

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del II**

**November 2020**

© Revisorsinspektionen 2020

### Svar deluppgift 4.1

I enlighet med ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter bör jag ta kontakt med den tidigare revisorn för att kunna utforma en övergripande revisionsstrategi för det nya revisionsuppdraget. Även i enlighet med ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser bör jag ta kontakt med den tidigare revisorn för att ta del av delar av revisionsdokumentationen från föregående år. RevR 11 Nyttillträdd revisors tillgång till avgående revisors revisionsdokumentation beskriver hur den nyttillträdde revisorn ska få tillgång till den avgående revisorns arbetspapper.

Den avgående revisorn har enligt Aktiebolagslagen och Revisionslagen skyldighet att lämna upplysningar om bolaget till den nya revisorn.

Mina frågor kommer att inkludera vilka som varit de väsentliga riskerna i revisionen, övergripande bedömning av intern kontroll, om det påträffats några väsentliga fel i den senaste revisionen mm. Jag kommer att ta del av dokumentation i form av eventuell avrapportering till bolaget, granskning av väsentliga resultat- och balansposter samt dokumentation från lagerinventeringen per 2019-12-31.

### Svar deluppgift 4.2

Jag finner stöd i K2-regelverket, kapitel 6. I p 27 framgår att bidrag från staten ska redovisas som intäkt när villkoren för bidraget är uppfyllda och risk för återbetalning inte föreligger. När avstämningen som gjorts i juni 2020 är klar kan risken för ytterligare återbetalning av bidrag bedömas vara låg. Bidrag som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas som Övrig rörelseintäkt. I regelverket ges som exempel att lönebidrag ska redovisas som Övrig rörelseintäkt och lönekostnaden redovisas som Personalkostnader. Bidrag avseende korttidsarbete kan jämföras med detta och bör redovisas på samma sätt.

Återbetalningen av bidraget ska reducera det ursprungliga bidraget så att nettobeloppet redovisas som Övrig rörelseintäkt.

### Svar deluppgift 4.3

- a) Om den kontrollbalansräkningen fortfarande visar att aktiekapitalet är förbrukat ska styrelsen ansöka om likvidation hos tingsrätten. Detta framgår av Aktiebolagslagen 25 kap 17 §. Ansökan ska göras senast två veckor efter den andra kontrollstämman. Något aktiebolagsrättsligt alternativ finns inte utan underlåtenhet att göra detta är i strid med aktiebolagslagen.
- b) Enligt 18 § innebär underlåtenheten att ansöka om likvidation att styrelsens ledamöter solidariskt ansvarar för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består. Det personliga betalningsansvaret gäller också för aktieägare som medverkar i beslutet att driva verksamheten vidare (19 §).
- c) Mitt yttrande över kontrollbalansräkning nr 2 påverkas inte av att aktiekapitalet är förbrukat. Yttrandet omfattar endast ett uttalande över om kontrollbalansräkningen är upprättad i enlighet med aktiebolagslagen. Yttrandet innefattar inte att ta ställning till aktiebolagslagens bestämmelser om att ansöka om likvidation. I revisionsberättelsen för 2021 ska jag utvärdera styrelsens förvaltning och det innefattar bl.a. att ta ställning till om det skett några brott mot bolagsordning och lagar. Då ett brott mot aktiebolagslagen har skett genom att bolaget inte har ansökt om likvidation, kommer jag att anmärka alternativt avstyrka ansvarsfrihet i revisionsberättelsen.



## Svar deluppgift 4.4

Jag finner vägledning i IESBA:s Etikkod där det framgår att ett egenintressehot kan uppstå om en betydande del av arvoden inte kan betalas innan nästa års revisionsberättelse ska avges. En motåtgärd mot detta hot kan vara att få delbetalning på de utestående fordringarna. Om arvodet är förfallna under en lång tidsperiod ska revisorn överväga om denne kan vara kvar som revisor.

Enligt EtikU 3 *Allmänt om medlems yrkesutövning och särskilt om arvode* måste en revisor å andra sidan beakta att denne enligt god revisionssed inte kan avgå från ett revisionsuppdrag vid en sådan tidpunkt att revisionen försenas eller försvåras.

Jag kommer att försöka få till stånd en delbetalning av fakturorna och en betalningsplan så att jag kan utföra den ordinarie revisionen. Om detta inte går kommer jag att överväga att avgå, men då i så god tid att bolaget har möjlighet att anlita en annan revisor så att årsstämma kan hållas i tid.

## Svar deluppgift 4.5

Alla företag med yrkesutövande revisorer/redovisningskonsulter som arbetar med revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster omfattas av ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*.

De olika delarna i kvalitetskontrollsystemet som det ska finnas riktlinjer och rutiner för är:

### *Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget*

Vd eller styrelse har det yttersta ansvaret för kvalitetskontrollsystemet. Den som har det operativa ansvaret för systemet ska ha tillräcklig och ändamålsenlig förmåga och erfarenhet.

### *Relevanta yrkesetiska krav*

Det ska finnas riktlinjer och rutiner för att tillse att yrkesetiska krav följs. Det inkluderar bl a att kommunicera kraven på oberoende till personalen, identifiera hot mot oberoende och eventuella motåtgärder. För att möjliggöra detta krävs att ansvariga revisorer och annan personal lämnar sådan information som gör det möjligt att samla in relevant information om oberoende och eventuella hot och motåtgärder. Minst en gång per år ska revisionsföretaget inhämta skriftlig bekräftelse på att personalen följer rutiner och riktlinjer avseende oberoende.

### *Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag*

Det innebär att riktlinjer ska fastställas över hur alla kunder och uppdrag ska utvärderas innan de antas. Syftet är att revisionsföretaget bara ska anta kunder/uppdrag där det finns kompetens och resurser att utföra uppdraget, att yrkesetiska krav kan följas att kundens hederlighet övervägts.

### *Personal*

Detta innefattar att ha rutiner och riktlinjer för att säkerställa att revisionsföretaget har tillräckligt med personal med kompetens och förmåga att utföra arbetet så att ansvariga revisorer kan lämna korrekta rapporter.

### *Hur uppdrag utförs*

I detta ligger bl a att ha rutiner för att uppdragen utförs med jämn och hög kvalitet och att erfarna teammedlemmar ska gå igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför. **Det innefattar också att minst alla börsnoterade företag ska vara föremål för uppdragsanknuten kvalitetskontroll. Riktlinjer och rutiner för denna kontroll ska fastställas.**

### *Övervakning*

Övervakning sker genom att ha en övervakningsprocess som bl a innefattar att utföra inspektion av avslutade uppdrag. Brister som noteras i dessa inspektioner ska utvärderas och kommuniceras till ansvarig revisor.

## **Svar deluppgift 5.1**

- a) ABL Kap 19 §13 – 15. Förvärv av egna aktier är tillåtna under förutsättning att man inte förvärvar mer än en tiondel av totala aktier. Eftersom bolaget har planer på att förvärva 9,5% av totala aktier finns det inget som hindrar att bolaget går vidare med sina planer. Beslut om förvärv av egna aktier ska fattas av bolagsstämman. Bolagsstämman kan bemyndiga styrelsen att fatta ett sådant beslut.
- b) Företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen ska tillämpa IAS 32 Finansiella instrument. Innehavet av egna aktier ska enligt punkt 34 särredovisas antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna. Enligt 4 kap. 14 § ÅRL får inte egna aktier tas upp som tillgångar. Anskaffningsvärdet för sådana aktier ska därför minska fritt eget kapital. Makulering av aktier minskar aktiekapitalet.

## **Svar deluppgift 5.2**

Enligt ISA 315 ska revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån och på påståendenivån när det gäller transaktionsslag, konton och upplysningar.

Enligt ISA 240 pkt 27 ska revisorn utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till risk för oegentligheter. En förhöjd risk för oegentligheter föreligger vid den första intäktsströmmen då företagsledningen har incitament att påverka bolagets intäkter genom sina uppskattningar och bedömningar.

När det finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska revisorn införliva ett mått av oförutsägbarhet i revisionsmomenten (ISA 240 pkt 30c). Vidare ska revisorn pröva riktigheten i bokföringsposter (ISA 240 pkt. 33a), granska uppskattningar i redovisningen (ISA 240 pkt. 33b). ISA 330 pkt A 15 anger vidare att revisorn bör överväga substansgranskning med större urval och till en lägre väsentlighetsnivå.

Granskning av betydande risker sker med substansgranskning och detaljgranskning (ISA 330 pkt. 21)

Den andra intäktsströmmen kan motiveras inte vara behäftad med en förhöjd risk för oegentligheter enligt ISA 240 pkt. A 31. Den kan i övrigt anses ha låg riskprofil.

## **Svar deluppgift 5.3**

Nasdaq Stockholms regelverk för emittenters syfte är att möta de krav som Lag (2007:528) om värdepappersmarknad ställer på börsen om att ha tydliga och öppna redovisade regler för

notering. Det ska vidare finnas förutsättningar för en rättvis, välordnad och effektiv handel med de finansiella instrumenten.

En upplysning i revisionsberättelsen avseende väsentliga tvivel om fortsatt drift regleras i kapitel 3 informationsregler i regelverket. Om revisionsberättelsen innehåller upplysning beträffande emittentens löpande fortlevnad (going concern) kan informationen utgöra insiderinformation. Detta betyder vidare att emittenten ska säkerställa att alla intressenter på aktiemarknaden har samtidig tillgång till insiderinformation rörande emittenten. Emittenten ska därför säkerställa att insiderinformationen behandlas konfidentiellt innan den offentliggörs och att ingen obehörig part får tillgång till sådan information. Av ovanstående följer att insiderinformation inte får lämnas ut till analytiker, journalister eller andra vare sig enskilt eller i grupp om den inte samtidigt offentliggörs.

Avseende upplysning om att förra året reviderades av annan revisor är detta inte sådan information som utgör insiderinformation, således kan denna information offentliggöras utan att hänsyn behöver tas till tidpunkt eller mottagarkrets.

### Svar deluppgift 5.4

a) Innehåll och dokumentation till Bolagsstämma regleras i ABL Kap 7. Själva ersättningsrapporten regleras i 62 §. Innehållet i riktlinjerna regleras i ABL Kap 8, 51-53b §§:

- I riktlinjerna ska det finnas en förklaring till hur de bidrar till bolagets affärsstrategi, långsiktiga intressen och hållbarhet
- Riktlinjer ska omfatta styrelseledamöter, VD och vice VD
- Riktlinjer ska antas av bolagsstämman minst var fjärde år
- Styrelsen i ett noterat bolag ska för varje räkenskapsår ta fram en särskild rapport över utbetald och inestående ersättning till VD, vice VD och styrelseledamöter som omfattas av riktlinjerna, bl.a.
  - Total ersättning för varje enskild befattningshavare uppdelad per ersättningsform, uppgift om relativa andelen fast och rörlig ersättning och hur kriterierna för utbetalning av rörlig ersättning har tillämpats
  - Årlig förändring av ersättningen och av bolagets resultat och genomsnittlig ersättning till övriga anställda
  - Avsteg från riktlinjerna, de särskilda skälen samt vilka delar av riktlinjerna som avvikits från

Ersättningsrapporten ska läggas fram på årsstämman för godkännande

b) Vilka närståendetransaktioner och vilken information som ska framläggas för bolagsstämma finns reglerat i ABL Kap 16a.

- Väsentliga transaktioner med närstående ska underställas bolagsstämman (ABL 16a §7)
- Transaktionen är väsentlig om den avser ett värde över 1 MSEK och det motsvarar minst 1% av bolagets värde (ABL 16a §2)
- Inför stämmans beslut ska styrelsen upprätta en redogörelse för transaktionen (ABL 16a §7)
- Villkoren ska framgå i sådan utsträckning att stämman ska kunna ta ställning till förslaget (ABL 16a §7)
- Vissa transaktioner är undantagna, exempelvis transaktioner med helägda dotterbolag, styrelsearvoden, lån och transaktioner som sker i den löpande verksamheten på marknadsmässiga villkor (ABL 16a 5-6 §§)

- Ett helägt dotterbolags transaktioner omfattas också av bestämmelserna ifall de inte sker på marknadsmässiga villkor.

### **Svar deluppgift 5.5**

Enligt EU-förordningen artikel 5 är detta en förbjuden tjänst. Vägledning finns även i IESBAs etikkod (etikoden). Oberoendehotet som revisorn ställs inför är ett självgranskningshot. Punkt R606.5 tar upp situationen när en IT-implementering avseende finansiell rapportering utförs av samma revisions- eller nätverksföretag som är revisor för ett företag av allmänt intresse. Då anses tjänsten vara förbjuden.

Slutsatsen är att kollegan som utför IT-tjänsten kommer behöva avsluta sitt arbete så fort som möjligt, dock senast inom tre månader, för att inte oberoendet på koncernnivå ska rubbas. Det nya revisionsuppdraget i Fabrikören AB kan heller inte antas innan den förbjudna tjänsten upphört.

### **Svar deluppgift 6.1**

Bolaget har en förpliktelse att i framtiden återställa markanläggningen i befintligt skick, detta bedöms föranleda ett väsentligt utflöde av likvida medel. Per balansdagen 2020-12-31 går det inte att säga exakt till vilket belopp förpliktelsen ska regleras eller exakt när i tiden beloppet kommer regleras. Enligt 3 kap. 9 § ÅRL uppfyller således detta definitionen av en avsättning. En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. I K3 regleras detta i kapitel 21 Avsättningar.

Enligt punkt 21.12 ska en avsättning omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar.

Enligt K3 Kap 17 materiella anläggningstillgångar punkt 7 ska det belopp som företaget gjort avsättning för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet av tillgången.

Avsättning ska alltså ske i detta fall med 50 Mkr som är den bästa bedömningen i dagens penningvärde av framtida återställningskostnader. I tillgångens värde ska utgiften för återställandet inkluderas och skrivas av över nyttjandeperioden enligt 17.12. Det betyder avskrivningar över resterande 34 år med 1,47 Mkr per år (50/34).

I juridisk person får en avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod (p.21.21). Avsättningen byggs alltså upp över tid.

### **Svar deluppgift 6.2**

I K3 regleras rättelse av fel i kapitel 10. Punkt 10.12 säger att ett företag ska rätta ett väsentligt fel i den finansiella rapport som avges närmast efter upptäckten av felet. Företaget ska rätta felet genom att räkna om ingående balans för tillgångar, skulder och eget kapital för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregick det aktuella räkenskapsåret.

Upplysningskraven i årsredovisningen regleras delvis i Kap 6 punkt 3 samt i Kapitel 10 punkt 13.

- Enligt K3 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekten av rättelse av fel.
- Enligt K3 10.13 ska större företag lämna upplysningar om rättelse av fel, mer specifikt karaktären på felet, rättelsebeloppen för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen samt rättelsebeloppen för varje påverkad post i den ingående balansen. Flerårsöversikten ska räknas om, alternativt upplysa om att så inte har skett.

### Svar deluppgift 6.3

ISA 315 punkt 18 behandlar IT-relaterade hänsynstaganden som revisorn bör överväga i planeringsfasen av revisionen. Där står att revisorn ska skaffa sig en förståelse av det informationssystem, och de affärsprocesser som sammanhänger med det, som är av betydelse för den finansiella rapporteringen. Detta kan ske bland annat genom kartläggning av de IT-processer genom vilka dessa transaktioner initieras, registreras, bearbetas, i förekommande fall rättas, överförs till huvudboken och redovisas i de finansiella rapporterna.

ISA 315 punkt 21 fortsätter med att ange att revisorn ska förstå företagets kontrollaktiviteter samt skaffa sig en förståelse av hur företaget har hanterat IT-relaterade risker.

Punkt A 62 beskriver att revisorn ska förstå vilka IT-kontroller som påverkar skapandet av räkenskapsdata, framförallt på vilket sätt den interna kontrollen påverkar det sätt på vilket transaktioner initieras, registreras, bearbetas och redovisas.

Systembehörigheter och revisionsöverväganden finns beskrivet i ISA 315 punkt A 64. Allmänna IT-kontroller beskrivs i punkt A 108.

För att utarbeta en effektiv revisionsstrategi behöver revisorn i planeringsfasen av revisionen förstå bolagets IT-miljö – detta görs effektivast genom att man utför intervjuer med IT-personal och förstår vilka arbetsmoment som täcks upp av de risker som man identifierat. Man kan sedan i revisionen möta dessa risker genom antingen test av automatiska eller manuella kontroller – eller genom att utföra substansgranskning eller test av detaljer.

### Svar deluppgift 6.4

- a) Enligt ABL 21 Kap 10 § ska ett bolag som lånat ut pengar till den förbjudna kretsen föra en särskild förteckning över detta. Enligt ABL 9 Kap 32 § ska revisionsberättelsen innehålla uttalanden om att en sådan förteckning har upprättats.
- b) Av uppgiften framgår att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har erhållits och min slutsats som revisor är att antagandet om fortsatt drift är tillämpligt men att väsentliga tvivel finns. Då upplysningar lämnats i förvaltningsberättelsen om väsentliga osäkerhetsfaktorer ska även osäkerheten kring antagandet om fortsatt drift upplysas om i revisionsberättelsen.

Se bifogad revisionsberättelse där avvikelser från standardutformning är markerat med röd text.