

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

November 2021

© Revisorsinspektionen 2021

Svar deluppgift 4.1

När styrelsen fattat beslut om att dela ut bidrag har man ett åtagande. Enligt BFAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) kapitel 16 och 17 framgår att ett åtagande ska redovisas som skuld eller avsättning. Om åtagandet förväntas medföra ett utflöde av resurser ska det redovisas som skuld och om det bara är sannolikt att det medför ett utflöde av resurser ska det redovisas som en avsättning. I detta fall förväntas åtagandet medföra ett utflöde genom utbetalning av beslutad utdelning, dvs det ska redovisas som skuld.

Den del av skulden som beräknas betalas inom 12 månader ska redovisas som kortfristig skuld och övriga skulder ska redovisas som långfristig skuld. Utdelningen som avser 2020 och 2021, totalt 1 500 tkr, kommer troligen att betalas ut under år 2022 och bör redovisas som kortfristig skuld. Beloppet för 2022, 700 tkr, kommer troligen att betalas ut under 2023 och redovisas som långfristig skuld.

Svar deluppgift 4.2

I Inkomstskattelagens 7 kap finns bestämmelser under vilka förutsättningar inkomster kan vara skattefria. Om stiftelsen uppfyller kraven i 4-6 §§ är de bara skattskyldiga för näringsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt samt för inkomst av näringsfastighet (13 kap 1 §).

Kraven i 4-6 §§ omfattar

- 4 § Ändamålskravet – stiftelsen ska ha ett allmännyttigt ändamål, där vetenskaplig forskning är ett sådant ändamål
- 5 § Verksamhetskravet – verksamheten ska så gott som uteslutande främja ändamålet enligt 4 §
- 6 § Fullföljdskravet – stiftelsen ska i skälighets omfattning använda sina intäkter för det allmännyttiga ändamålet

Skatteverkets praxis är att ca 80% av intäkterna över tid ska gå till det allmännyttiga ändamålet för att inkomster av kapital ska vara skattefria. Att stiftelsen inte delat ut några medel under 2020 innebär inte att intäkterna blir skattepliktiga. En analys behöver göras över en längre tid både tidigare beskattningsår och framåtriktat.

Om stiftelsen ser till att uppfylla dessa krav blir beskattningen så låg som möjlig genom att inkomster av kapital blir skattefria.

Svar deluppgift 4.3

Vad gäller förvaltningsrevision kommer jag att inhämta stiftelsens placeringspolicy och granska att denna innehåller riktlinjer kring beslut om investeringar och avyttringar, fördelning mellan olika värdepapper etc. Jag granskar att policyn är gällande och godkänns av styrelsen och är i enlighet med stiftelsens stadgar. Jag kommer att granska att dessa riktlinjer följs under året.

I räkenskapsrevisionen planerar jag att utföra följande granskningsåtgärder (som exempel):

- Granska resultat från värdepapper mot avräkningsnotor och anskaffningsvärden
- Jämföra redovisning av utdelningar mot uppgifter erhållna från bank
- Förändringar på balanskontona stäms av mot avräkningsnotor vad gäller inköp och avyttringar
- Utgående innehav stäms av mot depåförteckning/engagemangsbesked
- Bokfört värde jämförs med marknadsvärde för att identifiera eventuellt nedskrivningsbehov

Svar deluppgift 4.4

- I stiftelselagens 2 kap 6 § finns bestämmelser om att stiftelser inte får lämna penninglån till den som ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen. Styrelseledamoten omfattas av denna bestämmelse och lånet strider därför mot stiftelselagen. I stiftelselagens 4 kap 9 § framgår att revisionen ska omfatta styrelsens eller förvaltarens förvaltning av stiftelsen. Då utlåningen är i strid med stiftelselagen kommer jag att lämna en anmärkning om detta i revisionsberättelsen.
- Jag behöver bedöma om denna utbetalning skett i enlighet med stiftelsens stadgar. Detta kan strida mot stiftelsens stadgar om det mycket tydligt och precist framgår vad stiftelsens avkastning ska användas till. Eftersom forskningsområdena är mycket närliggande och rimligtvis kan vara till nytta samt att styrelsen lämnat ett motiverat beslut är min bedömning att utbetalningen inte strider mot stadgarna. Det skulle innebära att min revisionsberättelse inte påverkas.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 5.1

Då vi är valda revisorer vid tidpunkten för den översiktliga granskningen kommer den att utföras enligt ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation av företagets valda revisor. På grund av att vi inte genomfört en lagstadgad revision enligt ISA ännu har vi inte erhållit den förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll som standarden kräver. För att skaffa oss detta gör vi förfrågningar hos tidigare revisor samt går igenom tidigare revisors dokumentation och bedömer risker, betydelsefulla redovisnings- och rapporteringsfrågor och intern kontroll som kan ha fortsatt betydelse (p.17-18).

Baserat på vår riskbedömning för väsentliga fel utför vi analytisk granskning, gör förfrågningar hos företagsledning och andra personer delaktiga i bokslutsarbete samt utför eventuella övriga granskningsåtgärder som vi bedömer ger tillräcklig grund för att bedöma om delårsinformationen i allt väsentligt är upprättad enligt IFRS.

Professionell bedömning utövas genom hela granskningen.

Vi inhämtar ett Uttalande från företagsledningen och kommunicerar våra granskningsresultat till företagsledningen och/eller revisionsutskottet. Vi avger en rapport över vår översiktliga granskning i enlighet med ISRE 2410.

Svar deluppgift 5.2

Jag finner vägledning i ISA 510 Förstagångsrevisioner - Ingångsbalanser. Målet med vår granskning är att inhämta tillräckliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar aktuell period. Med vägledning i p.5-9 samt en bedömning av tidigare revisors oberoende och professionella kompetens upprättar jag följande förslag till granskningsprogram med tillhörande åtgärder:

Överföring av utgående balanser i periodens bokföring

Inhämta finansiella rapporter för den aktuella perioden och kontrollera att total- och/eller delsummor i den ingående balansen stämmer överens med utgående balanser i årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Upplysningar

Läs den senaste årsredovisningen och bedöm om de upplysningar som lämnats är tillräckliga.

Kontakt med tidigare revisor

Ta del av tidigare revisors rapporter till företagsledning, kommittéer och styrelse. Ta del av tidigare revisors revisionsberättelse. Ta del av tidigare revisors arbetspapper för väsentliga konton. Erhåll en förståelse för vilka som varit de väsentliga riskerna, förekomsten av fel, bedömningen av den interna kontrollen genom förfrågningar till den avgående revisorn.

Revisionsbevis från periodens granskning

Bedöm om de granskningsåtgärder som utförts under aktuell period utgör revisionsbevis som är relevanta för de ingående balanserna.

Svar deluppgift 5.3

- a) Utgångspunkten vid fastställande av ett rörelsesegment finns angiven i IFRS 8 p.5. En del av ett företag som;
 - bedriver affärsverksamhet som inbringar intäkter och belastas av kostnader,
 - vars rörelseresultat granskas och utgör beslutsunderlag för företagets högste verkställande beslutsfattare, samt
 - för vilken det finns fristående finansiell informationär ett rörelsesegment.
Egenskaperna är inte alltid tydliga att urskilja och en bedömning utifrån verksamhet, de rapporter som tas fram, vilka som tar emot och hur de används med hänvisning till standardens grundprincip får avgöra vilken eller vilka delar av företaget som utgör rörelsesegmentet (p.6-18). Under vissa förutsättningar kan exempelvis rörelsesegment slås samman och redovisas gemensamt som ett rörelsesegment (p.12).
- b) För varje rörelsesegment som uppfyller kriterierna i IFRS 8 p.13-19 ska separat information lämnas. Informationen lämnas i upplysningar som ska omfatta;
 - en beskrivning av rörelsesegmentet,
 - hur rörelsesegmentet identifierats,
 - rörelsesegmentets produkter/tjänster,

- finansiell information avseende rörelsesegmentets intäkter, kostnader och redovisat resultat, tillgångar, skulder och de värderingsgrunder som använts, samt
- en avstämning mellan beloppen i upplysningarna mot företagets rapport över finansiell ställning och resultaträkning.

Upplysning ska även lämnas om större kunder samt hur intäkter och anläggningstillgångar fördelar sig geografiskt.

Upplysningarna gäller för varje datum per vilket en rapport över finansiell ställning utformas om de redovisas för företagets högsta beslutsfattare.

Svar deluppgift 5.4

Jag använder min förståelse för koncernen, dess organisation och produkter/tjänster för att bilda mig en första uppfattning kring bolagets möjliga rörelsesegment. Jag gör förfrågningar hos företagsledningen kring de överväganden som gjorts för att identifiera koncernens rörelsesegment. Jag läser styrelseprotokoll och andra interna rapporter till ledning och styrelse för att bedöma vad, och på vilket sätt, företaget följer och mäter sin verksamhet och om dessa uppgifter är i överensstämmelse med de rörelsesegment som företaget identifierat.

Jag läser årsredovisningen och avgör om de upplysningskrav som anges i IFRS 8 p.20-34 är uppfyllda och ger tillräcklig information till läsaren för att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som koncernen bedriver och den ekonomiska miljö där den är verksam. Jag jämför uppdelningen av den finansiella ställningen och resultatet på de olika segmenten för att säkerställa en relevant fördelning samt att den revision jag utfört av räkenskaperna för hela koncernen i tillräcklig omfattning täcker segmentsredovisningen. Om så är påkallat utökar jag min granskning av segmentsredovisningen.

Svar deluppgift 5.5

För svenska regler gällande revisorsrotation finner jag vägledning i EtikU 13. Motsvarande regler finns även i EU:s revisorsförordning, ABL samt IESBAs Etikkod. I situationer där de olika regelverken reglerar samma situation eller delvis överlappar varandra, ska det strängaste regelverket tillämpas. Då bolaget är av allmänt intresse gäller att byrån kan kvarstå som revisor under en mandattid om 10 år med möjlighet till förlängning om ytterligare 10 år efter upphandling. Alternativt kan revisorn kvarstå 14 år om revisionsuppdraget utförs i kombination men en annan byrå. Efter mandattiden träder en karenstid om 4 år in för tillhandahållande av revisionsuppdrag för företaget.

För mig i egenskap av huvudansvarig revisor i ett företag av allmänt intresse gäller en mandattid om 7 år och därefter en karenstid om 5 år. Rotationskravet gäller även uppdragets särskilda kvalitetsgranskare samt övriga nyckelrevisorer såsom huvudansvariga för större dotterföretag. Karenstiden för dessa roller på uppdraget uppgår till 3 år (särskilda kvalitetsgranskare) respektive 2 år (övriga nyckelrevisorer).

Svar deluppgift 6.1

K3 kapitel 29 från och med pkt 11 reglerar uppskjuten skatt. Generellt uppstår en uppskjuten skatteskuld eller en skattefordran på temporära skillnader mellan ett skattemässigt värde och ett redovisningsmässigt värde.

- a) Ett svenskt underskottsavdrag är en temporär skillnad som går att utnyttja skattemässigt i framtiden. Enligt K3 29.19c ska koncernen redovisa en uppskjuten skattefordran som en egen post (finansiell anläggningstillgång) med beloppet $5 \text{ Mkr} * 20\% = 1 \text{ Mkr}$.
- b) Nedskrivningar av osäkra kundfordringar är inte skattemässigt avdragsgilla förrän de är konstaterade vilket leder till en tidsmässig förskjutning i när det redovisas och när det beskattas. Således en temporär skillnad. En uppskjuten skattefordran ska redovisas med beloppet $0,5 \text{ Mkr} * 20\% = 0,1 \text{ Mkr}$.
- c) Det är den juridiska personen som är beskattningssubjekt i Sverige. Eftersom koncernen och den juridiska personen har olika redovisningsprinciper i det här fallet ger det en tidsmässig skillnad i när resultatet beskattas. Ur ett koncernperspektiv uppstår en uppskjuten skatteskuld (avsättning) på grund av att intäkten tas snabbare i koncernen jämfört med juridisk person, belopp $11 \text{ Mkr} * 20\% = 2,2 \text{ Mkr}$.
- d) En temporär skillnad mellan redovisningsmässigt och skattemässigt värde uppstår vilket ger upphov till en uppskjuten skattefordran eftersom avdrag fås i framtiden. $1 \text{ Mkr} * 15\% = 0,15 \text{ Mkr}$.
- e) Denna kostnad är att anse som en permanent skillnad då det inte är sannolikt att skattemässigt avdrag kommer fås i framtiden heller. Således ger detta inte upphov till en uppskjuten skatt.

Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder kan kvittas om de avser samma skattemässiga jurisdiktion. Den uppskjutna skatteskulden i c) kan kvittas mot de skattemässiga fordringarna i a) och b), då dessa avser Sverige. Det ger en uppskjuten skatteskuld om netto 1,1 Mkr. Uppskjuten skattefordran i d) avser Franska Polynesien och redovisas separat som en uppskjuten skattefordran om 0,15 Mkr.

Svar deluppgift 6.2

Enligt K3 2:13 innebär en skuld ett sannolikt utflöde av resurser som dessutom på ett tillförlitligt sätt går att uppskatta till belopp och tidpunkt för reglering.

Enligt 3 Kap. 9 § ÅRL är en avsättning en förpliktelse som är sannolik till sin förekomst men oviss till belopp eller tidpunkt.

Enligt K3 21:14 är en eventalförpliktelse en möjlig eller konstaterad förpliktelse men som däremot inte sannolikt kommer leda till ett utflöde av resurser för att reglera, eller att det inte går att beräkna till vilket belopp förpliktelsen ska regleras.

Detta ger att de specifika situationerna får följande klassificering:

- a) En skuld eftersom en förpliktelse existerar som till belopp och tidpunkt på ett tillförlitligt sätt går att uppskatta.
- b) En eventalförpliktelse då det inte går att avgöra när eller till vilket belopp den kommer behöva regleras. Sannolikheten för utfallet är också låg, vilket indikerar eventalförpliktelse.

- c) Detta är en avsättning då det är en konstaterad förpliktelse som är oviss till belopp eller tidpunkt

Svar deluppgift 6.3

ISA 320 pkt. 10 anger att väsentlighet ska definieras för de finansiella rapporterna som helhet. Detta betyder att olika finansiella rapporter har olika väsentlighetsnivåer och om revisorn ska revidera en post som ingår i flera olika finansiella rapporter är det viktigt att säkerställa att väsentlighetsnivån som används är anpassad för detta.

I ISA 500 pkt. 4 anges att revisorn måste kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden i revisorns rapport. Det betyder att den revisor som delar med sig av sin revisionsdokumentation till andra revisorer måste se till att den dokumentation som delas är tillräckligt detaljerad.

ISA 250 pkt. 13 anger att revisorn ska skaffa sig en allmän förståelse för det juridiska ramverk som gäller för företaget. I fallet med revision av utländska dotterbolags löner kan det uppstå situationer där den revisor som utför själva granskningen inte alltid har den kompetens om lokala skatter och avgifter eller andra lönerelaterade poster som krävs. Granskningen behöver anpassas till detta och det kan finnas behov av att anlita specialister alternativt ett lokalt revisionsteam med erforderlig kompetens.

Svar deluppgift 6.4

Revisorn ska under hela revisionen löpande pröva sitt oberoende i enlighet med Revisorslagen § 21. Enligt denna paragraf får inte en närstående till revisorn ha "varit anställd av eller haft någon annan förbindelse med revisionsklienten under den tidsperiod som revisionen avser eller den tidsperiod när revisionen utförs, om detta medför eller kan uppfattas medföra en intressekonflikt för revisorn".

I § 22 b definieras vad närstående enligt § 21 är, det inkluderar make eller sambo, omyndiga barn till revisorn samt andra personer som revisorn bor ihop med sedan minst ett år.

Om det handlar om en familjemedlem enligt definitionen i § 22 b som är anställd på ekonomiavdelningen under det räkenskapsår som du är satt att revidera så bedöms det således inte finnas några motåtgärder i det specifika fallet utan du måste lämna revisionsuppdraget. Din byrå bör därför utse en ny huvudansvarig revisor.

Om familjemedlemmen däremot inte omfattas av närståendedefinitionen i § 22 b så är det istället mot den så kallade generalklausulen i § 21 a som oberoendet ska prövas. Möjliga motåtgärder kan vara att komplettera med ytterligare en påskrivande revisor, från din eller en annan revisionsbyrå. Det finns också möjlighet att söka förhandsbesked från Revisorsinspektionen enligt § 22 andra stycket i Revisorslagen.

Svar uppgift 6.5

ISA 265 hanterar hur revisorn ska agera i situationer där hen identifierat brister i bolagets interna kontroll. Punkt 2 beskriver att revisorn är skyldig att skaffa sig en förståelse av den interna kontroll som har betydelse för revisionen när hen identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter. När revisorn gör dessa riskbedömningar ska han eller hon beakta den interna kontrollen för att kunna utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna. Detta betyder att revisorn behöver ändra sin tidigare

revisionsstrategi för att uppnå lika starka revisionsbevis som tidigare. Rent konkret behöver revisionsstrategin innehålla mer substansgranskningsåtgärder för att kompensera för avsaknaden av intern kontroll.

Enligt ISA 265 pkt. 9-10 har revisorn dessutom en plikt att informera styrelsen och/eller företagsledningen beroende på hur betydande bristen i intern kontroll bedöms vara.