

1. Naturens Skafteri AB (16 poäng)

Bakgrund

Naturens skafteri AB är moderbolag i en större svensk koncern. Bolaget är privatägt. Samtliga bolag i koncernen specialiserar sig på olika aspekter av livsmedelsproduktion. Koncernen har som mål att skapa hållbara och hälsosamma livsmedelsprodukter som tillgodoser den växande efterfrågan på ekologiska och närproducerade varor.

Du är huvudansvarig revisor sedan fem år tillbaka. Moderbolaget och koncernen upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K3 och tillämpar kalenderår som räkenskapsår.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	2 411	2 259	1 879
Resultat före skatt	30,2	25,6	14,2
Summa tillgångar	1 520	1 203	1 265
Soliditet	56%	53%	50%
Medelantal anställda	527	580	472

Deluppgift 1.1 – Associationsrätt (5 p)

I samband med revisionens uppstart får revisionsteamet information om att det i början av räkenskapsåret skett ägarförändringar i moderbolaget. När revisionsteamet erhåller bolagets aktiebok noteras att denna är oförändrad sedan föregående år.

Uppgift

Redogör för

- vilka skyldigheter som finns avseende att föra aktiebok,
- syftet med en aktiebok,
- vilka skyldigheter som finns avseende att uppdatera aktiebok och vad det kan innebära om kraven inte efterlevs, samt
- vem som bär ansvaret för aktieboken.

Svar deluppgift 1.1

Jag söker stöd i 5 kap aktiebolagslagen (ABL).

- Varje aktiebolag har en skyldighet att föra en aktiebok som innehåller uppgifter om aktier och aktieägare.
- Aktieboken ska ge underlag för aktieägars rättigheter mot bolaget och för att ge bolaget och andra intressenter möjlighet att bedöma ägarförhållandena i bolaget.
- Vid förändringar i ägarförhållande ska aktieboken genast uppdateras. Ändringar i aktieboken ska dateras, om inte tidpunkten för ändringen framgår av annat tillgängligt material. I 30 kap 1 § st ABL anges att den som underlåter att upprätta eller uppdatera aktieboken kan dömas till böter eller fängelse i upp till ett år. Om någon lidit skada på grund

av att lagens krav om aktiebok inte följts kan det även bli fråga om skadestånd.

d) Det är styrelsen, eller den som styrelsen bemyndigat, som har ansvaret för att aktieboken förs och hålls tillgänglig enligt de regler som anges i ABL.

Deluppgift 1.2 – Redovisning (6 p)

Moderbolaget har under året beslutat att börja placera överlikviditet i en värdepappersportfölj och har därför förvärvat aktier i olika noterade bolag. Alla förvärv är långsiktiga och ingår i bolagets totala "investeringsportfölj". Bolagets ekonomichef har meddelat att då strategin är att förvalta innehaven som en portfölj, önskar de också spegla detta i de finansiella rapporterna genom att tillämpa portföljvärdering. I samband med bokslutsgranskningen erhåller du bolagets specifikation över innehaven i portföljen. Denna specifikation utgör också bolagets underlag till värdering av innehaven per balansdagen.

Bokslutsspecifikation konto 1350 Ägarandelar i noterade bolag ("Investeringsportfölj") 31 december 2025			
Innehav	Ägarandel	Anskaffningsvärde	Marknadsvärde
Bolag 1 AB	16%	1 685 475	1 852 800
Bolag 2 AB	2,3%	2 205 897	1 958 063
Bolag 3 AB	0,5%	845 639	900 254
Bolag 4 AB	29%	3 589 012	5 568 203
Bolag 5 AB	13%	985 682	960 054
Total		9 311 705	11 239 374
Saldo konto 1350		9 311 705	
Avstämt 			

Uppgift

Moderbolaget redovisar finansiella instrument enligt K3 kapitel 11 samt tillämpar 4 kap 5 § 2 st Årsredovisningslagen (ÅRL).

Det har blivit dags för dig att granska bolagets värdering av innehaven i portföljen. Av bokslutsspecifikationen framgår att det bokförda värdet motsvarar anskaffningsvärdet och uppgår till 9 311 705 kr.

Redogör för om värderingen av innehaven har skett i enlighet med tillämpligt regelverk. Identifiera och kvantifiera eventuella fel i värderingen samt ange hur en korrekt värdering per balansdagen skulle se ut i moderbolaget.

Svar deluppgift 1.2

Enligt uppgiften tillämpar bolaget kapitel 4 5 § 2 st Årsredovisningslagen (ÅRL) vilket innebär att bolaget skriver ner finansiella anläggningstillgångar till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Jag börjar med att bedöma om "investeringsportföljen" uppfyller kraven för att även redovisningsmässigt kunna utgöra en värdepappersportfölj. Enligt K3 11.9 består en värdepappersportfölj av finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad och som innehåses för riskspridning. Då innehaven består av aktier i noterade bolag anses kravet på "aktiv marknad" vara uppfyllt. Vidare framgår av uppgiften att investeringarna görs inom en rad olika branscher varför jag utgår ifrån att det utgör en strategi för riskspridning. Mot bakgrund av detta bedömer jag att investeringsportföljen kan anses utgöra en värdepappersportfölj. När det gäller värdering av en värdepappersportfölj i samband med nedskrivningsprövning följer det av K3 11.26 att den får värderas som en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras. Givet att portföljen består av enskilda och specifika noterade bolag får detta anses uppfylla kravet kring tydlig identifiering. Vad gäller kravet på dokumenterad riskspridningsstrategi framgår det inte av uppgiften hur, eller om, bolaget uppfört sådan dokumentation. Jag utgår dock ifrån att en sådan riskspridningsstrategi finns dokumenterad i samband med beslutet om att börja investera överlikviditeten i noterade bolag och bygga upp en "investeringsportfölj".

Jag konstaterar därmed att bolagets "investeringsportfölj" även redovisningsmässigt kan anses utgöra en värdepappersportfölj enligt K3 11.9, och att denna kan värderas som en post (portföljvärdering) enligt K3 11.26.

Jag går vidare med att granska bolagets specifikation och underlag till värdering av portföljen per balansdagen. Jag konstaterar att det totala anskaffningsvärdet, tillika bokfört värde, uppgår till 9 311 705 kr vilket understiger det totala marknadsvärdet uppgående till 11 239 374 kr. Jag noterar dock att innehavet i Bolag 4 AB uppgår till 29 %. Bolag 4 AB presumeras därför utgöra ett intressebolag. Enligt K3 11.2 får detta kapitel inte tillämpas på andelar i intressebolag. Intressebolag ska istället redovisas till anskaffningsvärdet enligt kapitel 14 och värderas i enlighet med kapitel 27 Nedskrivningar. Innehavet i Bolag 4 AB diskvalificerar därmed för att utgöra en del av värdepappersportföljen och portföljvärdering enligt kapitel 11. Detta får till följd att Bolag 4 AB ska brytas ut från portföljen och värderas individuellt till anskaffningsvärdet om 3 589 012 kr. Något nedskrivningsbehov avseende innehavet i Bolag 4 AB föreligger inte då marknadsvärdet överstiger anskaffningsvärdet.

Den kvarvarande portföljen består då av Bolag 1, 2, 3 och 5 AB vars totala anskaffningsvärde uppgår till 5 722 693 kr. Detta anskaffningsvärde understiger marknadsvärdet om 5 671 171 kr och ett nedskrivningsbehov om 51 522 kr föreligger därmed. Jag förmedlar mina iakttagelser till ekonomichefen.

Innehav portfölj	Ägarandel	Anskaffningsvärde	Marknadsvärde
Bolag 1 AB	16%	1 685 475	1 852 800
Bolag 2 AB	2,3%	2 205 897	1 958 063
Bolag 3 AB	0,5%	845 639	900 254

Bolag 5 AB	13%	985 682	960 054
Total		5 722 693	5 671 171

Deluppgift 1.3 – Revision (5 p)

Bolaget utsattes nyligen för en cyberattack. Hackare använde phishing-e-post och skadlig programvara för att få tillgång till affärssystemet där de stal känsliga data och krypterade filer. Företagets IT-avdelning upptäckte attacken genom ovanlig nätverkstrafik och isolerade snabbt de infekterade systemen. En extern säkerhetsfirma anlätades för att hantera situationen och återställa systemen. Cyberattacken har inte orsakat bolaget någon väsentlig skada.

Uppgift

Redogör för hur du bör agera med avseende på cyberattacken samt ge förslag på två konkreta granskningsåtgärder utifrån din redogörelse.

Svar deluppgift 1.3

Jag finner vägledning i ISA 315 bilaga 5 p.19. Då information om en cyberattack, vanligen benämnt säkerhetsöverträdelse, har identifierats behöver jag förstå i vilken grad en sådan överträdelse har påverkat IT-applikationer, databaser och operativsystem som stödjer upprättandet av de finansiella rapporterna och följaktligen om överträdelsen hade potential att påverka den finansiella rapporteringen. Om jag drar slutsatsen att den finansiella rapporteringen kan ha påverkats behöver jag förstå och granska bolagets kontroller för att fastställa den möjliga påverkan från, och omfattningen av, möjliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Därtill behöver jag fastställa att företaget har tillhandahållit mig korrekta upplysningar avseende säkerhetsöverträdelsen.

För att förstå överträdelsens påverkan och omfattning på de finansiella rapporterna gör jag förfrågningar till företagsledningen samt den säkerhetsfirma som bolaget anlitat för att förstå vilka applikationer och/eller IT-system som påverkats. Om den finansiella rapporteringen har, eller kan ha, påverkats tar jag del av bolagets utredning och utvärderar hur bolaget kommit fram till och fastställt slutsatserna. Jag överväger att involvera IT-specialister för att granska och utvärdera bolagets utredning.

2. SmartStudy Solutions AB (publ.) (20 poäng)

Bakgrund

SmartStudy Solutions AB utvecklar och tillhandahåller en plattform anpassad efter tillämplig läroplan med flera olika ämnen för digitalt studiestöd, både för användning hemma och i skolan. Bolaget är noterat på Nasdaq Stockholm och är moderbolag i en större koncern som organisatoriskt är uppdelad i tre affärsområden.

Du är huvudansvarig revisor sedan ett flertal år tillbaka. Koncernen upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med IFRS. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	1 050	980	860
Resultat före skatt	70	85	130
Summa tillgångar	1 950	1 910	1 860
Soliditet	43 %	41 %	38 %
Medelantal anställda	310	280	240

Deluppgift 2.1 – Redovisning (4 p)

Bolagets ekonomiansvarige har fått höra om en ny standard, IFRS 18, som kommer att ersätta IAS 1. Den ekonomiansvarige hör av sig till dig och undrar vad den nya standarden innebär och om, eller hur, den kommer att påverka bolaget. Koncernens resultaträkning för 2025 ser ut enligt följande:

Mkr		Kommentar
Nettoomsättning	1 100	
Kostnad för sålda varor och tjänster	- 360	
Bruttoresultat	740	
Försäljningskostnader	- 300	
Administrationskostnader	- 175	
Forsknings- och utvecklingskostnader	- 345	
Övriga rörelseintäkter	8	Avser licensintäkt från partnerskap.
		Varav 5 mkr avser reaförlust på avyttrade anläggningstillgångar och 8 mkr avser nettot av valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär. Brutto uppgår valutakursvinster till 7 mkr och förluster till -15 mkr.
Övriga rörelsekostnader	- 13	
Rörelseresultat	- 85	
Finansiella intäkter	4	2 mkr avser ränteintäkter på cashpoolen och 2 mkr avser dröjsmålsränteintäkt från kundfordringar.

Finansiella kostnader	-	38	20 mkr avser räntekostnader på räntebärande skulder, 5 mkr avser dröjsmålsräntekostnad på leverantörsskulder och 13 mkr avser nettot av valutakursvinster och förluster på finansiella fordringar och skulder. Brutto uppgår valutakursvinster till 8 mkr och förluster till -21 mkr.
Resultat från andelar i intresseföretag		3	
Finansnetto	-	31	
 Resultat före skatt	-	116	
Skatt		23	Skatteintäkt pga underskottsavdrag som aktiveras.
Årets resultat	-	93	

Uppgift

- Redogör för när den nya standarden förväntas träda i kraft och vad den innebär i stora drag genom att ange två förändringar som införs med IFRS 18.
- Baserat på informationen i koncernens resultaträkning, ge förslag på två poster i koncernens resultaträkning som påverkas i och med IFRS 18.

Svar deluppgift 2.1

- IFRS 18 träder i kraft 1 januari 2027 (förutsatt antagande av EU) och ska tillämpas retroaktivt både i delårsrapporter och i årsredovisningen. För företag med kalenderår som räkenskapsår innebär detta att den första rapporteringen i enlighet med IFRS 18 kommer att ske i delårsrapporten för det första kvartalet 2027 (Q1 2027) med jämförelsesiffror för Q1 2026. Standarden syftar till att öka jämförbarhet och förbättra transparens i information om företagens resultat. Den innebär bland annat:
 - Nya krav på klassificering och presentation av intäkter och kostnader i resultaträkningen införs. Poster i resultaträkningen måste klassificeras i en av fem kategorier; rörelsen, investeringar, finansiering, inkomstskatter och avvecklade verksamheter. Obligatoriska delsummor för "Rörelseresultat", "Resultat före finansiering", "Inkomstskatt" och "Årets resultat" måste presenteras.
 - Krav på att upplysa om alternativa resultatmått i en enda not som inkluderar hur dessa har beräknats, hur de ger användbar information och avstämning mot den mest jämförbara delsumman som anges i IFRS 18 eller annan IFRS.
 - Krav på upplysningar om kostnader efter kostnadsslag för företag som presenterar en funktionsindeldad resultaträkning.
 - Vägledning för sammanslagning och uppdelning av information. Krav på om informationen ska presenteras i räkningarna eller upplysas om i noterna.
 - IFRS 18 medför även vissa följdändringar i IAS 7 Rapport över kassaflöden, IAS 33 Resultat per aktie och IAS 34 Delårsrapportering.
- Utifrån den presenterade resultaträkningen för koncernen med tillhörande information om respektive post, kommer viss omfördelning av intäkter och kostnader att krävas, och klassificering av posterna att behöva göras till en av de fem kategorierna som ska presenteras i resultaträkningen enligt IFRS 18. Se nedan förslag till omfördelningar av intäkter och kostnader:

- Valutakursvinster och förluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär bruttoredovisas i posten "Övriga rörelseintäkter" och "Övriga rörelsekostnader", som en del av rörelseresultatet.
- Dröjsmålsränteintäkt från kundfordringar flyttas upp till rörelsen i posten "Övriga rörelseintäkter", som en del av rörelseresultatet.
- Dröjsmålsräntekostnad på leverantörsskulder flyttas upp till rörelsen i posten "Övriga rörelsekostnader", som en del av rörelseresultatet.
- Intäkter relaterat till cash pool, resultat från andelar i andelar i koncernföretag eller intresseföretag flyttas upp från finansnetto till Investeringsverksamheten, och inkluderas "Resultat före finansiering och inkomstskatt". Posterna ska förklara intäkten, exempelvis "Resultat från andelar i intresseföretag".
- Valutakursintäkter och förluster relaterat till finansieringsverksamheten ska nu bruttoredovisas som poster innan delsumman "Resultat före skatt".

Deluppgift 2.2 – Revisorsrollen (5 p)

Bolaget har vid flertalet tillfällen under räkenskapsåret varit sent med betalning av våra delfakturor avseende revisionsarvodet. Nu är även den senaste fakturan förfallen över 60 dagar trots flertalet påminnelser.

Uppgift

Redogör för vilka frågeställningar som aktualiseras med anledning av den obetalda fakturan.

Svar deluppgift 2.2

Enligt 20 § revisorslagen (RL) ska revisorn vara oberoende. Jag finner vägledning i IESBA:s Etikod avsnitt 410.12 som behandlar förfallna arvoden och EtikU 3 som ger ytterligare vägledning. Punkt 410.12 anger att ett egenintressehot eller skrämselhot kan föreligga när arvoden inte betalas av en revisionskund. Relevanta faktorer för att utvärdera nivån på hotet innefattar vilken betydelse som arvoden har för revisionsföretaget, hur länge fakturorna varit förfallna och en bedömning av revisionskundens förmåga att betala. Mot bakgrund av de historiskt sena betalningarna och den förfallna fakturan, aktualiseras därmed frågan om det föreligger ett hot mot mitt oberoende. Jag behöver förstå orsakerna till att bolaget är sent med betalningarna, om det beror det på likviditetsproblem eller brister i den interna kontrollen eller på grund av någon annan bakomliggande orsak. Exempel på motåtgärder för att hantera hotet kan vara att inhämta delbetalning eller att låta en lämplig oberoende part granska det utförda revisionsarbetet. Om en betydande del av förfallna arvoden är obetalda under en längre tid kan frågor avseende om det kan motsvara ett lån till kunden, om vi ska fortsätta revisionsuppdraget eller bli återvalda som revisorer, bli aktuella. Jag dokumenterar frågeställningarna och mina ställningstaganden i Analysmodellen.

Deluppgift 2.3 – Revision (6 p)

Väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet har i revisionen beräknats utifrån omsättningen och fastställts till 7 mkr. Arbetsväsentligheten har fastställts till 5 mkr. Under revisionens gång har revisionsteamet upptäckt ett antal fel i bolagets räkenskaper. Några av felen kommer att rättas av bolaget men flera av felen önskar bolaget förbli orättade. Följande fel har identifierats:

- Vid granskning av bolagets internt upparbetade immateriella tillgångar noteras att utgifter hänförliga till forskningsfasen felaktigt har aktiverats. Detaljgranskningen av

de immateriella anläggningstillgångarna har baserats på ett statistiskt revisionsmässigt urval av olika utvecklingsprojekt där nedlagda utgifter och dess aktiverbarhet har granskats. Du bedömer att det rör sig om ett systematiskt fel och har skattat felet i hela populationen till 10 mkr i för höga aktiveringar av immateriella anläggningstillgångar under räkenskapsåret. Du kommunicerar detta med ekonomiansvarig och VD som kan tänka sig att rätta de faktiska felen som noterats avseende de stickprov som tagits. Däremot accepterar de inte resonemanget om skattning av felet till hela populationen. De faktiska felen i granskade stickprov uppgår till 2 mkr.

- Ett periodiseringsfel avseende licensintäkter har noterats. Felet avser licenser som intäktsförts i samband med fakturering men som borde ha periodiserats över avtalsperioden. Felet uppgår till 3 mkr i för högt redovisade intäkter och uppdagades i samband med detaljgranskning av väsentliga intäktsbokningar nära balansdagen. Ekonomiansvarig och VD håller med om din bedömning och kommer att rätta felet i de finansiella rapporterna.
- Bolaget redovisar 30 mkr som pågående utvecklingsarbeten avseende ett nytt AI-baserat system. Systemet har tagits i bruk och genererat intäkter under hela räkenskapsåret. Trots det redovisar bolaget utvecklingsarbetet som pågående utveckling i balansräkningen. Du bedömer att avskrivningar borde ha gjorts sedan systemet togs i bruk i början av året. Felet uppgår till 6 mkr i för låga avskrivningar och för högt redovisade immateriella anläggningstillgångar. Ekonomiansvarig och VD håller inte med om det med hänvisning till att systemet fortfarande håller på att utvecklas då uppdateringar och förbättringar konstant genomförs. De vill inte justera det bedömda felet i de finansiella rapporterna.
- Semesterlöneskulden är underskattad med 2,5 mkr till följd ett manuellt fel vid beräkningen. Du anser att ni har genomfört tillräckliga åtgärder för att kunna bedöma att risken för ytterligare fel är låg. Ekonomiansvarig och VD är överens kring din bedömning och kommer att rätta felet i de finansiella rapporterna.

Uppgift

Redogör för hur felen ska utvärderas och hur revisionen påverkas av de noterade felen.

Svar deluppgift 2.3

Jag finner vägledning i ISA 450 som behandlar utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen. Enligt p.5 ska revisorn ackumulera fel och enligt p.11 ska felen utvärderas både enskilt och sammantaget. Vidare anges i p.6 att när summan av fel närmar sig fastställd väsentlighet, eller när det finns risk för att andra fel föreligger som tillsammans med de ackumulerade felen skulle kunna vara väsentliga, ska revisorn bedöma om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras. Eftersom de identifierade felen överstiger fastställd väsentlighet behöver vi utvärdera och fastställa om vår revisionsstrategi och granskningsplan måste ändras.

Enligt p.8 ska revisorn informera lämplig ledningsnivå och begära att de rättar felen. Om de vägrar att rätta felen ska revisorn förstå varför och utvärdera om de finansiella rapporterna som helhet innehåller några fel (p.9). Av uppgiften kan utläsas att ekonomiansvarig och VD är underrättade om de identifierade felen och att de kommer att rätta några fel, men inte alla. Jag behöver därför utvärdera skälen till att inte alla fel kommer att rättas för att bedöma om det föreligger eventuell bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar och därmed risken för ytterligare fel i de finansiella rapporterna (p.A13).

Vad gäller periodiseringsfelet i intäkter och felet i semesterlöneskulden kommer dessa att rättas och vårt uttalande kommer således inte att påverkas.

Avseende intäkterna bedömer jag dock att vi behöver utreda om ytterligare felaktigheter föreligger då felet noterades i samband med detaljgranskning av väsentliga intäktsbokningar nära balansdagen. Jag modifierar revisionsstrategin genom att identifiera en betydande risk kopplat till periodisering av intäkter och uppdaterar granskningsplanen med ytterligare åtgärder och lägre tröskelvärden för att möta risken. Felet i beräkning av semesterlöneskulden är ett engångsfel och risken för att andra upptäckta fel skulle kunna föreligga anses därmed vara låg. Min bedömning är således att ingen ändring av revisionsstrategi eller granskningsplan i detta hänseende behöver göras.

Avseende det orättade felet i avskrivningarna på utvecklingsarbetet som borde ha aktiverats är min bedömning att även det rör sig om ett engångsfel som inte leder till någon påverkan på vår revisionsstrategi eller granskningsplan. Beloppsmässigt ligger det enskilda felet under vår övergripande väsentlighet varmed jag drar slutsatsen att vårt uttalande inte behöver modifieras. Däremot informerar jag styrelsen om felet i enlighet med ISA 450 p.12 och inhämtar skriftligt uttalande från företagsledningen enligt p.14.

Vad gäller skattningsfelet avseende utvecklingsprojekten är jag och företagsledningen inte överens och felet uppgår till väsentligt belopp. Jag kan begära att företagsledningen undersöker kontot och rättar felet. Därefter kan jag genomföra ytterligare granskningsåtgärder för att avgöra om fel fortfarande finns kvar (ISA 450 p.7 och ISA 530 A23). Om fel fortfarande föreligger och är väsentligt behöver jag ompröva väsentlighetsnivån i enlighet med ISA 450 p.10. Därefter måste jag enligt p.12 informera bolagets styrelse om hur felet kan komma att påverka vårt uttalande om det förblir orättat (p.A26-A28). Så länge felet inte rättas, och att vi efter företagsledningens utredning och ytterligare granskning kommer fram till att det fortsatt rör sig om ett väsentligt fel, är min bedömning att jag behöver lämna ett modifierat uttalande avseende immateriella anläggningstillgångar i revisionsberättelsen. Skriftligt uttalande från företagsledningen inhämtas enligt p.14.

I revisionsdokumentationen inkluderar jag samtliga identifierade fel, både de rättade och orättade, samt min bedömning och slutsats om huruvida de är väsentliga, både enskilt och sammantaget, samt mina slutsatser kring den övergripande revisionsstrategin (p.15).

Deluppgift 2.4 – Revision (5 p)

I koncernen finns en redovisad goodwill om 950 mkr. Årligen genomförs en nedskrivningsprövning. Inför årsbokslutsgranskningen erhåller revisionsteamet bolagets nedskrivningsprövning som visar ett återvinningsvärde som överstiger det bokförda värdet med 353 mkr. Bolaget har således inte identifierat något nedskrivningsbehov och har inte heller redovisat någon nedskrivning.

**Prognostiserade fria kassaflöden
(MSEK)**

Operativt kassaflöde	2025 Faktiskt utfall	2026 Prognos	2027 Prognos	2028 Prognos	2029 Prognos	2030 Prognos	2031 Prognos	Terminal år
Totala intäkter	1 188	1 250	1 350	1 460	1 590	1 720	1 910	1 910
-Rörelsekostnader	-1 273	-1 080	-1 200	-1 300	-1 400	-1 500	-1 650	-1 650
Justeringar:								
Resultat från andelar i intresseföretag	3	2	3	4	4	5	6	6
-Avskrivningar	-55	-60	-65	-70	-75	-80	-85	-85
=EBITA	-137	112	88	94	119	145	181	200
+/- Skatt	0	-23	-18	-19	-25	-30	-37	-41
=Resultat efter skatt	-137	89	70	75	94	115	144	159
+Återläggning avskrivningar	55	60	65	70	75	80	85	85
=Brutto operativt kassaflöde	-82	149	135	145	169	195	229	244
+/- Förändring i rörelsekapital	-20	-20	-25	-30	-35	-40	-50	-50
Investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar	-55	-60	-65	-70	-75	-80	-85	-85
Investeringar i finansiella anläggningstillgångar	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5
Totala investeringar i anläggningstillgångar	-60	-65	-70	-75	-80	-85	-90	-90
Fritt kassaflöde	-162	64	40	40	54	70	89	104
Rörelsemarginal (%)	-11,5%	9,0%	6,5%	6,4%	7,5%	8,4%	9,5%	10,5%
Försäljningstillväxt (%)		5,2%	8,0%	8,1%	8,9%	8,2%	11,0%	11,0%
Nettoinvesteringar i % av försäljning (%)	-5,1%	-5,2%	-5,2%	-5,1%	-5,0%	-4,9%	-4,7%	-4,7%
Period		0,5	1,5	2,5	3,5	4,5	4,5	4,5
Diskonterat nuvärde		61	35	32	40	48	60	1 026

	Prognos
WACC	9,0%
Långsiktig tillväxttakt	2,0%
	2025-12-31
Nuvärde av kassaflöden under prognosperioden	276
Nuvärde av kassaflöden, terminalår	1 026
Återvinningsvärde	1 303
Redovisat värde goodwill	950
Över- / undervärde	353

Uppgift

- Ge förslag på fyra relevanta och avskiljbara granskningsåtgärder för bolagets nedskrivningsprövning av goodwill.
- Ge exempel på tre relevanta frågor/observationer som du vill diskutera med företagsledningen utifrån erhållet nedskrivningstest.

Svar deluppgift 2.4

a) Förslag på granskningsåtgärder inkluderar:

- Kontrollera inputen i modellen mot relevanta underlag
- Kontrollsummera rader och summor.
- Utvärdera om värderingsmodellen är uppställd i enlighet med gällande regelverk (IAS 36) och praxis.
 - Överväg att konsultera värderingsexperter.
- Utvärdera rimlighet i gjorda antaganden, t.ex. genom att:
 - Jämföra upprättad prognos mot historiskt utfall.
 - Utvärdera bolagets träffsäkerhet i historiskt upprättade prognoser.
 - Jämföra använda antaganden, såsom tillväxt och diskonteringsränta, mot jämförbara bolag inom samma bransch.
- Genomför känslighetsanalys avseende antaganden såsom exempelvis WACC och tillväxt.

b) Områden eller frågor som jag vill diskutera med företagsledningen inkluderar exempelvis:

- EBITDA för terminalåret summerar felaktigt till 200 kr och inte till 181 mkr som den borde. Detta leder till ett högre beräknat nyttjandevärde än vad det borde vara. Jag ber företagsledningen att rätta till detta.
- Prognosperioden omfattar enligt bolagets test 6 år. Enligt IAS 36 p.33 ska prognosperioden högst omfatta fem år såvida det inte finns goda skäl till att använda en längre period. Jag ställer frågor till företagsledningen om prognosperioden.
- Testet visar på en stark omsättnings- och lönsamhetstillväxt som är betydligt bättre än vad historiskt utfall visar. Bolagets trend de tre senaste åren har förvisso varit ökade intäkter men lönsamheten har gått nedåt. Jag ställer frågor avseende rimligheten i prognoserna, exempelvis vad som driver omsättnings- respektive lönsamhetstillväxten. Jag kommer dessutom att ställa frågor kring prognostiserade investeringar då testet indikerar på relativt låga investeringar i förhållande till tillväxten.
- Jag noterar att testet är upprättat som om det bara finns en kassagenererande enhet inom koncernen. Med kännedom om att koncernen organisatoriskt består av tre affärsområden ifrågasätter jag om det finns skäl att identifiera kassagenererade enheter på en lägre nivå, i enlighet med IAS 36 p.66.

3. Livets Rum Bostadsrättsförening (19 poäng)

Bakgrund

Livets Rum bostadsrättsförening är en mindre ekonomisk förening. Verksamheten består av att äga och förvalta föreningens fastighet som utgörs av 72 lägenheter och två lokaler i bottenvåningen. Föreningen har 102 medlemmar. Bolaget tillämpar K2 och redovisningen sköts av en extern redovisningsbyrå.

Du är byråvald revisor i föreningen sedan tre år tillbaka. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	4,7	4,6	4,5
Resultat före skatt	0,3	0,1	0,2
Summa tillgångar	86	84	84
Soliditet	54%	52%	52%
Medelantal anställda	0	0	0

Deluppgift 3.1 – Redovisning (6 p)

Föreningens redovisningsbyrå har förstått att bostadsrättsföreningar från och med 1 januari 2026 måste upprätta sin finansiella rapportering enligt K3-regelverket. Några av de skillnader som redovisningsbyrån identifierat jämfört med nu tillämpade K2-regelverket avser hantering av avskrivningar på byggnader, samt praktiska skillnader i redovisningen av utgifter för renoverings, om- eller tillbyggnadsarbeten.

Uppgift

Då övergången till K3 kommer att påverka föreningens redovisning vänder sig redovisningsbyrån till dig och frågar om hur övergången till K3 påverkar årsredovisningen, samt vilka effekter bytet av regelverk får på redovisningen avseende avskrivningar samt aktivering av utgifter för reparationer och underhåll på fastigheten. Bortse från eventuella skattemässiga effekter.

Svar deluppgift 3.1

Jag finner stöd i K3 kapitel 35 som hanterar förstagångstillämpning av regelverket. Föreningen ska från tidpunkten för övergången räkna om poster i balansräkningen genom att upprätta en så kallad ingångsbalansräkning. Det framgår av K3 35.7 att det finns lättnadsregler för mindre företag. Eftersom föreningen är en mindre förening krävs inte omräkning av jämförelsetalen förutsatt att det anges i årsredovisningen att någon omräkning inte skett (3 kap 5 § årsredovisningslagen). Upplysning om bristande jämförbarhet behöver därtill anges. Detta medför att föreningens ingångsbalansräkning blir per 1 januari 2026.

Enligt K3 35.18 ska det redovisade värdet på fastigheten delas upp i bestandsdelar (komponenter) per tidpunkten för övergången. Komponenter har olika nyttjandeperioder vilka i framtiden kommer bytas ut med olika tidsintervall. Fastigheten och dess värde behöver

delas in i de betydande komponenter som finns så som stomme, stammar, fasad, tak och liknande.

När uppdelningen är färdigställd och redovisad i anläggningsregistret ska den kvarvarande nyttjandeperioden uppskattas för respektive komponent. Bedömningen ska göras vid tidpunkten för övergången. Därefter kan avskrivningen för de olika komponenterna fastställas för räkenskapsåret 2026 och framåt.

Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnad när de uppkommer, detta gäller oavsett K-regelverk. Däremot ska utgifter för utbyte av en komponent, till exempel stammar, enligt K3 aktiveras som en ny komponent i anläggningsregistret. Den komponent som bytts ut eller renoverats, ska helt eller delvis utrangeras (kostnadsföras) över resultaträkningen. Enligt K2 får däremot enbart värdehöjande åtgärder aktiveras. Åtgärder som inte är värdehöjande ska redovisas som kostnad när de uppkommer.

Ytterligare en effekt från övergången till K3 avser avskrivningar. Enligt K3 ska avskrivningar påbörjas när en ny komponent tas i bruk. Detta kan jämföras med K2-regelverket där avskrivningen kan göras på helår även om tillgången varit i bruk endast delar av året.

Mot bakgrund av ovan svarar jag redovisningsbyrån att övergången till K3 ska redovisas från och med tidpunkten för övergången, dvs 1 januari 2026. Ingen omräkning av jämförelsetalen krävs, men upplysning om detta behöver lämnas i årsredovisningen. Då föreningen är tvingad att tillämpa komponentavskrivning behöver redovisningsbyrån, tillsammans med föreningen, påbörja arbetet med att identifiera de komponenter som finns samt uppskatta dess kvarvarande nyttjandeperiod. Framåtriktat påverkas föreningen även av att avskrivningar kommer att behöva redovisas från och med när en komponent tas i bruk, samt att utgifter för utbyte eller renovering av en komponent, oavsett om det är en värdehöjande åtgärd eller ej, ska aktiveras som en anläggningstillgång.

Deluppgift 3.2 – Revision (5 p)

I samband med förvaltningsrevisionen under hösten genomförs en granskning av kostnadsförda styrelsearvoden under räkenskapsåret. På kontoutdraget noteras en större kostnad som visar sig vara ett extra styrelsearvode till föreningens styrelseordförande. Vid förfrågan till styrelseordföranden förklaras att arvodet är relaterad till hans arbete med en större tvist under året. Styrelseordföranden förklarar vidare att arvodet är något hen har rätt till då timmarna som spenderats på tvisten är utöver det ordinarie uppdrag som ordförande, och borde därför rimligen medföra ytterligare arvode. Det finns ett styrelsebeslut på att ett extra styrelsearvode ska erhållas där det också tydligt framgår att styrelseordföranden inte deltog vid beslutsfattandet. Kassören i föreningen har godkänt utbetalningen till styrelseordföranden. Styrelseordföranden tycker att du som revisor inte borde ha synpunkter på hans arvode och dessutom borde beloppet vara oväsentligt för revisionen.

Uppgift

Redogör för hur du agerar och svarar mot styrelseordföranden. Bortse från resonemang kring granskning av närståendetransaktioner.

Svar deluppgift 3.2

Granskningen av styrelsearvoden ingår som en del av förvaltningsrevisionen. Jag finner därför vägledning i RevR 209 som behandlar förvaltningsrevision. Förvaltningsrevision syftar till att bekräfta att styrelsen fullgjort sina förpliktelser inom ramen för föreningens förvaltning,

där ibland att kraven enligt lag om ekonomiska föreningen (LEF) följts. Enligt 8 kap 3 § LEF ska revisorn granska styrelsens förvaltning.

Det framgår vidare av 7 kap 26 § LEF att det är föreningsstämman som beslutar om arvode och ersättningar till styrelseledamöterna för deras styrelseuppdrag. Det finns inga möjligheter för styrelsen att själva fatta beslut om ett arvode. Enligt 8 kap 36 § LEF ska revisorn uttala sig om ansvarsfrihet i revisionsberättelsen. Om en styrelseledamot vidtagit någon handling som kan föranleda ersättningsskyldighet, eller som varit i strid med LEF. Mot bakgrund av detta är arvode till styrelsen ett viktigt område att beakta och granska i revisionen. Jag påtar detta för styrelseordföranden.

Eftersom det saknas beslut från bolagsstämman kring arvodet bör jag som revisor undersöka omständigheterna kring denna mer ingående och göra vidare bedömningar kring huruvida ansvarsfriheten kan ifrågasättas. Jag undersöker också om arvodet är en sådan värdeöverföring som är olaglig och ska återlämnas till föreningen enligt 12 kap 7 § LEF, eller om den är affärsmässigt betingad. Beroende av mina slutsatser från min granskning kan det bli aktuellt att lämna en anmärkning i revisionsberättelse.

Deluppgift 3.3 – Revisionsberättelse (8 p)

Det har blivit dags att avsluta revisionen och avge revisionsberättelse. Du har noterat följande två omständigheter som kan påverka din revisionsberättelse:

- a) Föreningen har en tvist med den entreprenör som genomförde stambyte hos föreningen föregående år. Entreprenören har riktat krav på ett väsentligt belopp mot föreningen till följd av merkostnader i samband med stambytet. Tvisten är pågående och i tidigt skede. Beloppet är betydande vilket innebär att om entreprenören vinner framgång i målet äventyras föreningens överlevnadsförmåga/fortsatta drift. Kravet har bestridits av föreningen och en advokat är inkopplad. Styrelsen har redogjort för tvisten, samt styrelsens bedömning kring den väsentliga osäkerhetsfaktor som den innebär avseende föreningens fortsatta drift, i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. Ytterligare upplysning har inte gjorts, och tvisten har inte påverkat föreningens resultat- eller balansräkning.
- b) I samband med den löpande granskningen noterades att föreningen av misstag vid två tillfällen redovisat fel skatter och sociala avgifter. Vid årsbokslutet har föreningen korrigerat felet och skickat in en rättelse till Skatteverket samt betalat in tidigare redovisade belopp.

Uppgift

Ta ställning till hur ovanstående två omständigheter påverkar revisionsberättelsen. Redogör för dina ställningstaganden och upprätta fullständig revisionsberättelse.

Svar deluppgift 3.3

- a) Det framgår av uppgiften att tvisten är pågående och i tidigt skede. Jag utgår därför ifrån att det inte finns någon tillgänglig information för att bedöma utfallet i tvisten. Enligt K2 16.2 krävs det att utflödet av resurser är sannolikt för att en avsättning ska göras. Eftersom tvisten är i tidigt skede är det fortfarande osäkert om föreningen kommer bli ersättningsskyldig. Mot bakgrund av detta bedömer jag att det är korrekt hanterat att inget finns redovisat avseende tvisten i bokslutet. Det framgår vidare att kravet från entreprenören är av betydande storlek och att upplysning om denna har lämnats i förvaltningsberättelsen. Med antagande om att upplysningen i

förvaltningsberättelsen är tillräcklig, anses detta tillräckligt. Baserat på att kravet är av sådan betydelse storleksmässigt att det skulle kunna äventyra föreningens fortsatta drift/överlevnadsförmågan om det görs gällande, gör jag bedömningen att upplysningen om tvisten är såpass väsentlig för en läsare av de finansiella rapporterna att jag därför bör upplysa läsarna av årsredovisningen om densamma. Det framgår vidare av ISA 706 (omarbetad) p.A5 att en upplysning av särskild betydelse kan lämnas om det föreligger en tvist där det framtida utfallet är osäkert. Jag infogar ett stycke angående "Upplysning av särskild betydelse" i revisionsberättelsen. Se bifogad revisionsberättelse.

- b) Enligt RevR 209 p.4.3 anges att frivillig rättelse av felaktigheter kan påverka bedömningen avseende anmärkning i revisionsberättelsen, men om felaktigheten är väsentlig och betydande förseningar dessutom föreligger ska ändå en anmärkning lämnas i revisionsberättelsen (8 kap 37 § LEF). Även antalet förseningar ska bedömas. I det aktuella fallet rör det sig om endast två misstag och skatterna är rätt redovisade per årsbokslutet. Därav bedömer jag att föreningen vidtagit erforderliga åtgärder och jag lämnar ingen anmärkning i revisionsberättelsen.

4. IHelpYouFindIt AB (20 poäng)

Bakgrund

IHelpYouFindIt AB verkar inom konsultbranschen och erbjuder utländska företag hjälp med tillståndsansökningar samt prospektering inom främst gruvindustrin i Sverige. Bolaget är ett privatägt aktiebolag.

Du är personvald revisor sedan ett flertal år tillbaka. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K2. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	4	7	5
Resultat före skatt	-1	1	0,5
Summa tillgångar	2,1	2,5	1,7
Soliditet	29 %	49 %	36 %
Medelantal anställda	4	5	3

Deluppgift 4.1 – Associationsrätt (5 p)

IHelpYouFindIt AB har två aktieägare, en majoritetsägare med 75 % av rösterna och en minoritetsägare med 25 % av rösterna. Styrelsen planerar nu en riktad apportemission där ett externt företag ska gå in som ny aktieägare i utbyte mot en fastighet i Norrbotten. Fastigheten är obebyggd men belägen inom ett område där bolaget tror att det finns stora mineralfyndigheter. Apportegendomen har värderats till 2 mkr och motsvarande aktier ska emitteras till den nya ägaren.

Styrelsen och majoritetsägaren är för emissionen. Minoritetsägaren anser att värderingen är överdriven och att affären riskerar att späda ut hans inflytande utan att tillföra motsvarande värde till verksamheten. Vidare kräver minoritetsägaren att få ta del av handlingarna som ligger till grund för värderingen. Dessutom ifrågasätter minoritetsägaren om apportemissionen verkligen ligger i bolagets bästa intresse och överväger rättsliga åtgärder.

Uppgift

- Redogör för hur beslut om apportemission fattas, vilka som har rätt att teckna aktier vid en apportemission samt styrelsens skyldigheter vid apportemission.
- Redogör för vilka regler som gäller avseende minoritetens insynsrätt.
- Redogör för vilka möjligheter minoritetsägare har att stoppa eller påverka beslut om apportemission.

Svar deluppgift 4.1

- För att svara på frågan behöver jag först förstå vad en apportemission är, och därefter hur gällande regler är utformade. En apportemission innebär att aktier vid en nyemission tecknas mot betalning i annan egendom än pengar, till exempel maskiner, inventarier, immateriella tillgångar eller aktier i andra bolag. Förfarandet avseende apportemissioner återfinns i aktiebolagslagen (ABL). Enligt 13 kap 3 § ABL ska styrelsen ta fram ett förslag till beslut till bolagsstämman. Vad förslaget ska

omfatta framgår av 13 kap 4 § ABL och inkluderar bl.a. belopp som bolagets aktiekapital ska ökas med, antal aktier, teckningskurs, teckningsrätt och tidpunkter. Enligt 13 kap 7 § ABL ska förslaget kompletteras med en redogörelse från styrelsen där bl.a. information om apportegendomens värde och hur värdet har bestämts ska framgå. Apportavtal som träffats mellan bolaget och aktietecknaren ska bifogas. Vidare ska styrelsens redogörelse över apportegendomens värde granskas av revisor som lämnar ett yttrande enligt 13 kap 8 § ABL. Revisorn ska bedöma om egendomen är till nytta för bolaget och att värdet minst motsvarar det belopp som ska betalas för aktierna.

Det framgår av 11 kap 2 § ABL att beslut om apportemission fattas av bolagsstämman. Beslutet kan fattas med enkel majoritet (7 kap 40 § ABL) så länge inte bolagsordningen föreskriver kvalificerad majoritet. Vid nyemission gäller att aktieägarna har företrädesrätt till de nya aktierna i förhållande till det antal aktier de äger. Företrädesrätten för befintliga aktieägare kan dock frångås vid apportemissioner vilket innebär att teckningsrätten kan ges till någon utanför den befintliga ägarkretsen.

Styrelsens skyldigheter innefattar dels att ovan nämnda regler i ABL kring förslag och beslut efterlevs. Styrelsen ska därtill se till att apportegendomen tillförs bolaget och att det sker korrekt registrering hos Bolagsverket (13 kap 27 § ABL).

- b) Enligt 7 kap 32-34 §§ ABL har samtliga 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 har aktieägare i bolag med högst tio delägare, enligt 7 kap 36 § ABL, rätt att ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet. Rätten gäller i den omfattning 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.
- c) Som angetts ovan måste apportemissionen godkännas av bolagsstämman med enkel majoritet, så länge inte bolagsordningen föreskriver kvalificerad majoritet. Eftersom majoritetsägaren innehar hela 75 % av rösterna, kan minoritetsägaren inte rösta ner beslutet och innehar alltså inte formell makt eller rätt att stoppa emissionen. Om minoritetsaktieägaren anser att beslutet strider mot aktiebolagslagens syfte kan minoritetsaktieägaren vidta rättsliga åtgärder så som att klandra stämmobeslutet enligt 7 kap 50-52 §§ ABL eller väcka talan om skadestånd mot styrelseledamöterna enligt 29 kap ABL om det kan visas att emissionen orsakat skada för minoritetsägaren. Eftersom minoriteten äger minst 10 % av aktierna kan minoritetsaktieägaren även enligt 10 kap 22 § ABL begära att Bolagsverket ska utse en särskild granskare i ärendet. Detta skulle kunna vara aktuellt i den aktuella frågan eftersom minoritetsägaren misstänker att värderingen av fastigheten inte återspeglar det verkliga marknadsvärdet. Minoritetsägarens agerande mot bakgrund av ABL och nämnda regler skulle därmed kunna stoppa, eller påverka, apportemissionen.

Deluppgift 4.2 – Revision (4 p)

Under revisionens gång har följande omständigheter uppdagats vilka påverkat revisionsberättelsen:

- Till följd av negativa resultat har befarad kapitalbrist uppstått under året men ingen kontrollbalansräkning har upprättats. I revisionsberättelsen lämnar du således följande anmärkning:
Bolagets egna kapital har under delar av räkenskapsåret understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet på sådant sätt att styrelsen, i enlighet med 25 kap. 13 § aktiebolagslagen, har haft en skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning och låta revisorn granska den. Någon kontrollbalansräkning har inte överlämnats till oss för granskning.
- Bolaget har hamnat i en rättslig tvist med en av sina största kunder. Förutom att bolaget riskerar betala dyra skadestånd om bolaget skulle förlora tvisten, finns det även risk att bolaget tappar kunden som i dagsläget står för en betydande del av bolagets omsättning. Den redovisade avsättningen bedömer du vara korrekt utifrån den information som finns tillgänglig per balansdagen men du anser att det föreligger *väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift* och lämnar därför en upplysning kring detta i revisionsberättelsen.
- Bolaget redovisar sedan flera år tillbaka immateriella anläggningstillgångar för förvärvade patent och licenser. Dessa skrivs av över nyttjandeperioden men du anser att nyttjandeperioden är alldeles för lång. Detta innebär att du anser att immateriella anläggningstillgångar är för högt värderade och årets avskrivningar är för lågt redovisade. Felen uppgår till väsentliga belopp. Du modifierar ditt uttalande i revisionsberättelsen avseende värdet av immateriella anläggningstillgångar.

Uppgift

- a) Redogör för när revisorn enligt lag är skyldig att lämna in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket.
- b) Ta ställning till i vilka av ovan beskrivna fall som en kopia av revisionsberättelsen ska skickas in till Skatteverket. Motivera ditt svar.

Svar deluppgift 4.2

- a) I aktiebolagslagen (ABL) 9:37 anges i vilka fall revisorn ska skicka in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket. Det gäller när revisionsberättelsen innehåller:
 - Anmärkningar enligt 9 kap 33 § 2 st ABL (om styrelsens och VD:s ansvar eller regelbrott mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen), eller
 - Uttalanden om att:
 - o årsredovisningen inte upprättats enligt ÅRL,
 - o viktiga upplysningar som krävs enligt lag saknas,
 - o styrelse eller VD ej bör beviljas ansvarsfrihet, eller
 - o bolaget har brutit mot skatteförpliktelseerna enligt 9 kap 34 § ABL:
 1. göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
 2. anmäla sig för registrering enligt 7 kap 2 § skatteförfarandelagen,
 3. lämna skattedeklaration enligt 26 kap 2 § skatteförfarandelagen eller 37 kap 4 § samma lag
- b) Kopia på revisionsberättelsen som innehåller anmärkning om att ingen kontrollbalansräkning har upprättats ska skickas in till Skatteverket eftersom bolaget då har handlat i strid med aktiebolagslagen. Det gäller även den revisionsberättelse som innehåller ett modifierat uttalande om värdet av immateriella anläggningstillgångar eftersom årsredovisningen då inte följer årsredovisningslagen. Jämför RevR 705 p.22.

Vad gäller upplysning om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagande om fortsatt drift behöver revisionsberättelsen inte skickas in till Skatteverket då det avser en ren upplysning, d.v.s. inga väsentliga fel finns i vare sig resultat- eller balansräkning. Bolaget har alltså inte brutit mot årsredovisningslagen eller annan tillämplig lag.

Deluppgift 4.3 – Skatt (5 p)

Bolaget har under året haft följande sammankomster med både extern och intern representation. Styrelsen vänder sig till dig med frågan hur dessa kostnader ska hanteras skattemässigt. Bolaget bedriver momspliktig verksamhet.

- I maj firade bolaget 10 år och anordnade en jubileumsfest för sina anställda med respektive samt representanter från sina mest betydelsefulla kunder. Festen hölls på bolagets kontor och det bjöds på snittar och alkoholfri dryck. Totalt deltog 30 personer och kostnaden för mat och dryck uppgick till 1 792 kr (varav moms 192 kr).
- Efter sommaren hade bolaget en kick-off för personal och inhyrda konsulter (totalt närvarade 9 personer). Först genomfördes en teamaktivitet och därefter bjöds det på tre-rätters middag med vin (alkohol) på restaurang. Kostnaden för aktiviteten uppgick till 2 700 kr (varav moms 540 kr), maten uppgick till 6 500 kr (varav 696 kr moms) och drycken till 1 825 kr (varav moms 365 kr).

Uppgift

- a) Redogör för vad som krävs för att kostnader för representation ska vara inkomstskattemässigt avdragsgilla.
- b) Redogör för hur och till vilka belopp bolagets kostnader för representation ska hanteras ur ett inkomstskattemässigt- och mervärdesskattemässigt perspektiv.

Svar deluppgift 4.3

- a) Inkomstskattelagen (IL) 16:2 anger att utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten. Vad som här menas är att utgifternas härstammande uteslutande syftar till att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande, eller att utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. Utgifter för förtäring ska dock bara dras av om det är fråga om förfriskningar och annan enklare förtäring som inte kan anses som en måltid och som är av mindre värde.
- b) I det allmänna rådet SKV A 2017:26 förtydligas tolkningen av Inkomstskattelagen (IL 16:2). Där förtydligas bland annat att avdrag inte bör medges för utgifter för tidigare jubileumsfest än 25-årsjubileum. Kostnaderna kopplat till festen för 10-årsjubileet kan därför inte dras av inkomstskattemässigt. Som en följd av att utgifterna inte är inkomstskattemässigt avdragsgilla får heller inte den ingående momsen dras av enligt mervärdesskattelagen (ML) 13:24. Hela beloppet om 1 792 kr återläggs därmed till beskattning.

Vad gäller kick-offen faller den inom kategorin personalvård vilket inkomstskattemässigt är avdragsgillt. Team-aktiviteten får dras av med max 180 kr per person plus mervärdesskatt (SKV A 2017:26) vilket innebär att av den totala kostnaden blir 1 620 kr inkomstskattemässigt avdragsgillt och 540 kr ej

inkomstskattemässigt avdragsgillt. Moms på den del som är avdragsgill inkomstskattemässigt (405 kr) är även avdragsgill ingående moms enligt ML 13:24. På överskjutande del är momsen ej avdragsgill (135 kr). Middagen och vinet får inkomstskattemässigt inte dras av då det avser en måltid och inte endast förfriskning eller annan enklare förtäring. Avdrag för moms får göras på ett underlag om högst 300 kronor exklusive moms per person och tillfälle. Detta gäller om förutsättningarna för representation är uppfyllda, till exempel omedelbart samband med verksamheten, så som personalvård och om beloppet anses skäligt (ML 13:25). Dessa förutsättningar bedöms vara uppfyllda utifrån informationen i uppgiften. Bolaget kan därmed dra av ingående moms med totalt 394 kr (middagen med momssats 12 % står för ca 80 % medan vinet med momssats 25 % står för ca 20 % av den totala restaurangutgiften). Beräkning enligt följande: $((300 \cdot 80 \% \cdot 12\%) + (300 \cdot 20 \% \cdot 25 \%)) \cdot 9 \text{ personer} = 394 \text{ kr}$.

Deluppgift 4.4 – Redovisning (6 p)

Bolagets ekonomiansvarige hör av sig till dig för att diskutera följande eventuella ändringar i bolagets redovisning inför årsbokslutet.

- a) Intäkter avseende uppdrag till fast pris har historiskt redovisats vid tidpunkten för färdigställandet (alternativmetoden). Bolaget önskar istället övergå till att redovisa intäkter i takt med färdigställande (huvudregeln). Detta då man bedömer att det kommer leda till en mer rättvisande bild eftersom man har få men långa projekt till följd av långa ansökningsprocesser. Följande projekt är pågående per 31 december 2025:

Projektnamn:	i) Tillståndsansökan	ii) Prospekteringsstöd	iii) Miljöutredning
Startår:	2023	2024	2025
Förväntad intäkt:	2 000 000 kr	1 200 000 kr	600 000 kr
Förväntad utgift:	1 500 000 kr	900 000 kr	450 000 kr
Färdigställandegrad 2023*	20 %	-	-
Färdigställandegrad 2024*	60 %	10 %	-
Färdigställandegrad 2025*	90 %	50 %	10 %

*Färdigställandegraden har beräknats till nedlagda utgifter i förhållande till totalt budgeterade utgifter.

- b) Bolaget har geofysiska mätinstrument som redovisas som materiella anläggningstillgångar. Tillgångarna köptes in i januari år 2023 för 300 000 kr och den faktiska nyttjandeperioden uppskattades då till 4 år (restvärdet bedöms vara 0 kr). På grund av ändrad användning anser nu bolaget att nyttjandeperioden kommer att vara totalt 6 år (med restvärde på 0 kr).
- c) Bolaget har ett mindre varulager bestående av bland annat dokument, kartor och specialutrustning för vidareförsäljning eller för användning i leveransen av sitt tjänsteerbjudande. Det finns både varor som är rena handelsvaror och varor som är egentillverkade eller förädlade. I dagsläget redovisas lagret med utgångspunkt i anskaffningsvärdet vilket innefattar upprättande av produktkalkyler. Bolaget önskar

istället att räkna fram anskaffningsvärde utifrån försäljningspris minus en schablon för bruttomarginal. Anledningen till detta är att man tror det kommer bli enklare och mindre resurskrävande för bolagets del.

Uppgift

Ta ställning till om ovan ändringar innebär ett byte av metod eller en ändrad bedömning och redogör för hur och, i förekommande fall, till vilka poster och belopp, ändringen ska redovisas i bolagets resultaträkning per 31 december 2025.

Svar deluppgift 4.4

- a) Byte från alternativmetoden till huvudregeln (successiv vinstavräkning) för tjänste- och entreprenaduppdrag är ett exempel på byte av metod. Enligt K2 p.2.3 ska ändringen redovisas framåtriktad. Vidare anger punkten att metoden endast ska tillämpas på nya transaktioner men undantag gäller just i detta fall då den nya metoden ska användas på samtliga uppdrag (K2 p.6.15). Det innebär att för samtliga tre projekt som är pågående per balansdagen 31 december 2025 ska en intäkt redovisas utefter bedömd färdigställandegrad. Ändringen innebär således att bolaget kommer att redovisa intäkter, presenterade som nettoomsättning i resultaträkningen, för räkenskapsåret 2025 uppgående till 2 460 000 kr ($90 \% \cdot 2\,000\,000 + 50 \% \cdot 1\,200\,000 + 10 \% \cdot 600\,000$). Kostnader som tidigare balanserats för projekten per 31 december 2024 kommer kostnadsföras under 2025. Tidigare balanserade kostnader uppgår till 990 000 kr ($60 \% \cdot 1\,500\,000 + 10 \% \cdot 900\,000$). Dessutom kommer kostnader för räkenskapsåret 2025 belasta resultatet med 855 000 kr ($(90 \% \cdot 1\,500\,000 + 50 \% \cdot 900\,000 + 10 \% \cdot 450\,000) - 990\,000$ kr). Totalt kommer kostnader om 1 845 000 kr belasta resultatet per 31 december 2025.
- b) En omprövning av en avskrivningsplan för en anläggningstillgång innebär enligt K2 p.2.3 en ändrad bedömning. Den nya bedömningen tillämpas framåtriktad. Det ursprungliga värdet var 300 000 kr och det har skett två års avskrivningar om 75 000 kr per år vilket innebär att det ingående redovisade värdet på tillgången vid ingången av 2025 uppgår till 150 000 kr. När bokslutet för 2025 upprättas ska avskrivningarna baseras på att tillgången har en total nyttjandeperiod på 6 år, vilket innebär att det är 4 år kvar. Det innebär att avskrivningarna uppgår till 37 500 kr ($150\,000/4$ år) per år från och med 2025 och framåt. Ändringen påverkar således avskrivningarna i resultaträkningen som minskat från 75 000 kr för jämförelseåret till 37 500 kr för innevarande räkenskapsår.
- c) Frågan rör byte av metod för hur varulagrets anskaffningsvärde beräknas. Enligt K2 p.2.3 ska varulagrets anskaffningsvärde beräknas på samma sätt varje år så länge företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. Enligt p.12.8 ges detaljhandelsföretag och handelsföretag möjligheten att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet till försäljningspris minus pålägg för bruttovinsten. Min bedömning är att bolaget i fråga inte har möjlighet att byta till en metod som utgår från försäljningspris. Dels faller bolaget inte in under kategorin detaljhandelsföretag eller handelsföretag varmed valmöjligheten som anges i p.12.8 inte föreligger. Dessutom kan det inte av uppgiften utläsas att det har skett några ändringar i bolagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat som motiverar ett byte. Bolaget ska således

fortsätta att upprätta produktkalkyler för de egentillverkade/förädlade varorna i 2025 års bokslut.

Upplysning om den bristande jämförbarheten ska lämnas i årsredovisningen i enlighet med 3 kap. 5 § ÅRL.

5. ProduceraAllt AB (19 poäng)

Bakgrund

ProduceraAllt AB är ett större privatägt industriföretag som tillverkar tekniska komponenter för bland annat försvars-, fordons- och verkstadsindustrin.

Du är huvudansvarig revisor sedan två år tillbaka. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K3. Bolagets räkenskapsår är 1 augusti till 31 juli.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024-07-31	2023-07-31	2022-07-31
Intäkter	3 200	2 950	2 700
Resultat före skatt	260	225	200
Summa tillgångar	2 020	2 150	1 900
Soliditet	42 %	40 %	38 %
Medelantal anställda	620	590	570

Deluppgift 5.1 – Redovisning (5 p)

Bolaget har stängt sina böcker per 31 juli 2025 och revisionsteamet har påbörjat granskningen av årsbokslutet. Ekonomiansvarig meddelar att följande händelser har inträffat efter balansdagen och undrar om, och i så fall hur, de ska beaktas i räkenskaperna per 31 juli 2025.

- Beslut i en tvist med en av bolagets leverantörer, som var pågående per balansdagen, har fattats till bolagets fördel. Per balansdagen redovisade bolaget en avsättning om 12 mkr avseende tvisten. Avsättningen var baserad på bolagets bästa bedömning utifrån då gällande tillgänglig information och utlåtande från bolagets oberoende advokater. Det slutliga domstolsutslaget visar att bolaget inte är ersättningsskyldigt och någon betalning kommer således inte att krävas.
- Avyttring av en produktionsanläggning har skett till ett försäljningspris om 200 mkr. Anläggningen har legat ute till försäljning sedan i vintras och intresset har varit svalt. Till slut dök en köpare upp och försäljningskontrakt skrevs kort därpå. Det bokförda värdet på produktionsanläggningen uppgick per balansdagen till 300 mkr.
- En av bolagets största kunder har försatts i konkurs på grund av hastigt uppkomna likviditetsproblem. Per balansdagen stod kunden för 60 mkr av bolagets utestående kundfordringar. Inga av fordringarna var då förfallna och det fanns heller inga tecken på betalningsproblem. Bolaget ansåg därför att någon reserv för osäkra kundfordringar inte var nödvändig. Det står nu klart att bolaget inte kommer att kunna återvinna några av dessa fordringar.

Uppgift

Redogör för om, och i så fall hur, dessa händelser påverkar bokslutet per 31 juli 2025.

Svar deluppgift 5.1

Jag finner vägledning i K3 kapitel 32 Händelser efter balansdagen. Det är viktigt att skilja på händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen respektive händelser som indikerar förhållanden som uppstod efter balansdagen. Den förstnämnda typen av händelser ska avspeglas i de finansiella rapporterna genom att beloppen justeras medan för den andra typen av händelser ska upplysning lämnas om det är av väsentlig betydelse för företaget.

Även om avsättningen för den pågående tvisten var gjord enligt bolagets bästa bedömning utifrån den information som fanns tillgänglig per balansdagen, så är domstolsutslaget en händelse som bekräftar ett tillstånd som förelåg per balansdagen (tvisten förelåg). De finansiella rapporterna ska därmed justeras genom att avsättningen löses upp per 31 juli 2025.

Vad gäller produktionsanläggningen som avyttrats efter balansdagen till ett lägre pris än bokfört värde, är det också en händelse som bekräftar ett tillstånd som förelåg på balansdagen (produktionsanläggningen var ute till försäljning). I och med att anläggningen hade legat ute till försäljning under en längre tid utan att säljas, bekräftar efterföljande händelse att ett nedskrivningsbehov redan per balansdagen förelåg. Bolaget ska således justera bokslutet per 31 juli 2025 genom att skriva ner tillgångens värde.

Avseende fordringarna på kunden som försatts i konkurs är min bedömning att kundens situation har förändrats efter balansdagen, dvs en händelse som indikerar förhållanden som uppstod efter balansdagen har inträffat. Följaktligen ska ingen nedskrivning göras i bokslutet per 31 juli 2025 men upplysning om förhållandena bör lämnas i årsredovisningen - detta eftersom beloppet om 60 mkr får bedömas vara av väsentlig karaktär för bolaget.

Deluppgift 5.2 – Redovisning (6 p)

Bolaget har egen produktion. Under året har en ny produkt börjat tillverkas; styrmodul X300. Produkten tar cirka 4 månader att producera från start till färdig produkt. Under året har företaget producerat 5 000 enheter. I samband med granskning av varulagrets värdering inhämtar revisionsteamet produktkalkylen som ligger till grund för produktens anskaffningsvärde:

	Totala utgifter (kr) för 5000 enheter
Produktkalkyl Styrmodul X300	
Inköpspris på råvaror	1 200 000
Inköpsrabatter	- 25 000
Frakt och transport av material till produktionen	45 000
Onormalt svinn	18 000
Indirekt produktionsledning	80 000
Utbildning av personal	40 000
Löner till monteringspersonal	750 000
Förrådspersonal och materialhantering av råvaror	60 000
Lön försäljningsavdelningen	70 000
Inköpsfunktionens kostnad (lön, system)	95 000
Lokalhyra för produktionen	100 000
El och värme i produktionslokaler	35 000
Lagringskostnader för färdiga varor	22 000
Maskinavskrivningar i produktionen	120 000

Garantikostnader	30 000
Administrationskostnader (ej tillverkning)	55 000
Ränta på specifikt lån för produktion av X300	40 000
Summa	2 735 000

Uppgift

Bedöm produktkalkylens korrekthet genom att redogöra för vilka kostnader som får ingå i anskaffningsvärdet för styrmodul X300. Ange därefter produkternas totala anskaffningsvärde samt per enhet. Antag att normal produktionskapacitet föreligger. Utgå ifrån att bolaget vill redovisa ett så högt värde som möjligt.

Svar deluppgift 5.2

Jag finner vägledning i K3 13.7. I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får följande kostnader ingå:

- Kostnader som direkt kan hänföras till produktionen, dvs direkt material och direkt lön.
- En skälig andel av indirekta tillverkningskostnader om de utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen, dvs materialomkostnader och tillverkningsomkostnader.
- Enligt K3 25:4 får även vissa låneutgifter räknas in under vissa förutsättningar.

Baserat på ovan beräknar jag det totala anskaffningsvärdet för styrmodul X300 per 31 juli 2025 till 2 500 000 kr respektive 500 kr per enhet. Anskaffningsvärdet består av:

Anskaffningsvärde Styrmodul X300	Totala kostnader för 5000 enheter	
Direkt material (DM)	1 220 000	
Direkt lön (DL)	750 000	
Materialomkostnader (MO)	95 000	
Tillverkningsomkostnader (TO)	435 000	
	2 500 000	
DM		
Inköpspris på råvaror	1 200 000	
Frakt och transport av material till produktionen	45 000	
Inköpsrabatter	- 25 000	
Summa	1 220 000	
DL		
Löner till monteringspersonal	750 000	
Summa	750 000	
MO		
Inköpsfunktionens kostnad (lön, system)	95 000	
Summa	95 000	
TO		
Maskinavskrivningar i produktionen	120 000	
El och värme i produktionslokaler	35 000	
Lokalhyra för produktionen	100 000	
Förrådspersonal och materialhantering	60 000	
Indirekt produktionsledning	80 000	
Ränta på specifikt lån för produktion av X300	40 000	Ränta på specifikt lån för produktion av X300 får inkluderas enligt K3 25.4 eftersom: Produkten tar betydande tid att färdigställa (4 månader), lånet är direkt kopplat till produktionen och bolaget har valt att aktivera låneutgifter.
Summa	435 000	
Följande kostnader får inte räknas in i anskaffningsvärdet:		
Lön försäljningsavdelningen	70 000	
Garantikostnader	30 000	
Lagringskostnader för färdiga varor	22 000	
Administrationskostnader (ej tillverkning)	55 000	
Utbildning av personal	40 000	
Onormalt svinn	18 000	
	235 000	

Deluppgift 5.3 – Revision - Revisionsberättelse (8 p)

Det har blivit dags att avsluta revisionen och avge revisionsberättelse. Du har noterat följande två omständigheter som kan påverka din revisionsberättelse:

- I samband med granskning av händelser efter balansdagen noteras i oktober månads styrelseprotokoll att bolaget har lämnat ett penninglån om 20 mkr till bolagets VD för ett privat fastighetsförvärv. Lånet har godkänts av styrelsen och ska återbetalas inom ett år. Låneavtalet är undertecknat och ränta utgår enligt marknadsmässiga villkor. Resultatet för 2025 är i nivå med den historiska finansiella informationen.

- b) I samband med granskning av bolagets varulager noterades felaktigheter i ett flertal produktkalkyler där bolaget inkluderat kostnader som inte får ingå i anskaffningsvärdet. Bolaget har totalt aktiverat 45 mkr (netto efter inkurans) för mycket i lager och varulagret är därmed övervärderat med motsvarande belopp. Bolaget har inte föreslagit någon utdelning.

Uppgift

Ta ställning till hur ovanstående omständigheter påverkar revisionsberättelsen. Redogör för dina ställningstaganden och upprätta fullständig revisionsberättelse.

Svar deluppgift 5.3

- a) Lånet är ett förbjudet lån enligt 21 kap 1 § aktiebolagslagen (ABL) men har lämnats efter balansdagen. Förvaltningsrevisionen ska enligt RevR 209 p.5.2 i normalfallet avse räkenskapsåret. Förvaltningen avseende nästa års räkenskapsår granskas i enlighet med ISA 560 Efterföljande händelser, men om revisorn i samband med granskningen av efterföljande händelser uppmärksammar att en VD handlat i strid med ABL ska detta kommuniceras (RevR 209 p.5.3). Om revisorn dessutom anser att förhållandet är av väsentlig betydelse för bolaget ska detta inkluderas i revisionsberättelsen för innevarande år under rubriken "Övriga upplysningar". Jag bedömer att upplysningen är av väsentlig betydelse, eftersom det är ett brott mot ABL, samt då lånets storlek om 20 mkr motsvarar ca 1% av balansomslutningen. Mot bakgrund av vad som nämnts får det förbjudna lånet effekt på revisionsberättelsen för innevarande år genom en övrig upplysning i del två av revisionsberättelsen. Se upprättad revisionsberättelse.
- b) Min bedömning är att värderingsfelet i varulagret om 45 mkr är väsentligt men inte av avgörande betydelse då felet är isolerat till redovisningen av varulager, dvs påverkar endast varulager som är för högt redovisat, och räkenskapsårets kostnader som således är för lågt redovisade. Jag kommer därför att lämna ett uttalande med reservation beträffande årsredovisningens rättvisande bild samt avstyrka resultat, balans och vinstdispositionen med vägledning i RevR 705 p.41 respektive p.43.

6. AffärsResa Runt Omkring AB (20 poäng)

Bakgrund

AffärsResa Runt Omkring AB (ARRO AB) är ett dynamiskt och innovativt resebolag som specialiserar sig på att förmedla paketresor direkt till slutkund på den svenska marknaden och inom EU. Med ett starkt fokus på kundnöjdhet och skräddarsydda lösningar, erbjuder företaget en omfattande tjänsteportfölj som täcker allt från flygbokningar och hotellresor till planering och genomförande av stora företagskonferenser. Förmedlingen av resor sker i eget namn.

Bolaget är ett privatägt bolag i en koncern med innehav i helägda svenska dotterbolag.

Du är huvudansvarig revisor sedan flera år tillbaka. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K3. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	795	705	688
Resultat före skatt	45	30	10
Summa tillgångar	1 485	1 324	1 241
Soliditet	40%	41%	40%
Medelantal anställda	51	42	39

Deluppgift 6.1 – Revision (5 p)

Bolagets ägare har ett avräkningskonto i bolagets saldobalans. På kontot redovisas transaktioner mellan aktiebolaget och dess ägare såsom beslutad men ännu ej utbetald utdelning, insättningar av privat kapital, eller utlägg som ägaren gjort för bolagets räkning. Inför förvaltningsrevisionen kommer revisionsteamet till dig och önskar vägledning kring granskningen av avräkningskontot. Kontots saldo är per balansdagen oväsentligt, men betydande transaktioner har skett under året.

Uppgift

Redogör för hur revisionsteamet ska granska avräkningskontot samt vad syftet med granskningen är.

Svar deluppgift 6.1

Revisionsteamet bör som en del av förvaltningsgranskningen, och bedömningen om bolaget följt gällande lagar och regler, granska aktieägarens avräkningskonto. Granskningen av avräkningskontot genomförs i syfte att säkerställa att inga förbjudna lån har lämnats enligt aktiebolagslagen (ABL). Enligt kapitel 21 ABL får ett aktiebolag inte lämna lån till aktieägare, styrelseledamöter eller närstående. Huvudregeln är att aktieägare inte får låna pengar från sitt eget aktiebolag. Detta så kallade låneförbud syftar till att skydda bolagets kapital och förhindra att privatpersoner konsumerar medel som inte har beskattats.

Revisionsteamet behöver gå igenom transaktioner på avräkningskontot och vara uppmärksam på hur saldot rört sig under räkenskapsåret. Att saldot per balansdagen är oväsentligt påverkar inte inriktningen på granskningen. En revisor måste vara särskilt uppmärksam när det gäller fordringar på och transaktioner med personer eller företag som är närstående till bolaget. God revisionssed kräver bl.a. att revisorn bildar sig en välgrundad uppfattning i frågan om sådana fordringar och transaktioner utgör lån till den förbjudna kretsen och därmed strider mot bestämmelserna om låneförbud i 21 kapitlet ABL. Om avräkningskontot visar att aktieägaren lånar pengar från bolaget, eller om det skett transaktioner som tillsammans skulle kunna bedömas som förbjudet lån, har vi som revisorer skyldighet att anmärka på detta i revisionsberättelsen (9 kap 33 § ABL).

Deluppgift 6.2 – Redovisning (5 p)

Moderbolaget ARRO AB har under året regelbundet börjat genomföra marknadsmässiga och verksamhetsnära transaktioner med ett av sina dotterbolag, ARRO UPP AB. Transaktionerna medför att koncerninterna vinster uppstår i koncernredovisningen.

Uppgift

Du erhåller koncernkonsolideringens råbalanser (ej konsoliderade belopp) från bolagets ekonomiansvarige. Ange vilka poster i koncernredovisningens resultat och balansräkning som påverkas och med vilka belopp.

- a) Produkter till ett värde om 110 tkr säljs från ARRO AB till dotterbolaget ARRO UPP AB. Samtliga produkter säljs vidare externt under räkenskapsåret.

2025		
<i>tkr</i>		
RR	ARRO AB	ARRO UPP AB
Nettoomsättning	110	121
Rörelsens kostnader	-100	-110
Resultat före skatt	10	11
Aktuell skatt (20%)	-2	-2
Årets resultat	8	9

- b) Produkter till ett värde om 110 tkr säljs från ARRO AB till dotterbolaget ARRO UPP AB under räkenskapsåret. Samtliga produkter finns kvar i lager hos ARRO UPP AB per balansdagen 31 december 2025.

2025		
<i>tkr</i>		
RR	ARRO AB	ARRO UPP AB
Nettoomsättning	110	0
Rörelsens kostnader	-100	0
Resultat före skatt	10	0
Aktuell skatt (20%)	-2	0
Årets resultat	8	0
BR		
Varulager	0	110

Svar deluppgift 6.2

Enligt 7 kap 13 § årsredovisningslagen (ÅRL) ska fordringar och skulder mellan koncernföretag samt internvinster, intäkter och kostnader elimineras i koncernredovisningen.

Internvinst definieras som vinst vid överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån tillgången inte har sålts vidare utanför koncernen, inte har förbrukats, eller inte har skrivits ned i värde hos det förvärvande koncernföretaget.

- a) Den interna försäljningen om 110 tkr från ARRO AB till dotterbolaget ARRO UPP AB elimineras i sin helhet i koncernresultaträkningen mot Nettoomsättning och Rörelsens kostnader. Då samtliga produkter har sålts vidare externt under räkenskapsåret redovisar koncernen ett resultat före skatt avseende de aktuella produkterna motsvarande 21 tkr, vilket motsvarar koncernens marginal på produkterna beräknat utifrån ARRO UPP AB:s försäljningspris ut mot den externa kunden om 121 tkr och ARRO AB:s inköpspris om 100 tkr.

2025				
tkr				
RR	ARRO AB	ARRO UPP AB	Eliminering internförsäljning	Koncern
Nettoomsättning	110	121	-110	121
Rörelsens kostnader	-100	-110	110	-100
Resultat före skatt	10	11	0	21
Aktuell skatt (20%)	-2	-2	-	-4
Årets resultat	8	9	0	17

- b) I det andra scenariot måste den interna försäljningen först elimineras i enlighet med vad som angetts under a) ovan. Då produkterna per balansdagen 31 december 2025 inte lämnat ARRO UPP AB, och koncernen, redovisar koncernen därmed inget resultat före skatt avseende produkterna, och därtill måste även den interna vinsten som uppstår i samband med försäljningen till från ARRO AB till ARRO UPP AB elimineras från koncernens varulager. Den interna vinsten som elimineras uppgår till 10 tkr (110 tkr – 100 tkr) vilket innebär att det utgående varulagret i koncernen minskar från 110 tkr (inköpspriset i dotterbolaget ARRO UPP AB) till 100 tkr. Utifrån koncernens perspektiv, och det faktum att produkterna inte lämnat koncernen per 31 december 2025, avser det utgående varulagret ARRO AB:s inköpspris om 100 tkr. Då försäljningen är skattepliktig redovisas även en uppskjuten skattefordran i koncernredovisningen.

2025					
tkr					
RR	ARRO AB	ARRO UPP AB	Eliminering internförsäljning	Eliminering internvinst	Koncern
Nettoomsättning	110	-	-110	-	0
Rörelsens kostnader	-100	-	110	-10	0
Rörelseresultat	10	-	0	-10	0

Aktuell skatt (20%)	-2	-	-	-	-2
Uppskjuten skatt (20%)	-	-	-	2	2
Årets resultat	8	0	0	-8	0
BR					
Lager	0	110	-	-10	100
Uppskjuten skattefordran				2	2

Deluppgift 6.3 – Skatt (4 p)

Varje år erbjuder dina skattekollegor bolaget en genomgång av aktuella momsregler. Detta är alltid ett uppskattat tillfälle då bolagets ekonomiansvarige tycker att momsreglerna är komplexa och inte alltid enkla att tillämpa.

Uppgift

Redogör för de specifika momsregler som gäller för resebolaget.

Svar deluppgift 6.3

Jag söker vägledning i mervärdeskattelagen (ML) 19 kapitel. Enligt ML 19:5 utgörs beskattningsunderlaget för en resetjänst av resebyråns marginal (vinstmarginalbeskattning). Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för sådana varor och tjänster som

1. levereras eller tillhandahålls till resebyrån av andra beskattningsbara personer, och
2. kommer resenären direkt till godo.

Begreppet resetjänst används för att beteckna en resa som kan beskattas enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning. Om det ingår flera tjänster som t.ex. transport och logi, ska allt ses som en enda tjänst, den s.k. resetjänsten.

För att få använda marginalreglerna bör det ingå ett resemoment. Vidare krävs att tillhandahållandet av resetjänsten sker gentemot en resenär. Med resenär förstås den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Båda dessa förutsättningar bedöms föreligga för bolaget i uppgiften då det framgår att bolaget säljer direkt till slutkund (dvs försäljning sker mot resenär) och att resorna innefattar flyg och hotell samt konferenser (konferenser får anses som sådana temaresor som ses som resetjänst och innefattar ett resemoment).

Kortfattat innebär ovan att resebolaget tillhandahåller en tjänst till den resande (EU-direktiv 2025/1539 Artikel 306). Enligt information i uppgiften säljer dessutom resebyrån endast resor inom Sverige och EU. Skattesatsen på bolagets resetjänster är därmed 25 procent då en resetjänst anses tillhandahållen inom landet om resebyrån har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige (ML 19:4).

Deluppgift 6.4 – Redovisning (6 p)

Bolaget erhåller provisioner för några av de resebokningar som görs. Dessa provisioner utgör en väsentlig del av bolagets intäkter

Uppgift

Redogör för hur provisionerna ska klassificeras och när de ska redovisas i bolagets resultaträkning. Förklara också hur och när bolaget bör redovisa sina intäkter som förmedlare av sina resetjänster, och redogör för hur redovisningen hade sett ut om bolaget istället agerat som förmedlare av resetjänsterna i annans namn.

Svar deluppgift 6.4

Jag söker vägledning i K3-regelverket kapitel 23 där det anges att intäkter ska redovisas när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna från transaktionen kommer att tillfalla företaget och intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. För provisioner innebär detta att intäkten ska redovisas när den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och övriga avtalsvillkor är uppfyllda (K3 23.2). Några avtalsvillkor framgår inte av uppgiften, men normalt innebär ovanstående att provisionerna intäktsredovisas när reseuppdraget är utfört. Provisioner ska klassificeras som intäkter i resultaträkningen och redovisas till det verkliga värdet av det som erhållits eller kommer att erhållas (K3 23.3).

Bolaget agerar enligt uppgiften som förmedlare av paketresetjänster och handlar i eget namn, men för annans räkning. Då bolaget förmedlar resorna i eget namn utgår jag ifrån att bolaget är resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Dessutom anses bolag som säljer paketresor i enlighet med lagen om paketresor stå som ansvarig gentemot resenären. Intäkten för bolaget är då hela ersättningen för resan och inte enbart provisionen. Några avtalsvillkor framgår inte av uppgiften, men normalt innebär ovanstående att intäkterna redovisas när reseuppdraget är utfört.

Om bolaget hade förmedlat resetjänsterna för annans räkning och i annans namn, innebär detta att intäkten för bolaget endast då varit den erhållna provisionen. Belopp som erhålls för en huvudmans räkning är däremot inte en intäkt. Detta då belopp som erhålls för annans räkning (huvudmannens) inte medför ekonomiska fördelar för bolaget och ökar heller inte eget kapital och är därför inte en intäkt (K3 23.2). Bolagets intäkt är erhållen provision. Företaget ska redovisa provisionen som intäkt när den provisionsgrundande försäljningen har skett eller tjänsten är utförd och övriga avtalsvillkor är uppfyllda enligt redogörelsen ovan.

7. Nordic Light Solutions AB (publ.) (20 poäng)

Bakgrund

Nordic Light Solutions-koncernen är en ledande tillverkare av utomhusbelysningsprodukter och har etablerat sig som en pålitlig aktör inom branschen. Produkterna används främst för väg- och gatubelysning, vilket hjälper till att förbättra trafiksäkerheten och skapa trygga stadsmiljöer. Utöver detta erbjuder koncernen belysningslösningar för industriområden, järnvägar och andra offentliga miljöer. Slutkunderna består av infrastrukturägare i Sverige och Finland.

Nordic Light Solutions AB är noterat på Nasdaq Stockholm. Du är sedan tre år huvudansvarig revisor för bolaget. Moderbolaget och koncernen upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K3 och tillämpar kalenderår som räkenskapsår.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	7 565	5 322	4 889
Resultat före skatt	143,7	91,2	75,4
Summa tillgångar	1 816	1 552	1 326
Soliditet	41%	40%	41%
Medelantal anställda	631	528	489

Deluppgift 7.1 – Revision (5 p)

För att säkerställa kundfordringarnas existens, har bolaget på uppmaning av revisionsteamet, skickat ut förfrågningar till sina kunder med syfte att verifiera saldon som bolaget redovisar som kundfordringar per balansdagen. När svaren från kunderna börjar komma in, noteras det att det finns vissa avvikelser mellan inrapporterade saldon och bolagets egna uppgifter. Dessutom visar det sig att en del av svaren är ofullständiga och att riktigheten kan ifrågasättas eftersom dessa skickades till oss via bolagets controller.

Uppgift

Redogör för hur detta behöver hanteras i revisionen.

Svar deluppgift 7.1

Jag söker vägledning i ISA 505 som handlar om externa bekräftelser. Vid noterade avvikelser bör vi först noggrant undersöka de avvikelser som har noterats mellan de saldon som kunderna bekräftar och de saldon som bolaget rapporterar för att förstå om det hänförs till felaktigheter eller inte (p.14).

Vidare måste en bedömning göras av de svar som har kommit in för att avgöra dess tillförlitlighet. Om svaren är ofullständiga eller verkar orealistiska, ska vi att inhämta ytterligare revisionsbevis för att bekräfta eller avfärda dessa svar. Detta kan enligt p.10 ske genom att vi ber om ytterligare information eller klargöranden direkt från kunderna. Om svaren fortsatt anses vara otillräckliga, bör vi utföra alternativa granskningsåtgärder. Detta

kan inkludera att granska efterföljande betalningar, transaktionsdokumentation och annan relevant information som kan stödja eller motsäga de rapporterade saldona (p.12).

Vidare behöver vi utvärdera hur de noterade avvikelserna påverkar bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter. Om avvikelserna indikerar potentiella oegentligheter eller brister i intern kontroll, kan vi behöva justera vår revisionsstrategi och planera för mer omfattande granskningsåtgärder (p.11).

Om vi kommer fram till slutsatsen att avvikelserna är betydande eller om det finns indikationer på oegentligheter ska rapporteras till företagsledning och styrelse enligt ISA 260. Vi bör också överväga att informera dem som har ansvar för företagets styrning om konsekvenserna för revisionsuttalandet enligt ISA 705.

Slutligen är det viktigt att vi dokumenterar alla åtgärder som vidtagits, inklusive analyser av avvikelser, utförda granskningsåtgärder och kommunikationen med kunderna. Detta säkerställer att det finns en tydlig och spårbar redogörelse för hur situationen har hanterats och de slutsatser som dragits (p.16).

Deluppgift 7.2 – Revision (5 p)

Baserat på bolagets dubbla väsentlighetsanalys har hållbarhetsämnet Klimatförändringar ansetts utgöra ett väsentligt område. Inför granskningen av hållbarhetsrapporten enligt CSRD frågar bolagets hållbarhetsansvarige vad er kommande granskning avseende Klimatförändringar kommer att omfatta.

Uppgift

Redogör för hur du svarar bolagets hållbarhetsansvarige.

Svar deluppgift 7.2

Jag söker vägledning i RevR19 Revisorns översiktliga granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten, samt ESRS E1 Klimatförändringar som behandlar det aktuella hållbarhetsämnet. Utifrån dessa regler svarar jag bolagets hållbarhetsansvarige att vi kommer utforma och utföra granskningsåtgärder baserat på den förståelse för bolagets arbete med att ta fram hållbarhetsrapporten som vi inhämtar under riskbedömningsfasen. Detta inkluderar att förstå bolagets processer för att upprätta hållbarhetsrapporten för att förstå risken för väsentliga fel i de upplysningar som lämnas. I det aktuella fallet innefattar förståelsen även specifikt hur dessa processer relaterar till att samla in och presentera information kring upplysningar avseende klimatförändringar (RevR 19, p.5.1). Vi behöver därefter granska att bolaget har utformat och implementerat processen enligt vår förståelse och att den överensstämmer med bolagets beskrivning i IRO-1 i ESRS 2.

När vi förstått och verifierat processen kring klimatrelaterade upplysningar och dess beskrivning i hållbarhetsrapporten behöver vi säkerställa att bolaget uppfyller upplysningskraven i ESRS E1 vilka definieras i ESRS 2 samt ESRS E1-1 – E1-9. Dessa upplysningskrav innefattar bland annat information om bolagets påverkan på klimatförändringar, begränsningsinsatser i enlighet med Parisavtalet, samt planer och kapacitet för att anpassa strategin till en hållbar ekonomi. Upplysningskraven omfattar även energirelaterade frågor (energiproduktion och energiförbrukning), i den mån de är relevanta för klimatförändringarna (ESRS E1, p.1–7).

Vår granskning för att säkerställa att upplysningskraven uppfylls innefattar förfrågningar till lämpliga personer som ansvarar för hållbarhetsrapporteringen och analytisk granskning och

andra översiktliga granskningsåtgärder för att bedöma om hållbarhetsrapporten är upprättad i enlighet med gällande lagstiftning och standarder (RevR 19 p.5.2).

Hur omfattande granskningen av respektive område och upplysningskrav enligt ovan ska vara fastställs under planeringen av granskningsuppdraget. Detta sker baserat på kvalitativa och kvantitativa bedömningar kopplat till bland annat fastställda väsentlighetsnivåer för granskningen (RevR 19 p.4.15).

Deluppgift 7.3 – Redovisning (6 p)

Koncernen har under året inrättat ett treårigt aktiebaserat incitamentsprogram för ledande befattningshavare. Intjäningsperioden sträcker sig över tre år och omfattar fyra ledande befattningshavare. Tilldelning av aktier baseras på om deltagarna i programmet är kvar i tjänst och koncernen har uppnått en vinstmarginal på 2,2% vid programmets slut.

Incitamentsprogrammet startade den 1 januari 2025. Varje ledande befattningshavare har rätt att erhålla 1 000 aktier vid programmets slut, förutsatt att villkoren är uppfyllda. Vid programmets start var aktiekursen 100 kr per aktie.

Intjäningsperioden sträcker sig från den 1 januari 2025 till den 31 december 2027.

Uppgift

Utifrån given information, redogör principiellt för hur programmet ska redovisas dag 1 samt efterföljande perioder. Bortse ifrån eventuella sociala avgifter.

Svar deluppgift 7.3

Incitamentsprogrammet avser en aktierelaterad ersättning vilket regleras i IFRS 2. Mer specifikt avser det en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument då ersättningen enligt informationen i uppgiften sker i aktier. Enligt IFRS 2 p.10 ska bolaget omedelbart värdera de erhållna tjänsterna och den motsvarande ökningen av eget kapital till verkligt värde. Det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument ska beräknas per tilldelningstidpunkten (p.11). I uppgiften får aktiekursen anses utgöra det verkliga värdet då bolaget är noterat och aktiekursen därmed är baserad på observerbar information. Tilldelningstidpunkten anges till den 1 januari 2025 vilket innebär att per den 1 januari 2025 värderas programmets totala kostnad till 400 000 kr ($4 \text{ deltagare} * 1\,000 \text{ aktier} * 100 \text{ kr}$).

Jag antar att full tilldelning sker. Eftersom tilldelningen dock är villkorad av att deltagarna kvarstår i tjänst och att koncernen uppnår en vinstmarginal på 2,2% vid utgången av 2027, ska företaget redovisa en kostnad för programmet över intjäningsperioden (2025–2027) i enlighet med p.15. Detta innebär att utifrån den initiala värderingen redovisas en ökning av eget kapital och en motsvarande personalkostnad i resultaträkningen med 133 333 kr ($400\,000 \text{ kr} / 3 \text{ år}$) per år. Effekten i eget kapital beräknas därmed initialt till 133 333 kr per 31 december 2025, 266 666 kr per 31 december 2026 och 400 000 kr per 31 december 2027.

Det framgår vidare av p.19–20 att vid efterföljande värdering och redovisning, under intjäningsperioden, ska företaget redovisa incitamentsprogrammet baserat på bästa möjliga uppskattning av det antal aktier som förväntas bli intjänade vid incitamentsprogrammets slut (intjänandetidpunkten) och ska, om det krävs, ändra den uppskattningen om det senare skulle visa sig att det antal aktier som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Detta innebär att värderingen vid incitamentsprogrammets slut (31 december 2027) kommer att överensstämma med det antal aktier som slutligen intjänades. Då intjäningsvillkoren i uppgiften avser dels villkor att deltagarna fortsatt är i tjänst vid

incitamentsprogrammets slut, dels prestationsvillkoret att koncernen uppnår en vinstmarginal om 2,2 %, är det enligt p.19 endast uppskattning av antalet aktier som påverkar värderingen, och redovisningen, under intjänandeperioden. Uppskattning av det verkliga värdet påverkas inte vilket med andra ord innebär att värderingen inte påverkas av hur aktiekursen rör sig över intjänandeperioden - denna ligger fast till 100 kr under hela programmets löptid.

Deluppgift 7.4 – Börs (4 p)

I samband med bedömningen av bolagets interna kontroll frågar en av medarbetarna i revisionsteamet dig om det finns några särskilda krav på intern kontroll i börsnoterade bolag.

Uppgift

Redogör för hur du svarar revisionsmedarbetaren genom att ange vilka moment som måste finnas på plats för att bolaget ska uppfylla kraven på intern kontroll för svenska börsnoterade bolag.

Svar deluppgift 7.4

Jag söker vägledning i Svensk kod för bolagsstyrning avsnitt 8.

Det är styrelsen som har det övergripande ansvaret för att säkerställa att bolaget har en god intern kontroll. Detta kräver att styrelsen aktivt arbetar med att implementera och följa upp interna rutiner och kontroller. Den interna kontrollen ska säkerställa att bolagets finansiella rapportering och hållbarhetsrapportering är upprättad i enlighet med gällande lagar, tillämpliga redovisningsstandarder och övriga krav som gäller för noterade bolag.

För att följa Svensk kod för bolagsstyrning ska bolaget ha en process för att identifiera, bedöma och hantera risker som kan påverka den finansiella rapporteringen och hållbarhetsrapporteringen. Detta innefattar att styrelsen ska vara medveten om de risker som bolaget står inför och vidta åtgärder för att hantera dessa risker.

Vidare bör bolaget ha inrättat formaliserade rutiner som säkerställer att fastlagda principer för finansiell rapportering och hållbarhetsrapportering efterlevs. Dessa rutiner ska vara dokumenterade och tillgängliga för relevanta parter inom bolaget. Styrelsen ska se till att det finns mekanismer för att följa upp och rapportera om den interna kontrollens effektivitet. Detta inkluderar att säkerställa att rapporteringen till styrelsen är korrekt och att eventuella avvikelser hanteras på ett adekvat sätt.

Det finns inga formkrav på hur ovanstående delar ska utformas. Vad ovanstående dock innebär är att bolag, som följer Svensk kod för bolagsstyrning, och därmed 6 kap 6 § årsredovisningslagen ska ha en väl genomarbetad riskbedömningsprocess, ha en process för att implementera ändamålsenliga policys och kontroller för att möta de identifierade riskerna samt för att utvärdera och rapportera kontrollernas effektivitet till dem som är ansvariga för bolagets styrning.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla en tydlig beskrivning av den interna kontrollen, inklusive styrelsens åtgärder för att följa upp att den interna kontrollen fungerar effektivt i samband med den finansiella och icke-finansiella rapporteringen.

För att säkerställa att bolaget har en god intern kontroll som lever upp till kraven ska styrelsen årligen utvärdera behovet av en intern granskningsfunktion (internrevision). Om bolaget inte har en sådan funktion, ska styrelsen motivera sitt ställningstagande i beskrivningen av den interna kontrollen i bolagsstyrningsrapporten.

8. Köp&Sälj AB (16 poäng)

Bakgrund

Köp&Sälj AB:s verksamhet består av återförsäljning av en bredd av varor som köpts in billigt utomlands. Produkterna säljs sedan både till återförsäljare och direkt till slutkund. Bolaget har två aktieägare, varav en är passiv och en är VD.

Du är personvald revisor sedan ett två år tillbaka. Bolaget är ett privatägt företag och redovisar enligt K2. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2024	2023	2022
Intäkter	24	26	31
Resultat före skatt	1,4	1,6	2,1
Summa tillgångar	24	23	25
Soliditet	30%	30%	31%
Medelantal anställda	4	4	5

Deluppgift 8.1 – Revisorsrollen (5 p)

Bolagets passiva ägare kontaktar dig och är intresserad av att erhålla information från dig om en specifik affärshändelse under räkenskapsåret.

Uppgift

Redogör för tystnadspliktens begränsningar relaterat till kommunikationen med den passiva ägaren, samt om slutsatserna blir annorlunda om ägaren varit styrelseledamot.

Svar deluppgift 8.1

Normalt förutsätts frågor om bolagets ekonomi, ställning, resultat och förvaltning bli besvarade av styrelsen. Frågor som har med granskningsuppdraget att göra besvaras av revisorerna. Styrelsen och VD är skyldiga att besvara frågor från aktieägare, medan revisorernas skyldighet att svara på frågor begränsas till frågor från bolagsstämman. Enligt aktiebolagslagen (ABL) 9:45 är revisorn skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för företaget. Med andra ord kan jag som revisor inte svara direkt på en enskild aktieägars fråga. Skulle jag ändå vilja besvara en fråga får jag inte lämna en sådan upplysning som skulle kunna vara till skada för företaget (26 § revisorslagen, 9 kap 41 § aktiebolagslagen).

Om däremot den passiva ägaren är styrelseledamot, beaktar jag hur revisorn kan kommunicera med styrelsen. Revisorn ska normalt kommunicera med styrelsen som helhet men bör kunna diskutera exempelvis vissa frågor med en enskild ledamot på dennes initiativ. ISA 260 p.12 samt A5-A7 tar upp de frågor och områden som måste kommuniceras till styrelsen som helhet. Praxis har utvecklats så att styrelsens ordförande anses representera styrelsen som helhet, med informationsplikt till övriga ledamöter. Revisorn får aldrig lämna ut uppgifter till enskilda styrelseledamöter om detta kan skada bolaget. ISA 260 p.A48 anger att i de fall en revisor kommunicerar med en enskild styrelseledamot är det lämpligt att revisorn sammanfattar frågan i senare kommunikation för att ge alla i styrelsen informationen.

Det finns således viss skillnad kring vad som gäller vid kommunikation till enskild aktieägare eller styrelse. Ingen kommunikation får ske som skulle kunna skada företaget, och det är brukligt att dela kommunikationen med övriga aktieägare (i samband med bolagsstämma) och styrelsemedlemmar.

Deluppgift 8.2 – Redovisning (6 p)

Bolaget har ett kontrakt med en leverantör som reglerar att bolaget är ålagt att köpa en viss volym av leverantören varje år. Om inköpsvolymen inte uppnås betalar bolaget en straffavgift årligen uppgående till 75 000 kr. Bolagets försäljning av den aktuella produkten har de senaste åren har gått ner och vinstpåslaget uppgår endast till 5%. Bolaget utvärderar nu om de ska avbryta kontraktet, vilket innebär att bolaget behöver betala en viss summa till leverantören, eller fortsätta tills kontraktet löper ut om 3 år. Kostnaden för att säga upp avtalet i förtid uppgår till 150 000 kr som en engångskostnad.

	2026	2027	2028
Avtalad inköpsvolym (kr)	1 500 000	1 500 000	1 500 000
Prognostiserad inköpsvolym (kr)	950 000	880 000	800 000

Uppgift

Redogör utifrån ovan information om det rör sig om ett förlustkontrakt eller inte, samt vilka effekter detta får på bolagets redovisning per 31 december 2025.

Svar deluppgift 8.2

Som framgår av uppgiften prognostiserar bolaget inte att nå upp till avtalade inköpsvolymen något av åren. Bolaget kommer därmed att bli ålagt att betala straffavgiften om 75 000 kr varje år. För att avgöra om det föreligger ett förlustkontrakt behöver vi förstå om den totala vinsten från försäljningen av produkterna under kontraktets löptid överstiger den totala straffavgiften eller inte. Vi beräknar den totala prognostiserade vinsten till 131 500 kr ($2\,630\,000 \cdot 1,05 - 2\,630\,000$ kr) och straffavgiften till 225 000 kr ($75\,000 \cdot 3$). Mot bakgrund av denna beräkning drar vi slutsatsen att kontraktet kommer att generera en förlust om totalt 93 500 kr. Kontraktet är därmed ett förlustkontrakt.

Enligt punkt K2 16.7 ska en avsättning för ett förlustkontrakt göras som motsvarar det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Av uppgiften framgår att kostnaden för uppsägning av kontraktet uppgår till 150 000 kr. Kostnaden för att säga upp kontraktet överstiger därmed den prognostiserade förlusten för kontraktet över löptiden om 93 500 kr. Enligt K2 16.2 ska en avsättning redovisas om det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer krävas för att reglera ett åtagande. En avsättning om 93 500 kr görs därmed i balansräkningen per 31 december 2025 med motbokning i resultaträkningen.

Deluppgift 8.3 – Revision (5 p)

Det är dags att granska bolagets intäkter. Till följd av den stora mängden transaktioner vill revisionsteamet undvika omfattande detaljgranskning och utarbetar därför en analysbaserad granskningsstrategi.

Uppgift

Redogör för

- a) vilka övergripande krav som ställs på utformning och utförande av den analytiska granskningen. Vad behöver revisorn beakta, hur revisionsbevis kan erhållas från analytisk granskning, och
- b) exempel på överväganden som bör göras vid analytisk granskning av intäkter för att tillräckliga revisionsbevis ska erhållas

Svar deluppgift 8.3

- a) Jag finner stöd i ISA 520 p.5 samt p.A4-A5 som handlar om analytisk granskning. Där framgår att en revisor ska beakta ett antal punkter vid analytisk granskning som enskilt (eller tillsammans med andra åtgärder) kan utgöra revisionsbevis till väsentliga konton. Revisorn ska bedöma om analytisk granskning är lämplig för aktuella påståenden beroende på den bedömda risknivån.

Enbart analytisk granskning är sällan tillräckligt för att minska revisionsrisken på påståendenivån för väsentliga konton till en acceptabelt låg nivå, och en kombination av analytisk granskning och substansgranskning utformas istället som granskningsåtgärder, såsom substansinriktad analytisk granskning. Generellt är substansinriktad analytisk granskning mer användbart när det gäller stora mängder av transaktioner, samtidigt behöver revisorn bedöma hur effektiv denna granskningsmetod är för att identifiera felaktigheter som enskilt eller tillsammans kan leda till väsentliga fel i de finansiella rapporterna.

Om substansanalytisk granskning har bedömts som lämplig granskningsstrategi, ska en förväntan om redovisade belopp eller nyckeltal fastställas och en bedömning kring om skillnader mot denna förväntan och redovisade belopp kan indikera väsentliga felaktigheter. Innan analysen upprättats måste en toleransnivå fastställas. För att bestämma toleransnivån som ska användas behöver revisorn bedöma risken förknippad med det aktuella räkenskapspåståendet. Om revisorn har identifierat en risk krävs mer övertygande revisionsbevis och således minskas beloppet som kan godtas utan ytterligare utredning - detta för att erhålla önskad nivå på revisionsbevis. Revisorn måste därtill även utvärdera tillförlitligheten i den data som används för att skapa förväntningarna om redovisade belopp eller nyckeltal.

- b) De överväganden som behöver göras för att avgöra om substansinriktad analytisk granskning är lämplig med avseende på granskning av intäkter innefattar bland annat en bedömning av om en förväntan om utfallet är möjligt, exempelvis att det föreligger konstant marginal från en period till en annan. Även huruvida nedbrytning kan ske i verksamhetsområden eller produktområden för att förväntan ska bli tillräckligt exakt är överväganden som bör göras. Slutligen handlar det om huruvida den information eller den data som behövs (exempelvis försäljningsstatistik, prognoser/budgetar) för att sätta en förväntan är tillgänglig och tillförlitlig. En jämförelse av vinstmarginaler för att bekräfta intäkter utgör mindre övertygande bevis, men kan ändå användas i kombination med andra granskningsåtgärder. Det kan exempelvis vara att testa kontroller i försäljningsprocessen för att kunna bedöma tillförlitligheten och således graden av revisionsbevis från den substansinriktade analytiska granskningen. Ett annat alternativ är att utföra detaljgranskningsåtgärder på samma räkenskapspåstående som den substansinriktade analytiska granskningen. Detta för att erhålla tillräckliga revisionsbevis.

