

**SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I**

Maj 2025

© Revisorsinspektionen 2025

Svar deluppgift 1.1

- a) Att lämna ett yttrande över omsättningen i ett bolag anser jag lämpligen görs inom ramen för ISRS 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (omarbetad). Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse innefattar inte att inhämta bevis i syfte att revisorn ska kunna göra ett uttalande eller någon form av bestyrkande och följaktligen gör inte revisorn något uttalande och drar inte någon slutsats. Yttrandet är en rapport över faktiska iakttagelser och varken ett yttrande med rimlig eller begränsad säkerhet.
- b) Alla yttranden revisorer utfärdar behöver upprättas i enlighet med någon form av ramverk för gransknings- eller bestyrkandeuppdrag. Enligt FARs Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige kan sådana uppdrag delas upp i följande kategorier:
- revision av historisk finansiell information (ISA),
 - översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISRE),
 - andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISAE), och
 - granskning enligt särskild överenskommelse (ISRS).

I de tre första kategorierna uttrycker revisorn en slutsats som har en viss grad av säkerhet, s.k. bestyrkandeuppdrag.

Ett exempel på uppdrag inom kategorin Revision av historisk finansiell information är bidragsgranskning enligt ISA 805 som avser revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport. Granskningen utformas för att kunna lämna ett yttrande med rimlig säkerhet.

Ett exempel på yttrande inom kategorin Översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISRE) är yttrande avseende översiktlig granskning av ett bolags delårsrapport. Granskningsåtgärder för att lämna ett sådant yttrande är utformade så att det inte är möjligt för revisorn att skaffa en sådan säkerhet att revisorn blir medveten om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision enligt ISA utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning görs därför med begränsad säkerhet.

Ett exempel på yttrande inom kategorin Andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISAE) är yttrande avseende frivillig granskning av hållbarhetsinformation enligt RevR 6. Bestyrkande av hållbarhetsinformation kan bestå av översiktlig granskning av hållbarhetsredovisningen som helhet (begränsad säkerhet) eller en revision av viss hållbarhetsinformation (rimlig säkerhet).

Svar deluppgift 1.2

- a) Jag söker stöd i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) kapitel 13 p.9. Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för varor i lager ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Oplanerade stopp i produktionen som påverkar produktionseffektiviteten kan medföra låg produktion. I ett sådant fall ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet anpassas så att det inte blir högre än vid normal kapacitet.

- b) Jag gör tolkningen av informationen i uppgiften att det spillmaterial som uppstår, och som har en alternativ användning, utgör en sådan biprodukt som avses i K3 kapitel 13 p.8. Där anges att när flera produkter tillverkas i en tillverkningsprocess och där dessa inte kan särskiljas ska tillverkningskostnader fördelas på ett logiskt och konsekvent sätt. Med utgångspunkt i att bolagets bedömning kring att spillmaterialet är oväsentligt är korrekt, får spillmaterialet värderas till nettoförsäljningsvärde. Nettoförsäljningsvärdet för spillmaterialet dras därefter av från huvudprodukts anskaffningsvärde. Att värdera en oväsentlig biprodukt till nettoförsäljningsvärde och dra av detta belopp från huvudprodukts anskaffningsvärde innebär att huvudprodukts redovisade värde inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde. Logiken bakom denna redovisning är att då en del av totalkostnaden är hänförlig till biprodukten måste detta speglas i anskaffningsvärdet för huvudprodukten. Detta sker genom att minska totalkostnaden för huvudprodukten med kostnaden för biprodukten. Då kostnaden för biprodukten är svår att uppskatta har lagstiftaren förenklat den praktiska tillämpningen genom att tillåta en approximation av totalkostnaden genom värdering av denna till nettoförsäljningsvärde.

Svar deluppgift 1.3

Jag söker stöd i Aktiebolagslagen (ABL) 13:7-8 samt 13:24 om kvittning samt revisorns granskning vid emission, RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen samt aktiebolagsförordningen p.3.3-3.4.

När en nyemission innehåller villkor om kvittningsrätt ska jag som revisor lämna ett yttrande över styrelsens redogörelse enligt ABL 13:7. Detta innebär att jag ska granska bolagets redovisning och inhämta underlag för att försäkra mig om att uppgifterna i styrelsens redogörelse om fordringsägare, fordringens belopp samt hur stort belopp av fordringen som får kvittas stämmer. Min granskning bör omfatta fordringens ursprung för att det ska vara möjligt att bedöma om den är kvittningsgill. Om yttrandet upprättas i nära anslutning till ett årsbokslut som jag granskat kan granskningsinsatsen begränsas till att följa upp att fordringen inte reglerats efter balansdagen.

Vidare ska jag förvissa mig om att bolaget eller dess borgenärer inte lider någon skada på grund av kvittningen. Denna bedömning ska göras med utgångspunkt i förhållanden vid den tidpunkt då kvittningen ska ske.

Om beslutet om kvittningsemission fattas på en extra bolagsstämma behöver också styrelsen redogöra för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Denna redogörelse ska skrivas under av styrelsen och granskas av mig som revisor. Ett revisorsyttrande lämnas över redogörelsen. Detta framgår av RevR 9, p.4.4-4.5 samt ABL 13:6. Kravet på styrelsens redogörelse över väsentliga händelser och revisorsyttrande kan bortses ifrån om samtliga aktieägare ger sitt samtycke.

Svar deluppgift 2.1

- i) Nedstängning av 3G-nätet
Då produkterna är beroende av 3G-nätet innebär en nedstängning sannolikt att bolagets produkter inte längre kommer att fungera som avsett. Det framgår inte av uppgiften om de produkter (komponenter) som finns hos bolagets kunder ägs och hyrs ut av bolaget och redovisas som materiella anläggningstillgångar, eller om dessa ägs av kunderna och därmed inte återfinns i bolagets finansiella rapporter. Oavsett affärsmodell anges i förutsättningarna att komponenterna kommer att behöva bytas ut vilket innebär en risk för nedskrivningsbehov av eventuellt redovisade materiella anläggningstillgångar samt risk för inkuranta produkter i varulager i bolaget. Därtill finns risk för nedskrivningsbehov av eventuellt tidigare aktiverade utvecklingsutgifter hänförligt till 3G-produkter. Vidare leder bytet sannolikt till ökade kostnader för att ersätta 3G-beroende produkter ute hos kunderna med nya produkter samt investeringar för utveckling av dessa. Garantiåtaganden för sålda produkter kan också påverkas, vilket leder till att avsättningen för garantiåtaganden kan behöva omvärderas. Dessa kostnader skulle kunna innebära lägre resultat, samt ej uppnådda finansiella mål. Till sist kräver utbyte och utveckling av nya produkter både resurser och kapital och kan därför medföra både en finansierings- och likviditetsrisk. Samtliga omständigheter som redogjorts för kan även innebära att bolaget kan ha svårt att uppfylla sina eventuella kovenanter och därmed risk för att bolagets skulder kan bli återbetalningsbara inom tolv månader. Samtliga omständigheter ovan kan ge incitament för företagsledningen att manipulera resultatet.
- ii) Kundberoende
Den höga koncentrationen av intäkter från en enda kund innebär att bolagets finansiella ställning och resultat är starkt beroende av denna kunds fortsatta affärsrelation med bolaget. Om kunden skulle minska sina beställningar eller avsluta affärsrelationen kan det leda till väsentliga negativa effekter på bolagets intäkter och likviditet och förmåga till fortsatt drift beroende på hur snabbt bolaget kan ställa om och anpassa sin kostnadsmassa. Eventuella aktiverade utvecklingsutgifter för kundspecifika produkter eller processer riskerar att behöva skrivas ned. Uppgiften anger inte om det finns indikationer på att kunden kommer att avsluta sin affärsrelation med bolaget varför informationen bedöms som en affärsrisk.
- iii) Omprofilering av varumärke
Omprofilering av bolagets befintliga varumärke skulle kunna leda till att eventuella immateriella tillgångar i form av förvärvat varumärke behöver skrivas ned. Omprofilering kräver sannolikt stora investeringar och medför väsentliga utgifter vilket kan innebära risk för att sådana utgifter felaktigt redovisas som immateriella tillgångar. Vidare behöver det beaktas om den nya omprofileringsstrategin påverkar försäljningen genom påverkan på befintliga kundkontrakt och affärsrelationer.

Svar deluppgift 2.2

Jag finner vägledning i IFRS 3. Ett rörelseförvärv definieras i punkt B5 som en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare erhåller det bestämmande inflytandet över en eller flera verksamheter/rörelser. En verksamhet/rörelse består enligt punkt B7 av resurser (t.ex maskiner, personal, rättighet till en tillgång) och processer (t.ex system, rutiner) som resulterar i en produktion (t.ex avkastning eller ekonomisk fördel).

Vid ett rörelseförvärv ska en förvärvsanalys upprättas varvid övertagna identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser ska åsättas verkliga värden och redovisas skilt från goodwill (eller vinst vid ett förvärv till lågt pris). I de fall där de verkliga värdena avviker från skattemässiga värden uppstår temporära skillnader för vilka uppskjuten skatt redovisas.

Om ett förvärv inte är ett rörelseförvärv anges i punkt 3 att det är ett tillgångsförvärv. Vid ett tillgångsförvärv redovisas de förvärvade tillgångarnas verkliga värde i koncernen baserat på den köpeskilling som har betalats. Någon uppskjuten skatt ska i detta fall inte redovisas.

Svar deluppgift 2.3

- a) Enligt IAS 1 Presentation av finansiella rapporter och klassificering av skulder punkt 69 ska bolaget klassificera en skuld som kortfristig när den förväntas regleras inom 12 månader efter rapportperioden. Enligt punkt 74 ska bolaget, om det bryter mot en kovenant i ett långfristigt låneavtal vid eller före rapportperiodens slut med effekten att skulden blir betalbar vid anfordran, klassificera skulden som en kortfristig skuld även om långgivaren efter rapportperioden och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, gick med på att inte kräva betalning till följd av avtalsbrottet (s.k. waiver). Bolaget ska klassificera skulden som kortfristig eftersom det, vid rapportperiodens slut, inte har rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter detta datum. Kovenanter som bolaget är skyldigt att uppfylla, och uppfyller, efter rapportperioden påverkar inte klassificeringen.
- b) Enligt IAS 1 behöver bolaget lämna följande upplysningar i sina finansiella rapporter:

Upplysningar om finansiella skulder

- Punkt 76 za: ett företag ska lämna upplysningar om poster som redovisas i rapporten över finansiell ställning, inklusive finansiella skulder. Det innebär att bolaget ska ge en tydlig redovisning av sina finansiella skulder, inklusive lån och eventuella kovenanter vilket innefattar skuldens redovisade värde, information om villkoren (inklusive typen av kovenanter och när bolaget måste uppfylla dem), och sakförhållanden och omständigheter, om några, som indikerar att bolaget kan ha svårt att uppfylla, eller har brutit mot, kovenanterna.

Händelser efter balansdagen

- Punkt 76c: om beviljande av anstånd (s.k. waiver) från långgivaren för att korrigera ett brott mot ett långfristigt låneavtal som klassificeras som kortfristigt erhålls mellan rapportperiodens slut och den dag de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, ska detta upplysas om som en Händelse efter balansdagen i enlighet med IAS 10.

Svar deluppgift 2.4

Löneprocessen

1. Behörigheter i lönesystemet

- **Beskrivning:** Samtliga personer på löneavdelningen har behörighet att uppdatera fasta data i lönesystemet.
- **Identifierad risk:** Det finns en risk för obehöriga eller felaktiga ändringar av anställdas uppgifter, vilket kan medföra felaktiga löneberäkningar och utbetalningar.
- **Förbättringsåtgärd:** Införa en befattningsbaserad behörighetsstruktur i lönesystemet där endast utvalda relevanta personer har rättighet att göra ändringar i fasta data. Detta bör kompletteras med loggning av alla ändringar för att möjliggöra spårbarhet. Samtliga ändringar bör godkännas före genomförande (förebyggande kontroll), eller i efterhand på regelbunden basis (upptäckande kontroll).

2. Attest av tidrapporter

- **Beskrivning:** Tidrapporter skickas direkt vidare till lönesystemet utan att överordnad chef har attesterat dem.
- **Identifierad risk:** Utan attestering kan felaktiga eller ej godkända tidrapporter leda till felaktiga löneberäkningar och utbetalningar.
- **Förbättringsåtgärd:** Införa obligatorisk attestering av tidrapporter av respektive överordnad chef innan de skickas in i lönesystemet. Detta kan göras genom att implementera en funktion i tidrapporteringssystemet som kräver godkännande innan rapporterna kan registreras (förebyggande kontroll).

3. Utlägsredovisning utan attestering

- **Beskrivning:** De anställdas utlägsredovisning skickas in månatligen till löneavdelningen, men det finns ingen attestering av dessa utlägg innan ersättning utbetalas.
- **Identifierad risk:** Utan attestering av utlägg finns risk för oegentligheter eller felaktiga utbetalningar vilket kan resultera i ekonomiska förluster för bolaget.
- **Förbättringsåtgärd:** Införa attestering av utlägsredovisningar där respektive överordnad chef granskar och godkänner utlägg innan ersättning betalas ut (förebyggande kontroll). Detta kan bidra till att säkerställa att endast legitima och korrekta utlägg ersätts.

Inköpsprocessen

1. Behörighetskontroll för leverantörsregister

- **Beskrivning:** Samtliga avdelningar har behörighet att ändra och lägga till nya leverantörer i systemet.
- **Identifierad risk:** Det finns en risk för att obehöriga eller felaktiga leverantörer eller uppgifter läggs in i registret, vilket kan leda till felaktiga eller oegentliga utbetalningar och ekonomiska förluster.

- **Förbättringsåtgärd:** Införa behörighetsstruktur där endast utvalda personer på inköpsavdelningen har rätt att ändra uppgifter och lägga till nya leverantörer i systemet. Detta bör åtföljas av en godkännandeprocess för att säkerställa att ändringar eller nya leverantörer godkänns före genomförande (förebyggande kontroll), eller i efterhand på regelbunden basis (upptäckande kontroll).

2. Beställningsprocessen

- **Beskrivning:** Beställningar görs oftast över telefon.
- **Identifierad risk:** Muntliga beställningar kan leda till bristande dokumentation och spårbarhet. Utan skriftlig dokumentation av beställningar kan det bli svårt att verifiera vad som har beställts, vilket kan leda till felaktiga leveranser och tvister med leverantörer.
- **Förbättringsåtgärd:** Implementera elektroniskt beställningssystem som kräver att alla beställningar registreras och godkänns innan de genomförs. Detta system bör också inkludera automatiska bekräftelser från leverantörer för att säkerställa att beställningarna är korrekta.

3. Fakturahantering och betalningar

- **Beskrivning:** Utbetalningar görs ensamt av den ansvariga på leverantörsreskontran efter att fakturorna har kontrollerats mot beställningar och mottagna varor.
- **Identifierad risk:** Utan en oberoende granskning av fakturor och betalningar finns risk för felaktiga eller oegentliga utbetalningar.
- **Förbättringsåtgärd:** Införa kontroll av utbetalningar två i förening där en person ansvarar för att matcha fakturor med beställningar och mottagna varor, medan en annan person godkänner betalningen (fyra ögon-principen). Detta kan bidra till att minska risken för felaktigheter och oegentligheter.