- b) Enligt Revisionslagen och EtikU 2, Revisorslagen 26§ samt IESBAs Etikod har revisorn tystnadsplikt och får inte röja uppgifter som denne fått i sin yrkesutövning. EtikU 2 p 3.2 stipulerar dock att revisorn har upplysningsskyldighet gentemot bolagsledningen och styrelse men eventuella svar på frågor från enskilda ledamöter bör besvaras så att samtliga styrelseledamöter får ta del av både frågor och svar. Jag ser därför till att hela styrelsen får ta del av den information som jag lämnar.

Svar deluppgift 6.2

Enligt ISA 315 p.25-26 behöver vi i revisionen erhålla en förståelse för de processer som är väsentliga för bolagets finansiella rapportering. Detta innefattar även en kartläggning av bolagets IT-miljö för att förstå i vilken utsträckning IT används för att initiera, bearbeta och registrera transaktioner samt för att förstå om informationen är korrekt och fullständig. Vidare identifierar vi IT-relaterade risker och allmänna IT-kontroller som har införts för att hantera riskerna. Utifrån denna kunskap utformar revisorn lämpliga granskningsåtgärder. Exempel på IT-relaterade risker med tillhörande granskningsåtgärder kopplat till bolagets integrerade system med automatisk överföring mellan lager och redovisning är:

1)	Risk	Data som förs över mellan lagersystem och redovisningen är ej korrekt
	Granskningsåtgärd	Testa korrektheten i data som förts över genom att ta stickprov (urval) på registrerade in-respektive utleveranser och följ transaktionerna till huvudboken
2)	Risk	Data som förs över är ej fullständig
	Granskningsåtgärd	Säkerställ fullständigheten genom att jämföra antal transaktioner i lagersystemet med antal registrerade transaktioner i redovisningssystemet
3)	Risk:	Obehörig tillgång till data, vilket kan leda till att data raderas eller felaktig ändring av data.

	Granskningsåtgärd	Granska åtkomstprivilegier, säkerställ att data är begränsad till behörig personal baserat på ansvarsområde och roll.
--	-------------------	---

Svar deluppgift 6.3

Jag finner vägledning i 7 kap ÅRL 25-29 § samt K3 kapitel 14. Jag inleder med att beräkna IT Distributions andel av kapitalet i AB Tech med beaktande av övervärdet i maskinen vid förvärv och de avskrivningar som skett över tiden (3 år).

Beräkning av kapitalandel (Mkr)	
40 % av intresseföretagets nettotillgångar (40 % * 250)	100
Ursprungligt övervärde maskin	10
Ack avskrivning på övervärde maskin (10 Mkr/5 år * 3 år)	-6
Kapitalandel 31 december 2023	104
Aktiernas anskaffningsvärde	70
Ökning av koncernens egna kapital	34

Koncernens kapitalandel inklusive förvärvat och avskrivet övervärde motsvarar Andel i intressebolag i balansräkningen.

Balansräkning 31 december 2023 (Mkr)	Koncern (före redovisning av intressebolag)	Justeringar intressebolag	Koncernen
Andel i intresseföretaget Tech AB	70	34	104
Övriga tillgångar	876		
Eget kapital exkl. årets resultat	95	33	128
Årets resultat	106	1	107
Skulder	745		745

Resultaträkning 2023 (Mkr)	Koncern (före redovisning av intressebolag)	Justeringar intressebolag	Koncernen	Kommentar
Intäkter	2 500		2 500	
Kostnader	-2 373		-2 373	
Utdelning från intressebolag Tech AB	5	-5	0	Utdelning från intressebolaget elimineras (finns med i koncernens Eget kapital via andelsresultatet från tidigare år)
Resultatandel från intressebolag		6	6	Beräknad andel av intressebolagets resultat efter skatt (40 % * 20 Mkr) minskat med årets avskrivning på övervärdet i maskin 2 Mkr
Resultat före skatt	132	1	.133	
Skattekostnad	-26		-26	
Årets resultat	106	1	107	

Svar deluppgift 6.4

- a) Bolaget saknade giltigt försäkringsskydd då man missat att betala in årspremien. P.g.a. branden har man således lidit ekonomisk skada och frågan kring ansvarsfrihet för styrelse och VD aktualiseras. Styrelsen och VD har ansvar för bolagets förvaltning vilket bland annat inkluderar att säkerställa att det finns ett fullgott försäkringsskydd eller på annat sätt trygga värdet på bolagets tillgångar. Således kan konstateras att varken styrelse eller VD fullgjort sina skyldigheter och eftersom bolaget har lidit ekonomisk skada kommer jag inte föreslå att bolagsstämman beviljar ansvarsfrihet för styrelse och VD. Jag lämnar även en upplysning om särskild betydelse i revisionsberättelsen.
- b) Eftersom förvärvet är väsentligt och ingen upplysning om väsentlig händelse efter balansdagen har lämnats, vilket är ett krav enligt K3 kapitel 32, men avsaknaden inte är av avgörande betydelse för årsredovisningen som helhet kommer jag att uttala mig med reservation. Jag kommer att lämna upplysning om denna information i revisionsberättelsen. Jag kommer att tillstyrka att bolagsstämman fastställer resultat- och balansräkningen.