

REVISORSEXAMEN

Del IV

Maj 2025

© Revisorsinspektionen 2025

Svar deluppgift 7.1

Jag finner vägledning i ESRS 1. Värdekedjan definieras som de aktiviteter, resurser och förbindelser som har samband med bolagets affärsmodell och den externa miljö där bolaget är verksamt. Detta inkluderar de aktörer som bolaget använder, förlitar sig på och som påverkas i skapandet och konsumtionen av bolagets produkter eller tjänster, både i tidigare och senare led – dvs värdekedjan. Eftersom ESRS:erna innehåller krav på att lämna upplysningar om väsentliga inverkningar, risker och möjligheter som påverkar bolaget samt var i värdekedjan dessa uppstår, behöver bolaget kartlägga och förstå sin värdekedja. Då bolaget tillverkar och säljer ventilationssystem utgår jag ifrån att råvaruanvändning är kritiskt för bolaget. Då ventilationssystem troligen tillverkas av metall som normalt är en icke-förnyelsebar resurs gör jag bedömningen att råvaruanvändning har identifierats som en väsentlig negativ inverkan (råvaran är kritisk för att bolaget ska kunna tillverka sina produkter och utvinningen av den metall som används till bolagets produkter kan påverka miljön negativt) för bolaget. Exempel på aktörer i bolagets värdekedja i tidigare led är därför leverantörer av råmaterial och nyckelkomponenter till ventilationssystemen. Samtidigt får det antas att bolagets ventilationssystem motverkar att gifter och andra föroreningar i luften begränsas. Detta påverkar miljön och arbetstagare hos bolagets kunder vilket gör att jag bedömer att detta identifierats som en positiv inverkan från bolagets produkter. Exempel på aktörer i senare led är därför kunder som bolaget installerar ventilationssystemen hos.

Svar deluppgift 7.2

Jag finner stöd i IFRS 15 p.35-37 (redovisning av intäkter över tid) och p.38 (redovisning av intäkter vid en tidpunkt). Vid redovisning av intäkter över tid redovisas intäkterna normalt i takt med att prestationsåtagandet uppfylls. Om något av följande kriterier är uppfyllt, redovisas prestationsåtagandet över tid:

- Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom bolagets prestation när bolaget fullgör ett åtagande,
- Bolagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras,
- Bolagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för bolaget och bolaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dags dato.

Om inget av kriterierna uppfylls för intäktsredovisning över tid, kommer intäkten att redovisas vid en tidpunkt, dvs prestationsåtagandet uppfylls vid en viss tidpunkt. Vid denna intäktsredovisning upparbetas eventuella kostnader och intäkter i balansräkningen för att sedan redovisas i resultaträkningen när prestationsåtagandet uppfyllts. För att identifiera prestationsåtagandet finns vägledning i IFRS 15 p.22-23, och uppfyllandet av prestationsåtagandet finns i p.31-34.

Gällande de tre kundavtalen gör jag följande bedömning:

A) Då det avser en standardiserad ventilationsanläggning vars funktionalitet inte är tillgänglig för kunden förrän efter installation bedömer jag att kundavtalet inte uppfyller något av kriterierna för redovisning över tid. Kontraktet redovisas därför vid en tidpunkt.

B) Jag bedömer att kundavtalet ska redovisas över tid i enlighet med IFRS 15 (p.35c samt p.36-37) eftersom det avser en specialtillverkad och kundanpassad tillgång (utan alternativ användning). Därtill har bolaget rätt till betalning vid varje given tidpunkt med marginal.

C) Då tillgången i detta fall redan ägs av kunden gör jag bedömningen att kundkontraktet avser ett sådant prestationsåtagande som förbättrar en tillgång som kunden kontrollerar. I takt med att arbetet utförs skapas också värde för kunden, dvs anläggningen blir successivt bättre och övergår också successivt till kunden. Därmed ska intäkten avseende detta kundkontrakt redovisas över tid (IFRS 15 p.35b).

Svar deluppgift 7.3

En fusionsprocess genomförs generellt sett i följande steg enligt Aktiebolagslagen (ABL) 23:6-25:

- Bolagens styrelser upprättar en fusionsplan. Fusionsplanen ska undertecknas av minst hälften av styrelseledamöterna i de deltagande bolagen.
- Därefter sker revisorsgranskning av fusionsplanen. Detta innebär att bolagens revisor, eller revisorer, för vart och ett av bolagen, genomför granskning av fusionsplanen. Revisorsyttrande över fusionsplanen utfärdas.
- Fusionsplanen ska därefter registreras hos Bolagsverket för registrering inom en månad från upprättande av fusionsplanen. Fusionsplanen ska alltid registreras om något av de deltagande bolagen är publikt. Detta innebär att handlingarna (den undertecknade fusionsplanen och revisorsyttrandet) skickas in till Bolagsverket för registrering.
- När registreringen är klar ska fusionsplanen godkännas av bolagsstämman. För publika bolag ska fusionsplanen hållas tillgänglig på hemsidan minst en månad innan stämman. Stämmans beslut kräver en kvalificerad majoritet om två tredjedelar av rösterna och av aktierna på stämman.
- Därefter ska samtliga kända borgenärer underrättas. Sedan kan fusionsplanen verkställas, vilket sker genom ansökan till Bolagsverket. Detta ska ske inom en månad från beslutet på bolagsstämman eller senast två år efter fusionsplanen registrerades. Bolagsverket kallar då samtliga borgenärer, kända och okända, för att bekräfta att ingen motsätter sig fusionen. Därefter ger Bolagsverket tillstånd om att fusionen kan verkställas.
- Till sist ska fusionen genomföras enligt vad som beskrivits i fusionsplanen.

Svar deluppgift 7.4

Jag finner vägledning i EtikU 14. Baserat på detta uttalande från FAR drar jag följande slutsatser om de fyra tjänsterna:

1. Konsultationerna inom hållbarhetsredovisning avser en icke-revisionstjänst. Inget undantag finns. Eftersom det är en kollega på samma kontor som mig som utfört tjänsten avser tjänsten en sådan som ska omfattas av beräkningen av arvodesbegränsningarna.
2. Fusionsyttranden är lagstadgade och ska därför inte räknas in som icke-revisionstjänster enligt EtikU 14 p.4.7-4.9. Arvodet omfattas därför inte av arvodesbegränsningsreglerna.
3. Skatterådgivning utgör en icke-revisionstjänst. Det framgår dock av EtikU 14 p.4.5 att icke-revisionstjänster som utförs av andra nätverksföretag inte ska inkluderas i beräkningen av arvodesbegränsningarna.

4. Värderingstjänster avser icke-revisionstjänster. Dessutom är de tillhandahållna av revisionsbyrån där jag arbetar och ska därför omfattas av beräkningen av arvodesbegränsningarna.

Baserat på ovanstående bedömer jag att arvodet för icke-revisionstjänster som omfattas av arvodesbegränsningarna uppgår till 2 250 000 kr (konsultationerna inom hållbarhetsredovisning och värderingstjänsterna).

Beräkningen av det maximalt tillåtna arvodet för icke-revisionstjänster motsvarar 70 % av det genomsnittliga revisionsarvodet de senaste tre räkenskapsåren.

Utifrån exemplet i EtikU 14 p.4.16 i gör jag följande beräkning av detta belopp, där jag använder revisionsarvodet för de tre senaste åren (2021-2023) och beräknar genomsnittligt revisionsarvode till 3 600 000 kr. Det maximala arvodet för icke-revisionstjänster för räkenskapsåret 2024 beräknas därefter till 70 % av 3 600 000 = 2 520 000 kr.

Räkenskapsår	Revisionsarvode (kr)	Genomsnittligt revisionsarvode tre (kr)	Maximalt icke-Revisionsarvode (kr) 70 %
2022	3 500 000		
2023	3 600 000		
2024	3 700 000	3 600 000	2 520 000

Följaktligen jämför jag 2 250 000 kr, arvode för levererade icke-revisionstjänster 2024, med det maximalt tillåtna arvodet om 2 520 000 kr. Jag drar slutsatsen att tjänsterna ryms inom detta belopp.

Svar deluppgift 8.1

Jag finner stöd i Penningtvättslagen (Lag 2017:630 om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism) samt EtikU 11. Penningtvättslagen 3:10 och EtikU 11 p.5.32-5.37 hanterar personer i politiskt utsatt ställning, s k PEP, vilket jag bedömer att vi har att göra med i detta fall då även familjemedlemmar till kunden ska utvärderas. I EtikU 11 p.5.32.3, anges det att styrelsemedlemmar i politiska partier utgör en person i politiskt utsatt ställning. Detta påverkar inte direkt huruvida antagande av kund kan göras, men det ställer högre krav på åtgärder som ska utföras och dokumenteras i den vidare kundantagningsprocessen (Penningtvättslagen 3:19 och EtikU 11 p.5.35-37). Detta medför att vi behöver följa upp och granska affärsförbindelser och transaktioner mer ingående för att motverka risken för penningtvätt och finansiering av terrorism. Denna utökade granskning gäller fram till och med 18 månader efter att PEP-statusen för personen avslutats. Utöver detta behövs även godkännande från behörig beslutsfattare inför beslut om att ingå eller avbryta affärsrelationen (EtikU 11 p.5.35).

Sammanfattningsvis höjs den generella risken för penningtvätt och finansiering av terrorism för uppdraget i och med identifieringen av en PEP. Jag behöver då bedöma om detta medför en risk vi kan hantera och därmed acceptera. Jag gör bedömningen att eftersom det inte finns några andra risker angivna (i förutsättningarna till uppgiften) kan vi genom att utföra de utökade granskningsåtgärderna som en del av revisionen hantera risken och därmed anta kunden. De mediauttalanden som personen gjort behöver också inkluderas och kommenteras i processen för antagandet av kunden. Om vi anser att fortsatta uttalanden skulle kunna skada vårt rykte väsentligt, behöver vi överväga att avsluta uppdraget med

kunden. Jag behöver följa vad som skrivs framåtriktat i media, och löpande utvärdera vårt antagande av kunden. Jag dokumenterar samtliga gjorda ställningstaganden och slutsatser.

Svar deluppgift 8.2

Jag finner stöd i ISA 530 Revisionsmässiga urval. Enligt punkterna 6-8 behöver revisorn ta ställning till ett antal områden för att bestämma urvalsmetod och urvalsstorlek:

- överväga granskningsåtgärdens syfte och egenskaperna hos den population från vilket urvalet ska göras,
- fastställa en urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska urvalsrisken till en godtagbar nivå, samt
- välja poster för urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald.

Populationen är räkenskapsårets intäkter och urvalet ska göras utifrån hela populationen. Urvalsstorleken kan baseras på följande metoder: slumpmässigt urval, systematiskt urval, värdeviktat urval, godtyckligt urval eller gruppurval (se bilaga 4, ISA 530).

Om det finns större enskilda intäktstransaktioner kan dessa väljas ut baserat på den arbetsväsentlighet som fastställts för revisionen. Det anges i uppgiften att det finns några större ordrar som uppgår tillsammans till 25 procent av intäkterna för perioden. Det får anses rimligt att dessa ordrar enskilt överstiger min arbetsväsentlighet för intäkter. Om någon av dessa ordrar är fel kan detta innebära ett väsentligt fel hänförligt till intäkterna. Jag kommer därför att inkludera dessa ordrar i mitt urval. Jag bedömer att 25 procents täckning från mitt urval av de totala intäkterna inte är tillräckligt för att kunna uttala mig om intäkterna som helhet. Jag kommer därför att ta ytterligare stickprov på den resterande populationen. Då den resterande delen av populationen (75 procent) består av ett stort antal ordrar till mindre belopp anser jag det lämpligt att ta stickprov av denna population genom ett slumpmässigt urval. Detta eftersom ordena synes jämlika sett till karaktär och storlek och ger därmed samma förutsättningar för att kunna dra giltiga slutsatser om hela populationen utifrån det gjorda urvalet. Jag beaktar risken för väsentliga felaktigheter, kontrollmiljön, revisionsbevis från annan substansgranskning och det totala antalet förväntade fel som finns i populationen när jag bestämmer urvalsstorleken för det slumpmässiga urvalet av denna resterande del av intäkterna.

Svar deluppgift 8.3

Eftersom garantin anger att aktieägarna vid varje tillfälle ska garantera att det egna kapitalet aldrig ska understiga det nominella värdet på aktiekapitalet, innebär det att kapitalgarantin utlöses omedelbart vid varje tillfälle som det egna kapitalet understiger det nominella aktiekapitalet. Detta innebär att ett sådant tillskott ska lämnas och bokföras i direkt anslutning till när dessa omständigheter föreligger. I detta fall krävs således inte att tillskottet avropas från moderbolaget, utan detta sker "per automatik" enligt garantins ordalydelse. I praktiken har Smörjexperten AB rätt att boka upp en fordran på moderbolaget motsvarande beloppet som krävs för att återställa aktiekapitalet. Det krävs dock att moderbolaget är solvent och betalningsdugligt vid det givna tillfället.

I en situation där det finns en identifierad kapitalbrist prognostiserad inom 12 månader från balansdagen kan en utställd kapitaltäckningsgaranti motverka risken för att det föreligger en osäkerhet avseende antagandet om fortsatt drift. Dock behöver granskningsåtgärder utökas

för att bedöma betalningsförmågan hos moderbolaget inom 12 månader efter balansdagen. Detta för att bedöma om moderbolaget har förmågan att kunna lämna ett tillskott lika stort som den prognostiserade kapitalbristen. Om ja, då föreligger inget reellt hot mot den fortsatta driften trots att prognosen visar på detta.