

REVISORSEXAMEN

Del III

Maj 2025

© Revisorsinspektionen 2025

Svar deluppgift 5.1

Jag finner vägledning i Aktiebolagslagen (ABL) 25:14 respektive RedR 2 som anger att tillgångar får tas upp till ett högre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Vidare får tillgångar värderas till nettoförsäljningsvärde (försäljningsvärdet med avdrag för direkta försäljningsomkostnader).

Bolaget äger en fastighet. Enligt den ordinarie redovisningen i K2 värderas denna till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade av- och nedskrivningar. Tillgångar får tas upp till ett högre värde än i den ordinarie redovisningen om de värderingsprinciper som används vid upprättandet av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Då det är tillåtet att skriva upp fastigheten till marknadsvärde vid tillämpning av K3 skulle denna kunna tas upp till marknadsvärdet förutsatt att det går att fastställa på ett tillförlitligt sätt.

Vidare har bolaget ett varulager som i den ordinarie redovisningen har värderats till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärdet. I kontrollbalansräkningen skulle varulagret kunna tas upp till dess nettoförsäljningsvärde vilket troligen är högre än anskaffningsvärdet. Dock noteras att rörelsen går med förlust vilket kan indikera att produkterna inte säljs med marginal, men av uppgiften framgår att det negativa resultatet beror på kostnader kopplade till uppstartsfasen snarare än negativ vinstmarginal på produkterna.

Vad gäller bolagets maskiner samt inventarier är dessa också redovisade till anskaffningsvärde men kan i kontrollbalansräkningen tas upp till nettoförsäljningsvärdet om det går att fastställa på ett tillförlitligt sätt. Det framgår att det rör sig om kassasystem och hyllsystem och butiksinredning för vilka det borde finnas ett andrahandsvärde som går att fastställa genom att jämföra vad liknande produkter säljs för.

Ett alternativ till att ta upp maskiner och inventarier till dess nettoförsäljningsvärde kan vara att basera avskrivningarna på faktisk nyttjandeperiod istället för 5 år som tillämpas som förenkling i den ordinarie redovisningen. Så länge den faktiska nyttjandeperioden är längre än den förenklade på 5 år, vilket borde vara fallet, så kommer tillgången tas upp till ett högre värde då de ackumulerade avskrivningarna blir lägre.

Sammanfattningsvis skulle följande tillgångar i bolaget kunna värderas till ett högre värde i kontrollbalansräkningen:

- Fastigheten tas upp till marknadsvärde
- Varulagret tas upp till nettoförsäljningsvärde
- Maskiner och inventarier tas upp till nettoförsäljningsvärde
- Maskiner och inventarier redovisas fortfarande till anskaffningsvärde men avskrivningarna baseras på faktiskt nyttjandeperiod istället för förenklad nyttjandeperiod om 5 år

Svar deluppgift 5.2

Förslag på granskningsprogram för kontanthantering:

- Kontrollera uppfyllande av Kassaregisterlagen
 - Säkerställ att samtliga av bolagets kassaregister finns registrerade hos Skatteverket.

- Kontrollera om kassaregistret är godkänt av Skatteverket. Om inte, inhämta beslut om undantag från Skatteverket.
- Kassahantering
 - Granska rutinerna för kassahantering (vem är ansvarig och vem gör vad, hur hanteras differenser, returer, kassatömning, bankning och kassainventering?) samt att dessa följs
 - Granska att personalen har lämplig utbildning för, och är medveten om, de risker som är förknippade med kassahantering
- Genomför provköp
 - Kontrollera att kvitton, x- och z-rapporter innehåller alla uppgifter som de ska enligt Skatteförfarandelagen och Kassaregisterlagen.
- Genomför kassainventering
 - Räkna kassan och jämför mot bokföringen den aktuella dagen.
- Genomför analytisk granskning, såsom:
 - Beräkna omsättningen utifrån försäljningsstatistik eller inköp och jämför med bokförd omsättning (påläggskalkyler, svinn måste beaktas).
 - Kartlägg relationen mellan betalkorts- och kontantförsäljning och gör en rimlighetsbedömning mot förhållandena i branschen och över tid i bolaget. Jämför t.ex. kontanthandeln vid besök med kringliggande jämförbara dagar.
 - Jämför bolagets nyckeltal med branschstatistik och branschnyckeltal och sök svar på variationer som är svårförklarliga.
 - Gör bruttovinstkontroll per varugrupp och jämför bruttovinst/varukostnad på enskilda produkter eller varuslag i bokföringen mot fysisk kontroll av vara och inköpsfaktura.
 - Gör en rimlighetsbedömning av intäktsredovisningen utifrån antal kassaapparater, öppettider, personalschema, bokningskalender osv.
 - Gör en rimlighetsbedömning av redovisad försäljning jämfört med löneredovisningens uppgifter om antalet anställda, lönekostnader e.d.
 - Gör bruttovinstjämförelse av utfallet mot budgetar, kalkyler, tidigare års utfall, variationer mellan olika månader och motsvarande uppgifter för liknande företag.
- Genomför transaktionsgranskning
 - Ta ut en z-rapport för hela året och jämför med omsättning enligt huvudboken.
 - Kontrollera ett stickprov av dagsrapporter mot underlag och bokföring.

Svar deluppgift 5.3

- a) Då det inte föreligger någon differens mellan kassan och redovisningen per bokslutsdagen kommer jag inte att modifiera mitt uttalande enligt ISA och balansräkning, resultaträkning och vinstdisposition kommer att tillstyrkas. Däremot har jag att ta ställning till det faktum att ägare och VD:n vid flertal tillfällen har lånat pengar ur kassan för privat bruk och sedan betalat tillbaka det. Jag bedömer att det är fråga om ett förbjudet lån enligt Aktiebolagslagen (ABL) 21:1 vilket jag kommer att anmärka på i revisionsberättelsen. Jag behöver även ta ställning till huruvida det påverkar mitt uttalande om VDs ansvarsfrihet. Min bedömning är att bolaget inte har, eller riskerar att lida ekonomisk skada då alla pengar har betalats tillbaka per balansdagen varmed ansvarsfrihet kan beviljas.
- b) Min bedömning är att periodiseringsfelet avseende intäkter om 35 Tkr är väsentligt men inte av avgörande betydelse då det är isolerat till redovisningen av presentkort, dvs påverkar endast intäkter som är för högt redovisade och skulder som är för lågt

redovisade. Jag kommer därför att lämna ett uttalande med reservation beträffande årsredovisningens rättvisande bild samt avstyrka resultaträkning, balansräkning och vinstdispositionen (RevR 705 p.41 respektive p.43)

Svar deluppgift 6.1

Jag finner vägledning i ISA 501 p.4-5 och ISA 330 p.22-23. När varulagret är väsentligt ska vi som revisorer närvara vid lagerinventeringen där vi utvärderar bolagets instruktioner och rutiner, observerar tillämpningen av inventeringsmetoderna, inspekterar varulagret samt utför kontrollräkningar. Dessutom ska vi följa upp att den slutliga lagerredovisningen avspeglar inventeringsresultatet. När lagerinventeringen sker vid ett annat datum än datumet för bolagets finansiella rapporter behöver vi dessutom utföra granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis för att verifiera om förändringar i varulagret mellan inventeringsdatumet och datumet för de finansiella rapporterna är korrekt bokförda.

Ytterligare granskningsåtgärder kan bl.a. innefatta:

- Kontrolltestning för den återstående perioden.
- Substansinriktad analytisk granskning genom att sätta förväntan och identifiera och undersöka belopp som verkar ovanliga.
- Detaljgranskning för att införskaffa revisionsbevis för den återstående perioden genom att jämföra kvantiteter per inventeringsdatum med kvantiteter per bokslutsdatum och inhämta dokument som stödjer inleverans/utleverans för lagerrörelser däremellan. Lämpliga dokument kan vara inköpsfakturer, inleveranssedlar, försäljningsfakturer eller utleveranssedlar.

För att bedöma om det är lämpligt att genomföra inventeringen tidigare än vid bokslutsdagen behöver jag som revisor överväga kvaliteten i utformningen, införandet och upprätthållandet av kontroller över förändringar i varulagret. Bedömer jag att kvalitén är god utvärderar jag om det räcker med att jag närvarat vid bolagets inventering och sedan genomför ytterligare granskningsåtgärder för att utsträcka slutsatserna från denna granskning till bokslutsdagen. Om jag bedömer att kvalitén inte är tillräckligt god behöver jag utvärdera om jag behöver genomföra en ny kontrollinventering i samband med bokslutsdagen där jag som revisor åker ut och tar nya stickprov för att säkerställa att faktiska kvantiteter stämmer mot lagerredovisningen.

Jag behöver dessutom beakta tiden mellan bolagets fullständiga inventering och bokslutsdagen. Ju längre tid, desto mer omfattande granskningsåtgärder för att utsträcka slutsatserna från tidpunkten före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut.

Svar deluppgift 6.2

- a) Enligt K3 kapitel 29 p.14 är en temporär skillnad skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. Det skattemässiga värdet bestäms enligt gällande skatteregler. Temporära skillnader kan vara antingen skattepliktiga eller avdragsgilla beroende på om det redovisade värdet över- eller understiger det skattemässiga. De ger upphov till uppskjutna skattefordringar/skulder förutom när den temporära skillnaden hänför sig till investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller gemensamt styrda företag under ett antal förutsättningar samt när den härrör från den första redovisningen av goodwill.
- b) Ombyggnation/ändringsarbeten som ligger inom bolagets normala verksamhet och som inte innebär en väsentlig förändring kan skattemässigt hanteras inom det utvidgade reparationsbegreppet (URB) enligt Inkomstskattelagen (IL) 19:2. Det

innebär att utgiften i skatteberäkningen kan dras av i sin helhet år ett. Bolaget lägger i så fall tillbaka de redovisade avskrivningarna om 60 Tkr och gör istället skattemässigt avdrag för hela beloppet om 900 Tkr. En skattepliktig temporär skillnad om 840 Tkr uppstår ($900 - 60$) på vilken det bokas en uppskjuten skatteskuld om 173 Tkr ($840 \cdot 20,6\%$).

IL 19 kapitlet behandlar byggnader och i 5 paragrafen framgår att värdeminskingsavdrag ska beräknas enligt avskrivningsplan med en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Det finns inga fasta procentsatser i lagtexten, utan det är ekonomisk livslängd av byggnaden som avgör hur lång avskrivningsplanen ska vara. Skatteverket har i det allmänna rådet SKV A 2005:5 tagit fram procentsatser för olika byggnadstyper där det framgår att industrifastigheter som inte är inrättade för speciell användning skattemässigt ska skrivas av med 4 % årligen. Det innebär att det skattemässiga värdet kan beräknas till 54 000 Tkr ($75\,000 - (75\,000 \cdot 4\% \cdot 7\text{ år})$) medan det redovisade värdet uppgår till 64 500 Tkr ($75\,000 - 10\,500$). Den temporära skillnaden är således 10 500 Tkr ($64\,500 - 54\,000$) på vilken det bokas en uppskjuten skatteskuld om 2 163 Tkr ($10\,500 \cdot 20,6\%$).

Enligt IL 17:3-4 finns det två metoder för att skattemässigt värdera varulagret. Ett alternativ är enligt huvudregeln, enligt vilken varulagret tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. Denna värdering görs post-för-post. Det andra alternativet är att värdera varulagret enligt schablonregeln i IL 17:4 som anger att varulagret som lägst får tas upp till 97 % av dess totala anskaffningsvärde. Bolagets redovisningsmässiga värde som uppgår till 127 000 Tkr ($130\,000 - 3\,000$) baseras på fastställd inkuranstrappa vilken bedöms spegla faktiska förhållanden. Enligt schablonregeln skulle lagret som lägst kunna värderas till 126 100 Tkr men eftersom bolaget inte har valt att tillämpa denna metod redovisningsmässigt kan de heller inte göra det i skatteberäkningen. Ingen temporär skillnad föreligger och således heller inte någon uppskjuten skatt.

Enligt schablonregeln i IL 16:4 får inte avdraget för framtida garantiutgifter överstiga kostnaderna under året. Av uppgiften framgår att utgifterna uppgår till 4 300 Tkr och årets avsättning till 3 900 Tkr. Årets avsättning rymmer därmed inom årets kostnader och ingen skattemässig justering behöver göras. Ingen temporär skillnad föreligger och ingen uppskjuten skatt behöver bokas.

Svar deluppgift 6.3

Redovisning sker i enlighet med RedR 9 vilket innebär att en finansiell anläggningstillgång ska redovisas till anskaffningsvärdet av inbetalda premier minus gjorda utbetalningar. Nedskrivning ska göras om värdet på kapitalförsäkringen har gått ned och värdenedgången bedöms vara bestående, vilket inte anses vara fallet i uppgiften då marknadsvärdet överstiger anskaffningsvärdet.

Vidare redovisas en avsättning för pensionsåtagandet vilket är detsamma som kapitalförsäkringens redovisade värde plus avsättning för särskild löneskatt (då denna enligt uppgiften inte täcks av kapitalförsäkringen). Enligt RedR 9 p.5.3 ska avsättningen för särskild löneskatt baseras på kapitalförsäkringens verkliga värde och inte på dess redovisade värde.

RedR 9 anger också hur eventuella uttag från kapitalförsäkringen ska redovisas och värderas utifrån den eventuella orealiserade värdeökning som föreligger. Av uppgiften

framgår att inga uttag har skett varför inga intäkter eller pensionskostnader kommer att redovisas i detta fall.

Ovanstående innebär att bolaget per 31 december 2024 ska redovisa följande i balansräkningen:

- Finansiell anläggningstillgång/andra långfristiga fordringar om 3 480 Tkr.
- Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser om 4 487 Tkr (inbetalda premier 3 480 + 1 007 (marknadsvärde 4 150 * 24,26 %))

Svar deluppgift 6.4

- a) Enligt ISA 315 p.19 (A56-67) ska revisorn erhålla en förståelse för bolaget och dess miljö. Detta inkluderar en förståelse för de informationssystem som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna (ISA 315 p.25). Utifrån de väsentliga finansiella processer som identifierats anser jag att följande applikationer ska omfattas av IT-revisionen: AARO, SAP, Aditro, Oracle, Medius och Qlik WMS. AARO och SAP är givna utifrån att bokföring och konsolidering sker här och kopplas till bokförings- och konsolideringsprocessen. I resterande applikationer genereras data som förs över till huvudboken och ligger till grund för de finansiella rapporterna. Aditro påverkar redovisade lönekostnader, Oracle påverkar redovisade försäljningsintäkter, Medius påverkar redovisning av leverantörsfakturer och inköpskostnader och Qlik WMS påverkar lagerredovisningen.

Jag bedömer att följande applikationer är väsentliga och ska därmed omfattas av IT-revisionen: Power BI, Workday, IBM Maximo och Microsoft Project. Power BI och Workday genererar ingen finansiell data som läses in/överförs till SAP och anses därför ej relevanta. IBM Maximo och Microsoft Project skulle i och för sig kunna generera finansiell data (så som aktiveringar och avskrivningar av anläggningstillgångar respektive balansposter, intäkter och kostnader kopplat till pågående och avslutade projekt) men då vi inte har identifierat några väsentliga finansiella processer kopplade till dessa poster utgår jag från att de är oväsentliga i revisionen och således även de tillhörande IT-applikationerna.

- b) För de applikationer som vi har identifierat som väsentliga och som ska omfattas av IT-revisionen behöver vi genomföra följande:
- Erhålla förståelse för IT-processer (åtkomsthantering, programförändringar och IT-drift) och IT-miljön (ISA 315 p.25). Detta kan ske genom intervjuer med nyckelpersoner (IT- och ekonomipersonal).
 - Om applikationerna stödjer de kontroller som hanterar betydande risker för väsentliga fel som vi har identifierat behöver vi dessutom kartlägga IT-relaterade risker och allmänna IT-kontroller som hanterar dessa risker. Därefter behöver vi utvärdera om kontrollerna är utformade på ett effektivt sätt samt avgöra om dessa har implementerats (ISA 315 p.26). Detta kan göras genom att inhämta revisionsbevis som styrker kontrollens utformning och implementation.
 - Enligt bilaga 5 p.4 behöver revisorn som en del i att erhålla förståelse för IT-miljön avgöra om respektive relevant IT-applikation avser en icke-komplex kommersiell programvara eller en stor och komplex-IT-applikation. Komplexiteten styrs av ett antal faktorer, så som graden av automatisering,

storlek och kompetenskrav på IT-avdelning, antal användare, grad av programförändringar/uppdateringar. Beroende på IT-applikationens komplexitet och bolagets IT-beroende gör vi överväganden om att ta in IT-specialister som testar allmänna IT-kontroller. Bilaga 6 kan ge vägledning för kartläggning av allmänna IT kontroller.