

REVISORSEXAMEN

Del II

Maj 2025

© Revisorsinspektionen 2025

Svar deluppgift 3.1

Då bolagets fastighet inrymmer såväl privata bostäder som restaurangverksamhet gör jag bedömningen att bolaget ur momshänseende bedriver blandad verksamhet. Jag finner stöd i Mervärdesskattelagen (ML) 13:29-30. Det framgår att uppdelning ska göras av den ingående momsens beroende på om det föreligger avdragsrätt eller ej. Gemensamma inköp kan innebära delvis avdragsrätt där avdragsbeloppet får bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Enligt ML 13:30 finns undantag för när fullt avdrag ändå får göras vid blandad verksamhet. Detta undantag gäller om inköpen till mer än 95 procent är hänförliga till momspliktig verksamhet.

Den första frågeställningen som bolaget behöver hantera är kategorisering av sina inköp (och därmed ingående moms) som inköp till icke-momspliktig verksamhet, inköp till momspliktig verksamhet eller gemensamma inköp. Givet att bolaget har bostäder, vilka hyrs ut till privatpersoner, gör jag bedömningen att en stor andel av bolagets inköp är hänförligt till icke-momspliktig verksamhet där avdragsrätten begränsas. Jag bedömer därmed att det rimligen inte föreligger 95 procent rätt till avdrag, och en mer ingående bedömning behöver göras.

Bolaget behöver hitta en skälig grund för uppdelningen av de gemensamma inköpen. Detta kan inom fastighetsbolag göras exempelvis baserat på årsomsättning eller lokalyta. Om årsomsättning används görs preliminärt avdrag i respektive momsperiod. Per årsskiftet bekräftas sedan att fördelningen mellan avdragsgill och icke-avdragsgill ingående moms är korrekt redovisad på helåret.

Den moms som inte är avdragsgill behöver kostnadsföras (eller aktiveras som investering beroende av inköpets karaktär) i takt med att leverantörsfakturorna inkommer till bolaget.

Svar deluppgift 3.2

Det finns två former av aktieägartillskott; ovillkorat- och villkorat aktieägartillskott (K2 kapitel 15 p.6). Ett aktieägartillskott kan ske exempelvis genom att en skuld för bolaget konverteras till aktieägartillskott. Kapitaltillskottet syftar enligt uppgiften till att stärka bolagets egna kapital (K2 kapitel 11 p.12, samt kapitel 15 p.5). Både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat i balansräkningen när avtalet om tillskottet erhålls. Detta innebär att såväl ett ovillkorat som ett villkorat aktieägartillskott fyller syftet att stärka bolagets egna kapital. Det framgår vidare i uppgiften att aktieägaren (fordringsägaren) som ska lämna tillskottet vill att detta ska vara villkorat mot övriga aktieägare. Ett aktieägartillskott som är villkorat innebär ett avtal med förbehåll som ger rätt till framtida återbetalning under förutsättning att återbetalning kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Avtalet binder aktieägarna till att återbetalning ska ske, men binder inte bolaget. Återbetalningen är beroende av framtida beslut av bolagsstämman. När bolagsstämman har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas oavsett om utbetalning skett eller ej. Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott likställs med en vinstutdelning enligt Aktiebolagslagen (ABL) 18 kapitlet (jmf K2 kapitel 15 p.6 där det anges att återbetalning av villkorat aktieägartillskott minskar fritt eget kapital). Detta innebär att vid en återbetalning behöver reglerna för värdeöverföringar enligt ABL 17 kapitlet tillämpas och beaktas i bedömningen av återbetalningen.

Viktigt att beakta är att tillskott behäftade med villkor kan underkännas som aktieägartillskott under vissa omständigheter. I en dom från Högsta förvaltningsdomstolen (NJA 1988:620)

underkändes ett villkorat aktieägartillskott till ett bolag i en hotande tvångslikvidation för att skydda bolagets borgenärer. Givet att bolaget inte bedöms hotas av tvångslikvidation anser jag att ett villkorat tillskott kan lämnas av aktieägaren. Dock bör villkor kring återbetalningsskyldigheten för bolaget tydligt klargöras i avtalet för tillskottet.

Svar deluppgift 3.3

Omständigheten a) i uppgiften har ingen effekt på min revisionsberättelse. Enligt K2 ska rättelse av fel ske i den närmast efterföljande årsredovisningen, jämför K2 kapitel 2 p.12. Att upplysning lämnats i årsredovisningen är korrekt givet kraven enligt Årsredovisningslagen (ÅRL) 3:5 i fråga om det föreligger en bristande jämförbarhet vilket jag bedömer att det gör i detta fall.

Angående b) anser jag att kärnfrågan är ansvarsfrågan. Enligt Aktiebolagslagen (ABL) 8:4 har styrelsen ansvar för att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen och bolagets ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt. Om vissa uppgifter delegeras ska styrelsen fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas. I en styrelse som har mer än en ledamot ska en av ledamöterna vara ordförande. Ordföranden ska leda styrelsens arbete och bevaka att styrelsen fullgör sina uppgifter.

VDs ansvar finns beskrivet i ABL 8:29. VDn ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. Vidare ska VDn vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag. VDn är också styrelseledamot, vilket gör att både del av styrelsen och VD är samma person.

ISA 265 beskriver att betydande brister i internkontrollen ska kommuniceras tidigt till företagsledningen. Jag anser att kraven enligt denna ISA uppfyllts. Det är inte förenligt med god revisionssed att lämna anmärkning i revisionsberättelsen utan att först kommunicera med styrelsen vilket exempelvis kan ske genom erinran enligt bestämmelserna i ABL 9:39.

Baserat på ovan kommer jag att lämna en anmärkning i revisionsberättelsen med följande ordalydelse;

- Under året har jag, till bolagets styrelse, påtalat förekomsten av väsentliga brister i den interna kontrollen vad gäller löpande avstämningar av vissa väsentliga balans- och resultatkonton. Bristerna har inte åtgärdats och verkställande direktören och styrelsen har därmed inte fullgjort sina skyldigheter enligt ABL 8:4 (jämför RevR 209 p.3.18)

Det framgår inte huruvida bolaget lidit skada från styrelsens och VDs handlande (icke-handlande). Jag anser därför att jag inte har grund för att avstyrka ansvarsfrihet.

Jag kommer tillstyrka Årsredovisningen och vinstdispositionen i övrigt.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 4.1

- a) Då lagerhanteringssystemet köpts in av en extern leverantör rör det sig om en förvärvad och inte en egenupparbetad materiell anläggningstillgång. Jag finner därför vägledning i K3 kapitel 17.
 1. Enligt K3 kapitel 17 p.7 ska utgifter som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var tänkt inkluderas i anskaffningsvärdet. Sådana direkt hänförliga utgifter omfattar

- även utgifter för installation. Utgifterna om 15 Mkr avseende installation ska därför inkluderas i anskaffningsvärdet.
2. Enligt samma punkt (K3 kapitel 17 p.7) ska utgifter för personalutbildning inte ingå i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och redovisas därför som kostnader när de uppkommer. Personalens nedlagda tid för utbildning kan därför inte aktiveras och ingå i anskaffningsvärdet utan kostnadsförs löpande när de uppstår.
 3. Utgifter som uppstår efter att tillgången tagits i bruk kan inte aktiveras utan kostnadsförs som löpande driftskostnad. Detta är en direkt följd av att det endast är utgifter som är nödvändiga för att bringa tillgången på plats och i skick att användas enligt K3 kapitel 17 p.7. Eftersom systemet var klart att användas i maj efter att installationen genomfördes kan inte utgifterna som bolaget har haft för fintrimning aktiveras.
- b) Enligt K3 kapitel 17 p.18 ska avskrivning av en materiell anläggningstillgång påbörjas när tillgången kan tas i bruk. I detta fall framgår det av uppgiften att systemet är klart att användas efter genomförd installation som skedde i slutet av maj. Tillgången ska därför skrivas av från och med juni månad.

Svar deluppgift 4.2

Bokförindlagen (BFL) kapitel 3 behandlar räkenskapsår och 3 paragrafen anger att när räkenskapsåret läggs om får det förkortas till kortare tid än 12 månader eller förlängas till max 18 månader. Detta innebär att bolaget vid en omläggning av räkenskapsåret till att börja med behöver upprätta ett förkortat bokslut omfattande 8 månader (januari 2024 t.o.m. augusti 2024). De har ingen möjlighet att förlänga räkenskapsåret till augusti nästkommande år eftersom räkenskapsåret då skulle överskrida maxgränsen om 18 månader.

Vidare behöver bolaget i enlighet med BFL 3:6 skriftligen ansöka om tillstånd hos Skatteverket eftersom det gäller omläggning från kalenderår till brutet räkenskapsår. För att tillstånd ska medges krävs starka skäl enligt Skatteverkets allmänna råd SKV A 2011:28.

Beslut om ändring av räkenskapsår fattas av bolagstämman enligt ABL 3:4. Bolagsordningen behöver uppdateras då den ska ange den tid som bolagets räkenskaper ska omfatta (ABL 3:1) och ändringen ska anmälas för registrering i Bolagetsverkets aktiebolagsregister (ABL 3:5). Vad gäller tidsfrister behöver bolagstämman fattat beslut om ändrat räkenskapsår innan utgången av det nya förkortade räkenskapsåret (dvs senast den 31 augusti 2024) och anmälan till Bolagsverket ska ske genast, dock senast en månad efter det nya förkortade räkenskapsårets utgång (dvs senast 30 september 2024).

Svar deluppgift 4.3

Enligt Revisorslagen (RL) 20 paragrafen ska revisorn vara oberoende. Jag finner vägledning i IESBAs Etikod avsnitt 420 som behandlar gåvor och gästfrihet i ett revisionsuppdrag. Att acceptera gåvor och gästfrihet från en revisionskund kan ge upphov till egenintresse-, vänskaps- eller skrämselhot. En medlem i ett revisionsteam ska inte acceptera gåvor och gästfrihet från en revisionskund såvida inte värdet är obetydligt och oviktigt. Inte heller när avsikten är att otillbörligt påverka beteendet även om värdet är obetydligt eller oviktigt. Dessutom har revisorn alltid generalklausulen i RL 21 a paragrafen första stycket att ta hänsyn till vilken innebär att det inte ska finnas några omständigheter som gör att revisorn av tredje part kan uppfattas som partisk eller beroende.

Vad gäller lunchen så framgår det att det är på samma restaurang som man brukar gå till och det är dagens lunch som beställs och inte heller någon extra dryck till maten förekommer. Det synes röra sig om en helt vanlig lunch utan några extravaganta inslag. Min bedömning är därför att vi kan acceptera erbjudandet då värdet torde vara obetydligt och oviktigt.

Erbjudandet om att medlemmarna i revisionsteamet kan handla bolagets produkter till förmånliga priser anser jag inte borde accepteras. Även om värdet i sig kan anses vara obetydligt och oviktigt handlar det om en rabatt på produkter som normalt inte ingår i revisorns arbete, vilket kan ses som en otillbörlig förmån som skulle kunna påverka revisorns oberoende. Även om bolagets egen personal erbjuds samma rabatt så innebär det att revisorn får fördelar som inte är tillgängliga för andra, vilket skulle kunna uppfattas som att revisorn inte är oberoende utifrån tredje parts synsätt. Jag tackar därför nej till erbjudandet och dokumenterar mina ställningstaganden i Analysmodellen.

Svar deluppgift 4.4

Kopplingen mellan den finansiella revisionen och förvaltningsrevisionen enligt den omarbetade standarden RevR 209 tar sig uttryck genom referenser till ett antal ISA standarder.

ISA 240 beskriver revisorns ansvar avseende oegentligheter i den finansiella revisionen medan RevR 209 p.3.3A beskriver revisorns ansvar avseende oegentligheter i förvaltningsrevisionen. Förekomsten av oegentligheter kan komma att påverka uttalandet om ansvarsfrihet eller föranleda anmärkning i revisionsberättelsen. Revisorn behöver ta ställning till om styrelsen eller VD har agerat oegentligt och skadat eller riskerat att skada bolaget eller om styrelse har brutit i sitt ansvar för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter.

ISA 250 tar sikte på revisorns beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter. Det kan handla om att Årsredovisningslagen (ÅRL) och Bokföringslagen (BFL) efterföljs men även aktuell skattelagstiftning och andra lagar som direkt eller indirekt påverkar bolagets finansiella rapportering. RevR 209 p.3.3B anger att revisorn dessutom behöver bedöma om det kan föreligga skada eller risk för skada pga. att bolaget brutit mot lag eller annan författning. Revisorn måste, utöver kraven i ISA 250, ta ställning till hur styrelsen har säkerställt att för verksamheten väsentliga regler följs.

ISA 260 och ISA 265 behandlar revisorns rapportering respektive kommunikation av brister i den interna kontrollen till dem som har ansvaret för bolaget samt företagsledningen. RevR 209 p.3.3C samt p.3.3D anger att revisorn även skall inkludera förhållanden som rör revisionens förvaltning i denna rapportering samt överväga om eventuell brist i intern kontroll behöver rapporteras i en erinran till styrelsen eller i revisionsberättelsen.

ISA 300, ISA 315 och ISA 330 ställer krav på revisorn att upprätta en plan för revisionen, genomföra riskbedömning samt hantera bedömda risker i den finansiella revisionen. RevR 209 p.3.3E-F betonar vikten av en tydlig riskbedömning i förvaltningsrevisionen som är anpassad till bolagets specifika omständigheter och omfattande tillämplig rörelselagstiftning. Omarbetningen förtydligar att revisorn utifrån sin förståelse för bolagets verksamhet, interna kontroll och miljö ska identifiera och bedöma risker för väsentliga brister i bolagets förvaltning, med särskilt fokus på intern kontroll och regelefterlevnad. Utifrån riskbedömningen planerar revisorn sedan lämpliga och ändamålsenliga granskningsåtgärder.

Väsentlighetskonceptet ges också ett större utrymme i den omarbetade rekommendationen. ISA 320 klargör hur väsentlighet tillämpas i den finansiella revisionen medan RevR 209 p.3.3G-H ger vägledning om hur begreppet skall tillämpas i förvaltningsrevisionen. Normalt sett är väsentlighetsnivån lägre i förvaltningsrevisionen. Överträdelser av Aktiebolagslagen (ABL), bolagsordning eller ÅRL är ofta inte mätbara i kvantitativa termer. Därför måste revisorns väsentlighetsbedömning i förvaltningsrevisionen inrymma ett större inslag av kvalitativa faktorer utifrån professionellt omdöme.

Slutligen gör den nya standarden kopplingen till ISA 580 som behandlar skriftliga uttalanden och anger i RevR 209 p.3.20 att revisorn även bör överväga om några av de förhållanden som uppmärksammas under förvaltningsrevisionen bör inkluderas i uttalandet från företagsledningen.