

1. Green Wave Transport AB (16 poäng)

Bakgrund

Green Wave Transport AB är ett svenskt privatägt aktieföretag som erbjuder innovativa tjänster inom logistik och transport, med fokus på att minska koldioxidutsläpp och optimera transportkedjor. Genom att använda elektriska fordon och smarta ruttplaneringssystem strävar Green Wave Transport AB efter att revolutionera transportsektorn och bidra till en mer hållbar framtid.

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

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2023
Intäkter	95	78	72
Resultat före skatt	15	11	10
Summa tillgångar	120	108	99
Soliditet	51%	50%	49%
Medelantal anställda	55	45	42

Deluppgift 1.1 (5 p)

Inför juledigheten hör bolagets VD av sig till dig och informerar att bolagets ekonomiansvarige har slutat med kort varsel och att efterträdaren inte kommer att vara på plats förrän tidigast om ett par månader. Bolagets VD frågar därför dig om någon från revisionsteamet eller revisionsbyrån kan bistå bolaget med följande uppgifter;

- löpande bokföring,
- upprättande av fullständigt bokslut samt årsredovisning, samt
- upprättande av deklarationer avseende skatter och avgifter (inkomstdeklaration samt arbetsgivardeklaration).

Uppgift

Redogör för om ni kan bistå med de uppgifter som bolagets VD önskar hjälp med.

Svar deluppgift 1.1

Vad gäller frågan om någon i revisionsteamet, eller på revisionsbyrån, kan bistå med de efterfrågade uppgifterna behöver jag beakta regler kring jäv. De olika uppgifterna kan delas in som redovisnings- och bokföringstjänster (bokföring, bokslut och årsredovisning) samt administrativa tjänster (deklaration). Då bolaget är ett mindre, onoterat svenskt företag finner jag vägledning i aktieföretagslagen (ABL), revisorslagen (RL) samt EtikU 6.

Gällande redovisnings- och bokföringstjänsterna söker jag stöd i 9 kapitlet 17§ ABL. Där framgår att den som är revisor inte kan vara verksam i samma företag (revisionsbyrå) som

den som yrkesmässigt biträder bolaget med bokföring, medelsförvaltning eller tillhörande kontrollaktiviteter. Detta benämns som byråjäv. Jag konstaterar att de regler som benämns som strängare regler om byråjäv inte är tillämpliga för bolaget, då bolaget inte omfattas av kriterierna för större företag enligt 9 kap 13-14 §§ ABL. Istället gäller de lättnadsregler avseende byråjäv som regleras i 9 kap 17 § 2st ABL. Lättnadsreglerna innebär att en person som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföring eller kontroll däröver får vara revisor, om biträdet avser

- uppgifter som inte utgör en del av bolagets interna kontroll och där utrymmet för bedömningar är begränsat, eller
- avslutandet av den löpande bokföringen.

Mot bakgrund av ovan gör jag bedömningen att vi kan erbjuda biträde avseende löpande bokföring, bokslut och årsredovisning såtillvida dessa tjänster endast innefattar begränsat inslag av bedömningar och inte avser grundbokföring. Biträde med grundbokföring kan vara tillåtet för små bolag om det finns tydliga instruktioner från företagsledningen samt att arbetet inte innehåller inslag av bedömningar och att transaktionerna har godkänts. Då utförandet av redovisnings- och bokföringstjänster åt en revisionskund som utgångspunkt dock alltid ger upphov till ett självgranskningshot måste detta hot reduceras till en acceptabel nivå. Detta görs genom att låta tjänsterna utföras av en person utanför revisionsteamet.

Avseende biträde kring upprättande av skattedeklarationen bedöms detta vara en administrativ tjänst med rutinmässig eller mekanisk karaktär inom den normala verksamheten. Detta är en tillåten tjänst som normalt inte ger upphov till något hot förutsatt att det krävs liten eller ingen professionell bedömning i samband med upprättandet. Jag gör därmed bedömningen att vi kan bistå bolaget med dessa uppgifter.

Vi behöver för samtliga tjänster dokumentera våra ställningstaganden i Analysmodellen enligt 21a § revisorslagen (RL) om prövning av hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Vår dokumentation ska innehålla de omständigheter som har identifierats som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet samt de motåtgärder som vidtagits.

Deluppgift 1.2 (5 p)

Under räkenskapsåret har bolaget bytt affärssystem. Det nya affärssystemet integrerar bolagets bokföring med flera applikationer och försystem. Investeringen i det nya affärssystemet har gjorts för att automatisera dataflöden och samla information i en plattform.

Uppgift

Redogör för hur bytet av affärssystemet påverkar revisionen, samt ange lämpliga granskningsåtgärder med anledning av bytet av affärssystemet.

Svar deluppgift 1.2

För att avgöra hur revisionen påverkas, och hur granskningsinsatser ska utformas, behöver jag börja med att bedöma risken för väsentliga fel genom att skaffa mig en uppdaterad förståelse av de delar av IT-miljön som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna i enlighet med ISA 315. Med vägledning i ISA 315 Bilaga 5 behöver jag med anledning av bytet av affärssystemet specifikt förstå omfattningen av förändringarna i IT-miljön, arten på och betydelsen av den datakonvertering som har gjorts, samt hur konverteringen genomförts. Jag behöver också förstå vilka kontroller och processer som kan

ha förändrats och om dessa förändringar eventuellt påverkar bedömningen av bolagets system för intern kontroll. Baserat på min uppdaterade förståelse av IT-miljön gör jag eventuella nödvändiga uppdateringar i riskbedömningen för väsentliga fel inklusive bedömning av betydande risk (ISA 315 p.28-34.).

Då affärssystemet är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna gör jag bedömningen att bytet innebär en risk för väsentliga fel på rapportnivån i samband med datakonverteringen från det gamla till det nya systemet. Vi behöver därför utforma fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de identifierade riskerna i enlighet med ISA 330 p.5 med hänsyn till A1-A3. Vägledning för vad som behöver beaktas för att förstå de allmänna IT-kontrollerna (hantering av åtkomst, förändring och drift) hämtar jag i Bilaga 6 ISA 315.

Lämpliga granskningsåtgärder för att hantera den identifierade risken för väsentliga fel på rapportnivå med avseende på bytet av affärssystemet innefattar exempelvis:

- Kontrollera att ingen data går förlorad eller förvanskas när information flyttas från det gamla till det nya systemet. Detta kan göras genom att verifiera att ingående balanser i det nya systemet stämmer överens med utgående balanser i det gamla.
- Ta stickprov på migrerad data för att säkerställa att historiska data har migrerats korrekt.
- Utse mer erfaren personal eller personal med särskild skicklighet eller använda specialister för att granska migreringen av data,
- Utvärdera bolagets interna kontroller, inklusive affärssystemets automatiska kontroller, och säkerställa att de är tillräckliga för att hantera de nya processerna.

Vi behöver också som ett led i förvaltningsrevisionen säkerställa att det nya affärssystemet uppfyller kraven enligt 7 kapitlet bokföringslagen (BFL) kring de bestämmelser som gäller för arkivering av räkenskapsinformation samt inhämta uppdaterad systemdokumentation enligt 5 kap 11 § BFL.

Deluppgift 1.3 (6 p)

Bytet av affärssystemet har påfört bolaget en hel del externa utgifter. Dessa utgifter överstiger vida utgifterna för själva affärssystemet och avser:

- Implementering, anpassning samt konfigurering.
- Installation och underhåll av programvaran vilket sker lokalt på bolagets egna servrar och datorer.
- Löner för bolagets personal på IT- och ekonomisidan som har arbetat med att upprätta nya rutiner och processer anpassade för det nya affärssystemet. All tid registreras och följs upp av bolagets VD på individnivå.
- Utbildning av bolagets personal.

Uppgift

Bolagets VD hör av sig till dig och frågar om dessa utgifter kan aktiveras. Redogör för hur du svarar VD:n samt hur dessa utgifter ska redovisas i bolagets balans- och resultaträkning vid första redovisningstillfället.

Svar deluppgift 1.3

Jag behöver först avgöra om utgifterna är av sådan karaktär att de uppfyller kraven för att kunna redovisas som en tillgång i bolagets balansräkning. Jag söker stöd i K3 där jag i punkt 2.18 finner att kriterierna för att en tillgång ska kunna redovisas endast uppfylls om de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden. Därtill måste tillgångens anskaffningsvärde kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. Punkt 2.12 anger även att en tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser.

Då utgifterna är relaterade till ett för bolaget helt nytt affärssystem som integrerar och automatiserar system och processer, gör jag bedömningen att effektiviseringen som detta medför och värdet för bolaget är sådant som skapar ekonomiska fördelar för bolaget och som kommer företaget till nytta.

Jag bedömer också att anskaffningsvärdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt då detta består av externa leverantörsfakturer samt internt registrerad tid. Enligt uppgiften sker installation och underhåll av programvaran för det nya systemet lokalt på bolagets egna servrar och datorer. Mot bakgrund av detta gör jag bedömningen att affärssystemet inte är ett molnbaserat IT-system (SaaS-lösning) för vilka utgifter normalt kostnadsförs direkt när utgiften uppstår. Skälet till detta är att bestämmande inflytande inte föreligger då företaget inte kan begränsa andra att ta del av samma fördelar i en SaaS-lösning. Bolaget har i detta fall tvärtom kontroll över tillgången.

Sammanfattningsvis bedöms kriterierna för att redovisa utgifterna (externa leverantörsfakturer samt internt registrerad tid) som en tillgång uppfyllda.

Jag behöver därefter avgöra karaktären på tillgången (K3 p.18.2). Då tillgången saknar fysisk form klassificeras den som en immateriell tillgång. Då tillgången kan förväntas innehåsa för stadigvarande bruk utgör den en anläggningstillgång. K3 gör skillnad på externt förvärvade immateriella tillgångar och internt utvecklad immateriella tillgångar.

I kommentaren till punkt 18.4 anges att om syftet med tillgången är att den ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska den förvärvade tillgången normalt redovisas som en anskaffning genom intern utveckling. Dock anses, ett förvärvat affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet, inte innebära att en ny unik tillgång uppstår. Graden av företagsanpassning påverkar bedömningen av om ett system kan anses förvärvat eller om det ska bedömas som att anskaffningen har gjorts genom intern utveckling. Av uppgiften framgår att utgifterna för att migrera, anpassa och konfigurera affärssystemet vida överstiger utgifterna för själva affärssystemet. Jag tolkar detta som att hög grad av företagsanpassning av affärssystemet föreligger och att en ny unik tillgång därmed bedöms ha skapats genom intern utveckling. Detta trots att utgifterna framförallt avser externa leverantörsfakturer. Den immateriella anläggningstillgången ska därmed klassificeras och redovisas som en egenutvecklad immateriell anläggningstillgång. I moderbolaget (juridisk person) ska dessutom en fond för utvecklingsutgifter redovisas i bolagets egna kapital. Aktivering av utgifterna, så som redogjorts för, baseras på att bolaget

tillämpar aktiveringsmodellen enligt punkt 18.7. Denna modell ska därefter tillämpas konsekvent på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar.

Normalt ska utgifter för framtagande av nya processer och rutiner kostnadsföras då de inte är identifierbara, det vill säga inte kan skiljas från företaget eller försvaras med några legala rättigheter. Under vissa omständigheter kan det dock inte uteslutas att sådana utgifter kan aktiveras. Utvecklingsutgifter som anges i punkt 18.12 kan aktiveras och skulle kunna omfatta utformning av rutiner och processer av ett internt system som syftar till att effektivisera arbetsprocesser. Dessa rutiner och processer är därmed en delmängd av en den immateriella tillgången. Då uppgiften anger att investeringen i det nya affärssystemet har gjorts för att automatisera dataflöden och samla information i en plattform, gör jag bedömningen att även arbetsprocesserna har effektiviserats och därmed kan aktiveras som en del av den egenupparbetade immateriella anläggningstillgången.

Vad gäller tiden och utgifterna för utbildning ska sådana utgifter enligt punkt 18.5 kostnadsföras i som driftskostnader i resultaträkningen i den perioden de uppstår. Detta då företaget saknar bestämmande inflytande över den utbildade personalen.

2. Innovativo AB (20 poäng)

Bakgrund

Innovativo AB utvecklar och tillverkar avancerade CNC-maskiner och annan produktionsutrustning till bolag inom industriell teknik och mekanik. Bolaget är moderbolag i en större koncern som organisatoriskt är uppdelad i två affärsområden.

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

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2023
Intäkter	6 250	6 180	5 960
Resultat före skatt	980	856	623
Summa tillgångar	3 130	2 910	2 560
Soliditet	34 %	40 %	52 %
Medelantal anställda	1 027	1 014	980

Deluppgift 2.1 (5 p)

Bolaget har under en tid arbetat för att kunna presentera en hållbarhetsrapport enligt de nya reglerna för hållbarhetsrapportering (CSRD) för räkenskapsåret 2025. Med anledning av Omnibus har rapporteringskravet för bolaget förskjutits till räkenskapsåret 2027, då bolaget i genomsnitt har fler än 1 000 anställda och har omsättning större än 450 MEUR. Bolagets styrelse har trots detta beslutat att frivilligt upprätta och presentera en hållbarhetsrapport enligt de nya reglerna i Årsredovisningslagen och kraven i ESRS för 2025. Bolaget önskar att granskningen sätter igång så fort som möjligt men vill först förstå hur omfattande granskningen av informationen i hållbarhetsrapporten kommer att vara.

Uppgift

Redogör generellt för vilken information i hållbarhetsrapporten som revisorn ska granska, samt ange exempel på lämpliga granskningstekniker för denna information. Redogör även specifikt för lämpliga granskningsåtgärder kopplade till uppskattningar av information i hållbarhetsrapporten.

Svar deluppgift 2.1

Jag finner vägledning i RevR 19 som ska tillämpas såväl vid granskningsuppdrag av lagstadgade hållbarhetsrapporter som av hållbarhetsrapporter som frivilligt upprättats i enlighet med årsredovisningslagens och ESRS krav. Enligt p.5.15-16 bestäms den information som ska granskas baserat på kvalitativa och kvantitativa bedömningar kopplat till bland annat fastställda väsentlighetsnivåer. Beroende av genomförd riskbedömning, karaktären av den utvalda informationen som ska granskas och andra omständigheter används olika granskningstekniker för att granska den utvalda informationen. Lämpliga granskningstekniker kan innefatta förfrågningar, analytiska åtgärder, observationer och inspektioner. Det är alltid revisorns professionella bedömning som avgör omfattning och val

av granskningstekniker och granskningsåtgärder.

Av p.5.20 framgår att granskning av uppskattningar i hållbarhetsrapporten ska innefatta

- utvärdering om företagsledningen på ett lämpligt sätt har tillämpat kraven i de tillämpliga ESRS som är relevanta för uppskattningar,
- utvärdering av om metoderna för att utveckla uppskattningar är lämpliga och har tillämpats konsekvent,
- utvärdering om eventuella ändringar i rapporterade uppskattningar, eller förändringar i den metod som används för att ta fram uppskattningar, är lämpliga under omständigheterna.

Eventuella andra granskningsåtgärder kan behöva utarbetas om det anses nödvändigt för att kunna verifiera informationen.

Deluppgift 2.2 (5 p)

Per den 30 juni 2025 avyttrade moderbolaget ett av de helägda dotterbolagen för en köpeskilling om 820 Mkr. Vid tidpunkten för avyttringen uppgick det synliga egna kapitalet i dotterbolaget till 310 Mkr. Koncernmässiga övervärden hänförliga till dotterbolaget uppgick vid samma tidpunkt till 50 Mkr. Inga övriga koncernmässiga justeringar samt över- eller undervärden fanns hänförliga till dotterbolaget. Moderbolagets bokförda värde av aktierna i dotterbolaget uppgick vid tidpunkten för avyttringen till 120 Mkr.

Uppgift

Beräkna och ange rearesultatet i koncernen samt i moderbolaget från försäljningen av dotterbolaget. Redogör också för logiken kring varför rearesultatet eventuellt skiljer sig åt.

Svar deluppgift 2.2

Rearesultat vid försäljning av dotterbolag beräknas i koncernen som skillnaden mellan det koncernmässiga värdet vid tidpunkten för avyttringen jämfört med erhållen köpeskilling. Det koncernmässiga värdet avser det värde som redovisas i koncernredovisningen hänförligt till dotterbolaget, och består av dotterbolagets nettotillgångar inklusive eventuella koncernmässiga över- eller undervärden och andra koncernmässiga justeringar. I uppgiften framgår att dotterbolagets synliga egna kapital, dvs dotterbolagets nettotillgångar, vid tidpunkten för avyttringen uppgick till 310 Mkr. Koncernmässigt övervärde hänförligt till dotterbolaget fanns därtill redovisat med 50 Mkr. Det framgår vidare i uppgiften att inga andra koncernmässiga justeringar samt över- eller undervärden fanns hänförligt till dotterbolaget. Jag beräknar det koncernmässiga värdet av dotterbolaget vid tidpunkten för avyttringen till $310 + 50 = 360$ Mkr. Köpeskillingen för dotterbolaget uppgick till 820 Mkr och rearesultatet i koncernen beräknas därmed till $820 - 360 = 460$ Mkr.

Rearesultatet vid försäljning av dotterbolag beräknas i moderbolaget som skillnaden mellan det bokförda värdet av aktierna jämfört med erhållen köpeskilling. I uppgiften framgår att det bokförda värdet av aktierna vid tidpunkten för avyttringen uppgick till 120 Mkr. Jag beräknar därmed rearesultatet i moderbolaget till $820 - 120 = 700$ Mkr.

Logiken bakom att rearesultatet från avyttringen av dotterbolaget skiljer sig åt mellan koncernen och moderbolaget är att koncernen löpande under innehavstiden erhåller upparbetade resultat i dotterbolaget genom att dotterbolaget och dess resultat konsolideras i koncernredovisningen. I moderbolaget däremot redovisas endast anskaffningsvärdet (justerat för eventuella upp- eller nedskrivningar samt aktieägartillskott) av dotterbolaget från och med anskaffningstidpunkten. Värdet av genererat resultat i dotterbolaget återspeglas

därmed löpande i koncernens resultaträkning, medan det i moderbolaget realiseras först i samband med avyttringen av dotterbolaget.

Deluppgift 2.3 (5 p)

Revisionsteamet är under hösten ute hos kunden och granskar bolagets årliga upprättade nedskrivningsprövning avseende goodwill. En sen eftermiddag ringer bolagets ekonomichef dig och framför sitt missnöje över hur revisionsteamet har hanterat granskningen av nedskrivningsprövningen. Ekonomichefen menar att teamet ställt onödiga och krångliga frågor och inte alls förhållit sig vare sig förstående eller pragmatiskt inställt till de svar och den information som bolaget lämnat.

Uppgift

Redogör för vad det principbaserade ramverket framställer med avseende på att revisorn ska ha ett ifrågasättande tillvägagångssätt. Redogör även generellt för vad det innebär att använda ett professionellt omdöme, samt specifikt vid granskning av uppskattningar och bedömningar.

Svar deluppgift 2.3

Jag finner vägledning i IESBA:s Etikod avsnitt 120 som utgör det principbaserade ramverket. Det principbaserade ramverket innehåller krav och tillämpning som hjälp för att revisorn ska kunna följa de grundläggande principerna för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot revisorns oberoende. Hot mot oberoende utgörs bland annat av skämselhot som exempelvis kan uppstå om en medlem känner sig pressad att hålla med om en kunds bedömning eftersom kunden har mer sakkunskap om förhållandet i fråga. För att identifiera, utvärdera och hantera hot mot de grundläggande principerna anges i punkt R120.5 att ett ifrågasättande tillvägagångssätt ska tillämpas och är en förutsättning för att revisorn ska kunna skaffa sig en förståelse av kända fakta och omständigheter som är nödvändiga för en korrekt tillämpning av det principbaserade ramverket. Ett ifrågasättande tillvägagångssätt innefattar att överväga källan till, relevansen hos och tillräckligheten i den inhämtade informationen.

Enligt standarder för revision, granskning och andra bestyrkanden, däribland dem som utfärdats av IAASB, måste revisorer vara professionellt skeptiska, vilket omfattar en kritisk bedömning av revisionsbevis. Professionellt omdöme behandlas exempelvis i ISA 200 och ISA 240. Här anges att en inställning som innefattar ifrågasättande, att vara uppmärksam på förhållanden som kan tyda på möjliga felaktigheter som beror på misstag eller oegentligheter, samt att göra kritiska bedömningar av revisionsbevis är att vara professionellt skeptisk. Även om det åligger varje medlem i revisionsteamet att förhålla sig professionellt skeptisk, är det enligt ISA 220 punkt A34 den ansvariga revisorn som ansvarar för att betona vikten av att samtliga medlemmar i teamet har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionsuppdraget. Underliggande förhållanden för vissa revisionsuppdrag kan sätta press på uppdragsteamet och kan utgöra hinder för att teamet ska kunna ha en tillräckligt professionellt skeptisk inställning vid utformningen och utförandet av granskningsåtgärder och utvärderingen av revisionsbevis. Det innebär följaktligen att när uppdragsteamet utvecklar den övergripande revisionsstrategin i enlighet med ISA 300 kan man behöva överväga om det föreligger sådana förhållanden i revisionsuppdraget och, i så fall, vilka åtgärder som kan behöva vidtas för att åtgärda detta.

Vidare anges i ISA 540 p.8 hur betydelsen för professionell skepticism ökar när det handlar om granskning av uppskattningar och som omfattas av osäkerhet eller påverkas av

komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer. På liknande sätt är en professionellt skeptisk inställning viktig när det finns en större känslighet för felaktigheter som beror på bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer för oegentligheter i den mån som de påverkar de inneboende riskerna. I dessa fall kan revisorn behöva ha ytterligare diskussioner med företagsledningen om omständigheterna och kan, när han eller hon har det, ifrågasätta företagsledningen med avseende på lämpligheten i de använda antagandena (ISA 540 p.A95).

Deluppgift 2.4 (5 p)

Koncernens finansiering består bland annat av ett externt banklån som förfaller under 2028. Låneavtalet innehåller lånevillkor (kovenanter) om att koncernens skuldsättningsgrad inte får överstiga 1,2, samt att nettoskulden i förhållande till EBITDA inte får överstiga 3,0. I samband med granskningen av årsredovisningen noteras att lånet av misstag felaktigt har klassificerats som ett kortfristigt lån i balansräkningen. Den felaktigt kortfristigt redovisade delen av lånet uppgår till 180 Mkr. Då årsredovisningen i övrigt är i färdigt skick för att översändas till styrelsen för godkännande, vill ekonomichefen inte ändra något.

Uppgift

Ta ställning till det identifierade klassificeringsfelet. Redogör för dina ställningstaganden.

Svar deluppgift 2.4

Jag har att göra med ett klassificeringsfel och finner vägledning i ISA 450 som handlar om utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen. För att bedöma hur klassificeringsfelet ska hanteras behöver jag utvärdera om felet är väsentligt för de finansiella rapporterna eller inte. För att göra denna utvärdering behöver jag, utöver kvalitativ bedömning, även göra vissa kvantitativa överväganden, t.ex. bedöma vilken effekt klassificeringsfelet har på avtalade lånevillkor, effekten på enskilda poster eller delsummor i årsredovisningen eller effekten på nyckeltal.

Klassificeringsfelet uppgår enligt uppgiften till 180 Mkr. Jag bedömer att beloppet överstiger revisionens väsentlighet då det motsvarar 18,3 % av koncernens resultat före skatt och 3,4 % av koncernens omsättning.

Det framgår av uppgiften att lånevillkoren i bankavtalet består av maximala nivåer för bolagets skuldsättningsgrad samt nettoskuld i förhållande till EBITDA. Då skuldsättningsgraden beräknas som totala skulder i förhållande till eget kapital, påverkas inte beräkningen av om lånet klassificerats som kortfristigt eller långfristigt. Detsamma gäller för lånevillkoret nettoskuld i förhållande till EBITDA eftersom nettoskulden beräknas som räntebärande skulder minskat med räntebärande tillgångar. Således påverkas inte heller nettoskulden, och därmed beräkningen av lånevillkoret, av om lånet klassificeras som kortfristigt eller långfristigt.

Felet motsvarar endast 5,7 % av koncernens totala balansomsättning. Uppgiften anger inte några nyckeltal som presenteras i årsredovisningen och som skulle kunna vara av intresse för en läsare av de finansiella rapporterna, men oaktat detta påverkas inte vanligt förekommande nyckeltal såsom resultat per aktie eller soliditeten av om lånet klassificeras som kortfristigt eller långfristigt. Felet påverkar förvisso beräkning av koncernens likviditet, men givet att koncernen visar positiva resultat, synes lönsamt och att det inte finns någon annan information som antyder att koncernen går dåligt eller har likviditetsproblem är min bedömning att detta inte bör påverka en extern läsare av de finansiella rapporterna. Vidare

påverkas inte några andra resultatbaserade nyckeltal av klassificeringsfelet.

Sammantaget och med beaktande av ovan är min bedömning, trots att felet bedöms överstiga revisionens väsentlighet, att klassificeringsfelet inte är väsentligt för de finansiella rapporterna som helhet. Detta då felklassificeringens belopp är lågt i förhållande till balansomslutningens storlek och att felklassificeringen inte påverkar lånevillkor, resultaträkningen eller nämnda nyckeltal. Jag dokumenterar mina ställningstaganden. Jag meddelar ekonomichefen att klassificeringsfelet inte har bedömts som väsentligt.

3. Skogsbrynets forskning och utveckling AB (19 poäng)

Bakgrund

Skogsbrynets forskning och utveckling AB är ett mindre privatägt aktiebolag. Verksamheten består av att utveckla nya biobaserade produkter och tjänster inom skogsbruk. En extern VD är anställd i bolaget för att driva bolaget från en förlustdrivande uppstartsfas till ett etablerat vinstdrivande företag. Bolaget upprättar årsredovisningen enligt K2.

Du är byråvald revisor i bolaget sedan ett år tillbaka. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2023
Intäkter	10,2	6,4	4,5
Resultat före och efter skatt	-6,5	-1,5	-0,8
Summa tillgångar	12,4	2,5	2,1
Soliditet	75%	31%	35%
Medelantal anställda	5	3	3

Deluppgift 3.1 (6 p)

Verksamheten har hittills finansierats genom aktieägartillskott från bolagets aktieägare. För att ta verksamheten till nästa nivå behöver grundarna ytterligare kapitalisera företaget. Per den 31 december 2024 hade bolaget ett aktiekapital om 75 Tkr motsvarande 75 st aktier. Under räkenskapsåret 2025 har följande händelser skett:

- En fondemission genomfördes under april 2025 där en befintlig aktie berättigade till två nya aktier. Fondemissionen registrerades hos Bolagsverket under maj 2025.
- Bolagets tre grundare, tillika anställda, sålde 5 st aktier var till den externa VD:n för att ge incitament till att driva verksamheten framåt.
- Under november 2025 genomfördes en nyemission om totalt 15 000 Tkr. Bolagets tre grundare och externa VD tecknade 300 aktier var och 300 aktier tecknades av ett antal olika investerare. Efter nyemissionen fick bolaget en faktura från sitt juridiska ombud på 250 Tkr. Nyemissionen registrerades hos Bolagsverket i januari 2026.

Uppgift

Beräkna och redogör för hur dessa händelser ska redovisas (belopp och klassificering) i upplysningen över förändring i egna kapital i årsredovisningen 2025. Upprätta även upplysning över förändring i eget kapital enligt nedanstående exempel. Lägg till och anpassa rader och rubriker utifrån ditt svar. Svara i tusen kronor.

	Aktie- kapital	Övrigt bundet eget kapital	Överkurs- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Ingående balans 2025-01-01 (Tkr)	75	0	0	2 200	-1 500	775
Överföring resultat föregående år				-1 500	1 500	0
Rad 1						xxx
Rad 2						xxx
Rad 3						xxx
Årets resultat					-6 500	-6 500
Utgående balans 2025-12-31	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Svar deluppgift 3.1

Jag inleder med att redogöra för respektive händelse:

- a) Fondemission regleras av 12 kapitlet aktiebolagslagen (ABL). Vid en fondemission ökas aktiekapitalet och antalet aktier, utan att något nytt kapital tillförs bolaget. Aktiekapitalet ökas istället genom att belopp överförs från den bundna överkursfonden, uppskrivningsfonden, reservfonden, fonden för utvecklingsutgifter eller fritt eget kapital enligt den senast fastställda balansräkningen (12 kapitlet 1§ ABL).

Enligt uppgiften berättigar en befintlig aktie till två nya aktier. Kvotvärdet, som enligt 1 kapitlet 6§ ABL, utgörs av aktiens andel av aktiekapitalet, uppgår till 1 Tkr (75 Tkr aktiekapital / 75 aktier) vilket innebär att det totala värdet av fondemissionen uppgår till 150 Tkr (75 aktier * 2 * 1 Tkr = 150 Tkr). Antalet aktier i bolaget efter genomförd fondemission uppgår till 225 aktier (75 aktier + 75*2 aktier) och aktiekapitalet uppgår till 225 Tkr (75 Tkr + 150 Tkr).

Då det enligt uppgiften vid ingången av året inte fanns någon bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond eller fond för utvecklingsutgifter kommer fondemissionen redovisas som en omföring mellan balanserat resultat och aktiekapital. Detta sker när fondemissionen registrerats hos Bolagsverket vilket enligt uppgiften har skett i maj 2025.

- b) En försäljning av bolagets aktier påverkar inte bolagets eget kapital utan är en transaktion mellan ägare. Således får denna transaktion ingen effekt på bolagets eget kapital.
- c) Nyemission regleras i 13 kapitlet ABL. En nyemission ökar aktiekapitalet och antalet aktier samtidigt som nytt kapital tillförs bolaget.

Kvotvärdet per aktie vid tidpunkten för nyemissionen är 1 Tkr (225 000 aktiekapital / 225 aktier). Enligt uppgiften tillförs totalt 15 000 Tkr i emissionslikvid. Det framgår vidare att bolagets tre grundare samt VD tecknade sig för 300 aktier var, därtill tecknades totalt 300 aktier av olika investerare. Totalt antal nya aktier i

emissionen uppgick därmed till 1 500 aktier. Detta innebär att nyemissionen tillförde bolaget 1 500 Tkr i aktiekapital (1 500 aktier * 1 Tkr). Om aktier ges ut till ett belopp som överstiger kvotvärdet ska överkursbeloppet sättas av till en överkursfond. Detta framgår av 13 kapitlet 4§ ABL. Baserat på information i uppgiften har aktierna getts ut till ett belopp som överstiger kvotvärdet (då kvotvärdet om 1 500 Tkr understiger totala emissionslikviden om 15 000 Tkr), och jag beräknar beloppet som kommer att sättas av till överkursfonden till 15 000 Tkr – 1 500 Tkr = 13 500 Tkr. Överkursfonden kan utgöra bundet eller fritt eget kapital (3 kapitlet 5a§ årsredovisningslagen (ÅRL)). I samband med bolagsstämmans beslut om nyemission ska även beslut om fonden ska utgöra fritt eller bundet eget kapital tas (13 kapitlet 4§ ABL). Då uppgiften inte lämnar denna information utgår jag ifrån att fonden utgör fritt eget kapital.

Nyemissionen redovisas i bolagets egna kapital som en ökning av aktiekapital samt ökning av Överkursfond när nyemissionen registrerats hos Bolagsverket. Det framgår av uppgiften att nyemissionen registrerades hos Bolagsverket först i januari 2026. Enligt FAR RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, punkt 5.12 kommentar 32-33, ska vid en ännu ej registrerad nyemission det nytecknade aktiekapitalet till kvotvärdet tas upp som en särskild post under Bundet eget kapital benämnd Pågående nyemission eller liknande medan en ännu ej registrerad nyemission som överstiger kvotvärdet ska redovisas i överkursfonden.

Emissionskostnader ska enligt K2 kostnadsföras i resultaträkningen i den period som de uppstår. Därmed påverkar inte kostnaden från juridiska ombudet bolagets eget kapital.

Jag går vidare med att redogöra för hur respektive händelse ska presenteras i upplysningen över förändring i eget kapital i Årsredovisningen 2025. Enligt 3 kapitlet 10a§ ÅRL ska bundet eget kapital delas upp i aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. I samma paragraf anges att fritt eget kapital ska delas upp i fria fonder var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret (årets resultat). Utifrån mina redogörelser och beräkningar av respektive händelser ovan, kommer bolagets uppställning över förändring av eget kapital i Årsredovisningen 2025 presenteras enligt tabellen nedan. Jag beaktar även omföring av föregående års resultat till Balanserat resultat om -1 500 Tkr samt Årets resultat om -6 500 Tkr.

	Aktie- kapital	Pågående nyemission	Överkurs- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Ingående balans 2025-01-01 (Tkr)	75	0	0	2 200	-1 500	775
Överföring resultat föregående år				-1 500	1 500	0
a) Fondemission	150			-150		0
c) Pågående nyemission		1 500	13 500			15 000
Årets resultat					-6 500	-6 500
Utgående balans 2025-12-31	225	1 500	13 500	550	-6 500	9 275

Deluppgift 3.2 (5 p)

Revisionsteamet ska granska skatter och avgifter som ett led i förvaltningsrevisionen. Bolaget är momspliktigt och deklarerar mervärdesskatt kvartalsvis samt arbetsgivaravgifter och skatteavdrag månadsvis.

Uppgift

Granska bolagets skattekontoutdrag och identifiera händelser som är relevanta för bedömningen avseende bolagets hantering av skatter och avgifter. Redogör för dina slutsatser.

Bokförda transaktioner

Datum	Transaktion	Belopp	Saldo
	Ingående saldo 2025-01-01		-24 000
2025-01-04	Kostnadsränta	-94	-24 094
2025-01-06	Överlämnat till KFM	24 094	0
2025-01-16	Inbetalning bokförd 250115	450 000	450 000
2025-01-17	Arbetsgivaravgift dec 2024	-180 330	269 670
2025-01-17	Avdragen skatt dec 2024	-199 545	70 125
2025-01-30	Beslut 250130 moms okt 2023 - dec 2023	984 364	1 054 489
2025-02-01	Korrigerad kostnadsränta	3 229	1 057 718
2025-02-01	Intäktsränta	936	1 058 654
2025-02-01	Korrigerad intäktsränta	15 113	1 073 767
2025-02-08	Inbetalning bokförd 250207	100 000	1 173 767
2025-02-12	Arbetsgivaravgift jan 2025	-199 459	974 308
2025-02-12	Avdragen skatt jan 2025	-206 968	767 340
2025-02-12	Moms okt 2024 - dec 2024	-602 972	164 368
2025-03-01	Intäktsränta	477	164 845
2025-03-12	Förs.avgift moms/arbetsgivardeklaration 241214	-625	164 220
2025-03-12	Arbetsgivaravgift febr 2025	-190 779	-26 559
2025-03-12	Avdragen skatt febr 2025	-194 598	-221 157
2025-03-12	Slutlig skatt	-105 448	-326 605
2025-03-13	Inbetalning bokförd 250312	350 963	24 358
2025-04-05	Korrigerad kostnadsränta	-5 859	18 499
2025-04-05	Kostnadsränta	-678	17 821
2025-04-05	Intäktsränta	11	17 832
2025-04-05	Korrigerad intäktsränta	-16 834	998
2025-04-14	Arbetsgivaravgift mars 2025	-188 889	-187 891
2025-04-14	Avdragen skatt mars 2025	-189 066	-376 957
2025-04-17	Inbetalning bokförd 250416	365 000	-11 957
2025-05-01	Moms jan 2025 - mars 2025	140 413	128 456
2025-05-03	Intäktsränta	50	128 506
2025-05-12	Inbetalning bokförd 250511	375 000	503 506
2025-05-15	Arbetsgivaravgift april 2025	-231 494	272 012
2025-05-15	Avdragen skatt april 2025	-241 026	30 986
2025-06-01	Intäktsränta	140	31 126
2025-06-12	Arbetsgivaravgift maj 2025	-216 396	-185 270
2025-06-12	Avdragen skatt maj 2025	-239 454	-424 724
2025-06-12	Inbetalning bokförd 250611	468 000	43 276
2025-07-05	Intäktsränta	48	43 324
2025-07-12	Inbetalning bokförd 250711	430 000	473 324
2025-07-14	Arbetsgivaravgift juni 2025	-199 459	273 865
2025-07-14	Avdragen skatt juni 2025	-206 968	66 897
2025-07-17	Moms april 2025 - juni 2025	552 837	619 734
2025-08-02	Intäktsränta	368	620 102
2025-08-12	Förs.avgift moms/arbetsgivardeklaration 250512	-625	619 477
2025-08-18	Arbetsgivaravgift juli 2025	-201 653	418 449
2025-08-18	Avdragen skatt juli 2025	-209 245	209 204
2025-09-06	Intäktsränta	298	209 502

2025-09-12	Arbetsgivaravgift aug 2025	-205 443	4 060
2025-09-12	Avdragen skatt aug 2025	-213 177	-209 118
2025-09-13	Inbetalning bokförd 250912	217 500	8 382
2025-10-04	Intäktsränta	7	8 389
2025-10-10	Moms juli 2025 - sept 2025	380 162	388 551
2025-10-13	Arbetsgivaravgift sept 2025	-203 448	185 103
2025-10-13	Avdragen skatt sept 2025	-211 107	-26 004
2025-10-26	Inbetalning bokförd 251024	525 000	498 996
2025-11-01	Intäktsränta	399	499 395
2025-11-12	Arbetsgivaravgift okt 2025	-242 700	256 695
2025-11-12	Avdragen skatt okt 2025	-245 543	11 152
2025-12-06	Intäktsränta	373	11 525
2025-12-12	Arbetsgivaravgift nov 2025	-251 107	-239 582
2025-12-12	Avdragen skatt nov 2025	-260 170	-499 752
2025-12-12	Inbetalning bokförd 251211	520 000	20 248
	Utgående saldo 2025-12-31		20 248

Svar deluppgift 3.2

Förvaltningen avser styrelsens och VD:s förvaltning under räkenskapsåret. Jag söker vägledning i RevR 209, avsnitt 4 Revisors granskning av skatter och avgifter enligt 9 kap. 34§ aktiebolagslagen (ABL).

Efter att ha granskat det bifogade skattekontot noterar jag följande;

Det framgår att Skatteverket i början av året har överlämnat en skuld till Kronofogdemyndigheten (KFM). Detta tyder på att bolaget under föregående räkenskapsår underlåtit att betala in skatter eller debiterade räntor och andra avgifter under en längre tid. Dessutom har Skatteverket den 12 mars 2025 samt 12 augusti 2025 debiterat bolaget en förseningsavgift om 625 kr avseende sent inlämnad moms/arbetsgivardeklaration varav en avser räkenskapsåret.

Jag noterar även två sena inbetalningar 16 april 2025 om 365 000 kr och 24 oktober 2025 om 525 000 kr. Den första betalningen skulle vara Skatteverket till handa den 14 april 2025 och den andra den 13 oktober 2025, vilket innebär att dessa betalningar varit 2 respektive 11 dagar sena.

Till sist noteras att betalningen i april som avsåg arbetsgivaravgiften för mars inte till fullo täckte skulden utan i sin helhet betalas först den 1 maj då momsen för jan 2025 – mars 2025 utbetalas till skattekontot, vilket innebär att inbetalningen kan anses vara 16 dagar sent.

Dessa omständigheter ger en indikation om att bolaget inte helt sköter hanteringen av skatter och avgifter.

RevR 209 p.4.3 ger vägledning kring vilka faktorer som ska beaktas vid bedömning av bolagets fullgörande av sina skyldigheter avseende skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Det framgår särskilt att revisorn ska anmärka på noterade avvikelser. Det anges dock vidare att revisorn kan underlåta att göra anmärkning om den, eller de sena, inbetalningarna är uppenbart oväsentliga. Bedömningen ska göras inom ramen för kvantitativa och kvalitativa faktorer, exempelvis storleken på felaktigt belopp, antal förseningar, orsak till och längd på försening samt eventuell rättelse av felaktighet avseende skatter och avgifter.

Givet storleken av de sena inbetalningarna motsvarar dessa ca 3,5 respektive 5% av bolagets intäkter och 3 respektive 4% av bolagets tillgångar per 31 december 2025. Detta bör inte anses vara uppenbart oväsentliga belopp. Totalt har tre förseningar under

räkenskapsåret (två sena betalningar och en sen deklaration) noterats utifrån skattekontoutdraget och det finns även indikerad historik av misskötsel. Detta får mig att anta att förseningarna under 2025 inte enbart är ofrivilliga misstag, utan att det är återkommande försummelser (RevR 209 p.4.3). Även förseningarnas längd bör beaktas och vi kan konstatera att de två sena inbetalningarna är 2 (16) respektive 11 dagar försenade. Det är inga stora förseningar, men ändå mer än en dag.

Givet ovanstående observationer är min bedömning att det är såpass många försummelser, åtminstone utan kända förmildrande omständigheter, att en erinran enligt 9 kapitlet 39 § aktiebolagslagen inte är tillräcklig, utan att jag kommer att lämna en anmärkning i revisionsberättelsen. Jag förmedlar mina slutsatser till företagsledning och styrelse.

Deluppgift 3.3 (8 p)

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

- a) Bolaget har under året tecknat ett nytt hyresavtal. Styrelsen gav VD i uppdrag att identifiera lämplig lokal för bolagets verksamhet. Hyresavtalet tecknades för en hyresperiod om 20 år vilket vida överstiger praxis och till en hyreskostnad klart över gällande marknadshyror. I samband med bokslutet kontaktas du av en av grundarna. Det har framkommit att bolaget som äger den hyrda lokalen ägs till 20% av VD:n som dessutom är firmatecknare, vilket inte VD upplyst styrelsen om. Upplysning om närståendetransaktionen finns därmed inte heller i Årsredovisningen. Du har bedömt att det ingångna avtalet har medfört skada för bolaget.
- b) Bolaget har under året justerat för en felaktig uppskattning som gjordes i samband med föregående årsbokslut. Beloppet är väsentligt. Bolaget har lämnat upplysning i årsredovisningen om det rättade beloppet.

Uppgift

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

Svar deluppgift 3.3

- a) Jag finner vägledning i 8 kapitlet 34 § aktiebolagslagen (ABL) – Jäv för den verkställande direktören. Det framgår av punkt 2-3 att VD inte får handlägga ett avtal mellan bolaget och tredje man, om VD:n har ett väsentligt intresse som kan strida mot bolagets, eller mellan bolaget och en juridisk person som VD ensam eller tillsammans med någon annan får företräda. VD är firmatecknare och ägare i bolaget som utgör hyresvärden, vilket jag anser strider mot nämnda bestämmelser i ABL. Detta gör att jag som utgångspunkt avser att lämna en anmärkning i revisionsberättelsen avseende detta, men eftersom jag bedömt att det ingångna avtalet medfört skada för bolaget kommer jag också att avstyrka ansvarsfriheten för VD i Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar. Det anges dock i RevR705 punkt 117 att i sådana situationer där ansvarsfriheten avstyrkts behövs inte att någon separat anmärkning lämnas i revisionsberättelsen. Det är viktigt att vi dokumenterar kausalitetssambandet mellan skadan och det ingångna avtalet i våra arbetspapper.

Enligt 550 punkt 9 ska revisorn skaffa sig en förståelse Jag gör bedömningen att det ingångna hyresavtalet avser en närståendetransaktion utöver den normala verksamheten som skadat bolaget och som inte genomförts på affärsmässiga villkor.

Transaktionen bedöms mot bakgrund av detta vara väsentlig. Enligt ISA 550 ska revisorn överväga att lämna skrivelse i revisionsberättelsen om upplysningar om närståendetransaktioner inte lämnats i de finansiella rapporterna på rätt sätt enligt ramverkets krav. I detta fall förekommer ej krav på upplysning i not för mindre icke-publika bolag enligt 5 kap 23 § ÅRL, varför detta inte är ett krav för bolaget. Däremot föreligger krav på upplysning i förvaltningsberättelsen om ingångna större väsentliga avtal under räkenskapsåret enligt 6 kap ÅRL 1 § punkt 2 samt K2 punkt 5.4. Jag anser inte att avsaknad av upplysningen är grundläggande för en användares förståelse av de finansiella rapporterna, varpå jag inte anser att utelämnandet är av avgörande betydelse. Däremot är transaktionen väsentlig och därför bedöms väsentliga upplysningar om att transaktionen har utelämnats ur förvaltningsberättelsen och jag kommer därför att lämna ett modifierat uttalande i vår revisionsberättelse rörande årsredovisningens utformning. Jag uttalar mig med reservation i Rapport om årsredovisningen och beskriver i avsnittet *Grund för uttalande* den utelämnade informationens karaktär. Modifieringen får ingen effekt på räkningarna eller vinstdispositionen.

- b) Enligt K2 2.12 ska rättelser redovisas i årsredovisningen i den efterföljande perioden. Bolaget har även i enlighet med regelverket lämnat upplysning kring rättelsen av fel och jag gör därmed bedömningen att Årsredovisningen ger en rättvisande bild i detta avseende. Således får detta ingen effekt på vår revisionsberättelse.

4. Kreativa rum AB (20 poäng)

Bakgrund

Kreativa rum AB är moderbolag i en koncern som är specialiserad på arkitektur och inredning. Med en passion för att skapa unika och funktionella rum, erbjuder koncernen en helhetslösning som omfattar allt från konceptutveckling och design till projektledning och genomförande.

Du är byråvald revisor sedan tre år tillbaka. Koncernen upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K3. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för moderbolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2023
Intäkter	305	292	290
Resultat före skatt	86	90	87
Summa tillgångar	200	147	145
Soliditet	37%	35%	35%
Medelantal anställda	85	84	82

Deluppgift 4.1 (4 p)

I början av januari 2025 förvärvade moderbolaget ett nytt dotterbolag, Rumslind AB, vars verksamhet består av längre projekt avseende projektering och konstruktion av designade kontorsytor. Projekten säljs till fast pris och Rumslind AB redovisar intäkter från dessa när arbetet är så gott som färdigställt.

Uppgift

I samband med upprättandet av koncernens årsbokslut hör bolagets ekonomiansvarig av sig till dig och funderar på om det är något speciellt att tänka på avseende det förvärvade dotterbolagets intäktsredovisning. Redogör för hur fastprisprojekten ska redovisas i koncernredovisningen samt redogör generellt för eventuella redovisningsmässiga effekter i koncernredovisningen.

Svar deluppgift 4.1

Jag förstår från informationen i uppgiften att bolagets intäkter från fastprisprojekten redovisas enligt färdigställandemetoden, vanligen benämnd som alternativregeln. Denna metod får enligt K3 punkt 23.31 tillämpas i juridisk person. I K3 punkt 23.18, som anger bestämmelser för redovisning av fast pris i koncernredovisningen, finner jag dock att om det ekonomiska utfallet av ett uppdrag till fast pris beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad med utgångspunkt i färdigställandegraden på balansdagen, s.k. successiv vinstavräkning. Detta benämns vanligen som huvudregeln för redovisning av intäkter från fastprisprojekt.

Det är mot bakgrund av detta inte tillåtet att tillämpa alternativregeln för fastprisprojekt i koncernredovisningen. Dessa ska istället redovisas enligt huvudregeln.

Vid upprättandet av koncernredovisningen måste därför bolagets fastprisprojekt som redovisas enligt alternativregeln i juridisk person räknas om till huvudregeln. Effekterna från detta är att såväl kostnader som intäkter och därmed resultat från de pågående och ännu ej avslutade projekten per balansdagen kommer att redovisas tidigare i koncernredovisningen jämfört med hur dessa redovisas i dotterbolagets resultaträkning. Intäkter och kostnader redovisas löpande i takt med att projektet framskrider och baserat på den beräknade färdigställandegraden. I koncernens balansräkning redovisas inte längre pågående ej avslutade projekt som Pågående arbete för annans räkning, utan redovisas istället som en fordran (upparbetad, ej fakturerad intäkt) eller skuld (fakturerad, ej upparbetad intäkt) beroende på hur intäkterna enligt färdigställandegraden står i förhållande till fakturerade intäkter. Andra benämningar och poster kan dock vara lämpliga beroende av om någon annan grund än nedlagda kostnader för beräkning av färdigställandegraden används (exempelvis tid). Uppskjuten skatt redovisas i koncernens balans- och resultaträkning med gällande skattesats på justeringsbeloppen.

Deluppgift 4.2 (6 p)

I samband med planeringen av koncernrevisionen har en av revisionsmedarbetarna gjort ett förslag kring vilka enheter i koncernen som kräver revision till ändamål för koncernrevisionen (scope). Som framgår nedan har dotterbolag (enhet) A, B samt E identifierats som enheter föremål för revision och med rapportering från enhetsrevisorerna.

Enhet	Scope 2025*	Allokerad arbetsväsentlighet	Konto föremål för granskning (baserat på konton överstigande allokerad arbetsväsentlighet)
A	Rapportering	95	Omsättning, Kostnad Sald Vara, Övriga Kostnader, Goodwill, Kassa & Bank, Eget Kapital, Skulder till Kreditinstitut
B	Rapportering	90	Omsättning, Kostnad Sald Vara, Övriga Kostnader, Goodwill, Kassa & Bank, Eget Kapital
C	Ingen rapportering	-	-
D	Ingen rapportering	-	-
E	Rapportering	90	Omsättning, Kostnad Sald Vara, Goodwill, Kassa & Bank, Eget Kapital

**enhetsrevisor utför granskningsarbete av enhetens finansiella rapporter till ändamål för koncernrevisionen*

Koncernens arbetsväsentlighet har beräknats till 130 Mkr.

Väsentliga konton i koncernen har bestämts till samtliga konton överstigande koncernens arbetsväsentlighet.

Betydande risker i koncernen avser intäktsredovisning, värdering av goodwill, redovisning och värdering av utvecklingsprojekt samt risk för att företagsledning ska sätta sig över kontroller.

Goodwill granskas i sin helhet av koncernrevisionsteamet. Samtliga koncernbolag ingår i koncernens cashpool. Toppkontot i cashpoolen ägs av moderbolaget.

Uppgift

Granska det framlagda förslaget och bedöm om du anser att några förändringar är nödvändiga för att tillfredsställande granskning av koncernen kommer att genomföras. Beakta information från koncernens konsolidering i sammandrag (konsoliderade siffror), beräknade väsentlighetstal samt information om identifierade betydande risker för att göra bedömningen. Redogör för dina ställningstaganden. Utgå ifrån att beräknad arbetsväsentlighet och bedömning av väsentliga konton redan har godkänts av dig.

Koncernresultaträkning						
2025-12-31 (Mkr)						
	A (moderbolag)	B	C	D - (förvärvat 2025)	E	Koncern
Omsättning	305	758	556	700	687	3 006
Kostnad såld vara	-104	-220	-124	-212	-142	-802
Övriga kostnader	-114	-120	-112	-123	-80	-549
Resultat före skatt	87	418	320	365	465	1 655
Koncernbalansräkning						
2025-12-31 (Mkr)						
Goodwill	175	151	95	84	165	670
Imm.tillgångar – pågående utveckling	50	32	25	30	27	164
Övriga anl. tillgångar	112	0	0	10	3	125
Omsättningstillgångar	60	22	19	15	12	128
Kassa & Bank	50	22	35	28	25	160
Totala tillgångar	447	227	174	167	232	1 247
Eget Kapital	165	130	100	94	130	619
Skulder till kreditinst.	102	81	63	60	80	386
Övr långfr. skulder	90	7	5	5	10	117
Kortfr.skulder	90	9	6	8	12	125
Total eget kapital och skulder	447	227	174	167	232	1 247

Svar deluppgift 4.2

Enligt ISA 600 p.37 ska koncernrevisionsteamet ta ansvar för karaktären, tidpunkten och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras. Detta innebär att fastställa de enheter där det krävs granskningsåtgärder, samt omfattningen av arbetet som ska utföras på dessa enheter. Fastställandet av de enheter där revisionsarbete ska utföras är en fråga om professionellt omdöme (p.A51) och ska bedömas utifrån om de erhållna revisionsbevisen från granskningen är tillräckliga och ändamålsenliga för att bemöta risker för väsentliga fel på påståendenivå.

Jag börjar med att bedöma den kvantitativa omfattningen av de väsentliga kontona mot bakgrund av det föreslagna scopet för att bedöma om det finns risk för väsentliga fel i den kvarvarande populationen avseende koncernens väsentliga konton. För att göra denna bedömning beaktar jag även enligt p.28

- områden med högre bedömd risk för betydande felaktigheter i koncernredovisningen, eller betydande risker identifierade i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019), och
- områden inom revisionen av koncernredovisningen som innefattar betydande bedömningar.

Koncernresultaträkning					
2025-12-31 (Mkr)					
	A (moderbolag)	B	E	Koncern	Andel granskning
Omsättning	305	758	687	3 006	58% (1 620)
Kostnad såld vara	-104	-220	-142	-802	58% (-336)
Övriga kostnader	-114	-120		-549	43% (-234)
Resultat före skatt	87	418	465	1 655	
Koncernbalansräkning					
2025-12-31 (Mkr)					
Goodwill	175	151	165	710	76 % (541)
Imm.tillgångar - pågående utveckling				164	
Övriga anl. tillgångar				125	
Omsättningstillgångar				128	
Kassa & Bank	50	22	25	160	61 % (97)
Totala tillgångar	447	227	232	1 247	
Eget Kapital	165	130	130	619	69% (425)
Skulder till kreditinst.	102			386	26 % (102)
Övr långfr skulder				117	
Kortfr.skulder				125	
Total eget kapital och skulder	447	227	232	1 247	

Det är tydligt att den kvarstående populationen för koncernens väsentliga konton överstiger arbetsväsentligheten och att det därmed finns en risk för väsentliga fel i denna kvarvarande population. Jag bedömer risken för väsentliga fel i denna kvarstående population genom att bedöma karaktären på den kvarstående populationen med vägledning i p.A51. Uppgiften ger ingen information om förändringar i koncernens enheter, betydande transaktioner som inte ingår i den normala verksamheten eller liknande varför jag bedömer att detta inte föreligger.

Däremot har koncernen förvärvat ett nytt dotterbolag som kvantitativt utgör en stor del av koncernens väsentliga konton, åtminstone avseende resultaträkningen. Då vi inte har någon erfarenhet från dotterbolaget och dess kontrollmiljö bedömer jag att vi inte via erfarenhet kan anse att risken för väsentliga fel är låg. Det finns dessutom en identifierad betydande risk kopplat till intäkter och givet bolagets stora omsättning om 700 Mkr, gör jag bedömningen att detta bolag, enhet D, borde inkluderas i scopet avseende resultaträkningen. Jag antar att balansräkningen varit föremål för viss granskning i samband med granskning av förvärvsbalansen i samband med granskningen av förvärvsanalysen, och att balansräkningen därmed inte behöver vara föremål för enhetsrevisorers granskning detta första år.

När enhet D lagts in i scope uppnår vi en omfattning av föreslaget scope uppgående till 81% (2 450 Mkr) av koncernens omsättning, 85% (-678 Mkr) av koncernens Kostnad Sald Vara samt 65 % (357 Mkr) av koncernens Övriga kostnader. Givet vad som nämns ovan om att inga riskfaktorer noterats avseende den kvarvarande populationen, gör jag bedömningen att risken för väsentliga fel i den kvarvarande populationen kommer att hanteras av den analytiska granskning som kommer att genomföras på koncernnivå av koncernrevisionsteamet i enlighet med ISA 315.

Gällande balansräkningen gör jag motsvarande övning och noterar även här att den kvarstående populationen för koncernens väsentliga konton överstiger arbetsväsentligheten och att det därmed finns en risk för väsentliga fel i denna kvarvarande population. Goodwill anges i uppgiften som en post som granskas i sin helhet av koncernrevisorerna och jag gör därmed bedömningen att enhetsrevisorerna inte behöver utföra någon granskning av denna balanspost. Risken för väsentliga fel samt bemötande av den betydande risken avseende goodwill hanteras uteslutande av koncernrevisionsteamet.

Den kvantitativa omfattningen av Kassa & bank av enhetsrevisorernas granskning uppgår till 61 % (97 Mkr) av den totala balansposten. Det finns ingen betydande risk identifierad kopplat till kontot, det finns heller ingen information om förändringar i koncernens enheter, betydande transaktioner som inte ingår i den normala verksamheten eller liknande varför jag bedömer att granskningen av detta konto bedöms tillräckligt. Dessutom utgår jag ifrån, som nämnts tidigare, att öppningsbalansräkningen av enhet D, granskats separat. Jag utgår också ifrån att separat substansgranskning görs av koncernens cashpool av koncernrevisionsteamet som ger ytterligare revisionsbevis och som också täcker den eventuella risken i den kvarvarande populationen.

Avseende eget kapital utgör enhetsrevisorernas granskning 69 % (425 Mkr) av den totala balansposten. Det finns ingen betydande risk identifierad kopplat till kontot, det finns heller ingen information om förändringar i koncernens enheter, betydande transaktioner som inte ingår i den normala verksamheten eller liknande varför jag bedömer att granskningen av detta konto bedöms tillräckligt. Dessutom utgår jag ifrån, som nämnts tidigare, att öppningsbalansräkningen av enhet D, granskats separat. Jag utgår också ifrån att separat substansgranskning görs av koncernens egna kapital av koncernrevisionsteamet.

Skulder till kreditinstitut är ett väsentligt konto men där endast moderbolagets revisorer har allokerats granskning av posten. Det anges i p.A128 att en koncern kan bestå av ett stort antal enheter vars finansiella information var för sig är oväsentlig men som blir väsentlig sammantaget för koncernredovisningen och jag måste särskilt beakta dessa omständigheter. Jag behöver överväga att använda en lägre arbetsväsentlighet än det belopp som har kommunicerats till enhetsrevisorn, för just dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar (p.A117). Då skulder till kreditinstitut, utöver att vara ett väsentligt konto, även bedöms vara ett konto som innebär väsentliga upplysningar där felaktigheter rimligen skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som användare fattar på grundval av koncernredovisningen, anser jag att åtminstone samtliga enheter i scope bör tilldelas granskning av detta konto, med en lägre arbetsväsentlighet än den tilldelade arbetsväsentligheten i förslaget. Risken för väsentliga fel i den kvarvarande populationen bedöms kunna identifieras av den analytiska granskning som kommer att genomföras på koncernnivå av koncernrevisionsteamet.

Det anges i p.42 att för områden med högre bedömd risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, ska koncernrevisionsteamet utvärdera lämpligheten i utformningen och utförandet av granskningsåtgärder. Jag noterar att det finns en betydande risk identifierad kopplat till Redovisning och utveckling av pågående projekt (immateriella tillgångar), samt att kontot klassificerats som väsentligt. Däremot har inget arbete planerats att utföras av enhetsrevisorer av detta konto. Granskningsåtgärder kan utformas och utföras centralt om de revisionsbevis som erhålls centralt sammantaget kommer att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Det finns ingen information om några centraliserade processer eller transaktioner avseende det relevanta kontot. Med utgångspunkt i att den betydande risken är korrekt identifierad, anser jag att granskning av detta konto behöver tilldelas enhetsrevisorer. Förslagsvis tilldelas samtliga enheter i scope granskning av övriga immateriella tillgångar med en lägre arbetsväsentlighet än den tilldelade arbetsväsentligheten i förslaget – detta mot bakgrund av p.A117 samt p.A128 som redogörs för ovan. Risken för väsentliga fel i den kvarvarande populationen bedöms kunna identifieras av den analytiska granskning som kommer att genomföras på koncernnivå av koncernrevisionsteamet.

Sammanfattningsvis skulle jag vilja föreslå följande justeringar i det framlagda förslaget:

- Enhet D läggs till i scope avseende resultaträkningen och de väsentliga kontona Intäkter, Kostnad Sald Vara samt Övriga kostnader
- Skulder till kreditinstitut läggs till som konto föremål för granskning för enhet B och E, med lägre tilldelad arbetsväsentlighet än vad som gäller för övriga konton för dessa enheter
- Övriga immateriella tillgångar läggs till som konto föremål för granskning för enhet A, B och E

Jag förmedlar mina slutsatser till teamet och tillser att de bedömningar och ställningstaganden som gjorts dokumenteras i våra arbetspapper.

Deluppgift 4.3 (5 p)

Moderbolaget har tidigare använt sig av externa specialister för att upprätta skatteberäkningen. I år har bolaget valt att själva upprätta skatteberäkningen. Du erhåller denna i samband med årsbokslutsgranskningen och noterar ett antal felaktigheter.

Uppgift

Redogör för de felaktigheter du noterar i samband med granskningen av skatteberäkningen nedan. Du behöver inte räkna fram årets skatt. Det finns inga temporära skillnader, och bolaget har full avdragsrätt för sitt räntenetto.

Skatteberäkning 2025

Resultat före skatt		87 137 904 kr
Ej avdragsgilla kostnader		1 636 412 kr
Ej skattepliktiga intäkter	-	13 308 kr
Beskattningsunderlag		<u>88 761 008 kr</u>
Skatt 20,6%		18 284 768 kr
Årets skattekostnad (aktuell skattekostnad)	-	18 284 768 kr
Utnyttjat återstående skattemässigt underskott från föregående år		<u>15 000 000 kr</u>
Total Skatt	-	3 284 768 kr

Ej avdragsgilla kostnader:

5981 Sponsring ej avdragsgill	-	303 591 kr
6072 Representation, ej avdragsgill	-	5 629 kr
6982 Föreningsavgifter, ej avdragsgilla	-	171 526 kr
6992 Övriga externa kostnader, ej avdragsgilla		- kr
6993 Lämnade bidrag och gåvor	-	184 919 kr
7622 Sjuk-/hälsovård, ej avdragsgill		- kr
7632 Personalrepresentation, ej avdragsgill	-	970 747 kr
8020 Resultat vid fsg av andelar i koncernföretag		- kr
8423 Ej avdragsgilla räntekostnader för skatter och avgifter		- kr
Summa ej avdragsgilla kostnader	-	1 636 412 kr

Ej skattepåverkande intäkter:

8314 Skattefria ränteintäkter		<u>13 308 kr</u>
Summa ej skattepåverkande intäkter		13 308 kr

BALANSRÄKNING

Konto	Namn	2024-12-31	2025-12-31
1010	Inkråmsgoodwill	175 000 000	175 432 520
1020	Utvecklingsarbete	75 000 000	65 721 000
1029	Ack avskrivningar utvecklingsarbete	-15 448 838	-15 723 500
1100	Byggnader och Mark	150 689 000	150 689 000
1119	Ack avskr byggnader & mark	35 450 120	-38 700 350
1220	Inventarier och verktyg	9 695 172	9 695 172
1229	Ackumulerade avskrivningar på inventarier och verktyg	-9 064 409	-9 339 071

1310	Andelar i koncernföretag	100 000	100 000
1510	Kundfordringar	37 764 755	32 367 867
1519	Nedskrivning av kundfordringar	-110 687	-3 337 383
1620	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	42 962 547	23 569 041
1630	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	41 834	197 516
1661	Kortfristiga fordringar hos moderföretag	500 785	1 561 562
1790	Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 671 650	5 073 140
1930	Bankkonto – SEK	119 885 579	50 184 917
	Totala tillgångar	628 137 508	447 491 431
2081	Aktiekapital	-765 000	-965 000
2086	Reservfond	-153 000	-153 000
2090	Överkursfond	0	-1 500 000
2091	Balanserad vinst eller förlust	-159 638 705	-79 717 552
2092	Emissionskostnader	0	200 000
2099	Årets resultat	-173 504 105	-82 975 949
2150	Ackumulerade överavskrivningar	-308 274	-394 123
2360	Långfristiga skulder till kreditinstitut	-212 000 000	-192 120 000
2460	Leverantörsskulder	-38 868 462	-45 543 617
2512	Beräknad inkomstskatt	-2 052 265	-3 284 768
2650	Redovisningskonto för moms	-3 929 370	-3 765 282
2710	Personalskatt	-2 766 435	-2 822 814
2731	Avräkning lagstadgade sociala avgifter	-2 849 245	-2 890 779
2910	Upplupna löner	-5 157 544	-6 731 152
2920	Upplupna semesterlöner	-8 665 538	-8 297 840
2930	Upplupna pensionskostnader	-2 796 800	-2 976 630
2941	Beräknade upplupna lagstadgade sociala avgifter	-4 275 627	-4 678 840
2942	Beräknad upplupen särskild löneskatt	-3 588 236	-3 516 678
2990	Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	-6 818 902	-5 357 407
	Summa Eget kapital & Skulder	-628 137 508	-447 491 431

RESULTATRÄKNING

Konto	Namn	2025-01-01 - 2025-12-31
3110	Fakturerat arvode	299 375 992
3180	Intäktjustering (reservation pågående projekt upp/ner)	6 157 849
3950	Återvunna, tidigare avskrivna kundfordringar	76 123
4110	Inköp projekt	-99 838 849
4300	Kalkylerade underkonsultskostnader	-4 528 591
5010	Lokalhyra	-9 417 480
5020	El, värme, städning och renhållning	-1 401 269
5200	Hyra, leasing av inventarier	-749 383
5640	Personalbil	-409 492
5810	Biljetter (tåg)	-178 229

5890	Övriga resekostnader	-451 637
5960	Gåvor och bidrag	-164 369
5980	PR, institutionell reklam och sponsring- avdragsgill	-90 000
5981	PR, institutionell reklam och sponsring - ej avdragsgill	-303 591
6071	Representation, ej avdragsgill	-5 629
6072	Representation, avdragsgill	-173 691
6110	Kontorsmateriel	-858 372
6310	Företagsförsäkringar	-1 420 526
6320	Självrisker vid skada	79 900
6352	Befarade förluster på kundfordringar	-1 226 697
6420	Ersättningar till revisor	-152 085
6501	Tjänster IT, HR, m.m.	-7 302 953
6551	Konsultarvode	-1 273 235
6570	Bankkostnader	-20 195
6580	Advokat- och rättegångskostnader	-66 025
6981	Föreningsavgifter, avdragsgilla	-46 275
6982	Föreningsavgifter, ej avdragsgilla	-171 526
6990	Övriga externa kostnader och tjänster	-1 212 937
6993	Lämnade bidrag och gåvor- ej avdragsgilla	-184 919
7210	Löner till tjänstemän	-58 638 863
7240	Styrelsearvoden	-499 800
7281	Sjuklöner till tjänstemän	2 512 909
7290	Förändring av semesterlöneskuld	344 118
7321	Skattefria traktamenten	-30 342
7322	Skattepliktiga traktamenten, Sverige	-12 077
7331	Skattefria bilersättningar	-164 809
7332	Skattepliktiga bilersättningar	-94 427
7382	Kostnader för fria eller subventionerade måltider (rikskort)	-27 200
7410	Pensionsförsäkringspremier	-7 936 048
7412	Premier för individuella pensionsförsäkringar	-3 212 122
7415	Pensionsförsäkringspremier (reserverade)	-179 830
7511	Arbetsgivaravgifter för löner och ersättningar	-7 916 346
7530	Särskild löneskatt	-3 563 513
7610	Utbildning	-638 972
7621	Sjuk- och hälsovård, avdragsgill	-91 111
7623	Sjukvårdsförsäkring, avdragsgill	-166 817
7625	Friskvård (inkl. kontorsmassage)	-619 771
7631	Personalrepresentation, avdragsgill	-102 134
7632	Personalrepresentation, ej avdragsgill	-970 747
7690	Övriga personalkostnader	-1 600 457
7830	Avskrivningar på utvecklingsarbete	-274 662
7835	Avskrivningar på materiella anläggningstillgångar	-3 524 892
8311	Ränteintäkter	654 860
8314	Skattefria ränteintäkter	13 308
8413	Räntekostnader	-128 259
	Resultat före dispositioner	87 173 905

8830	Lämnade koncernbidrag	-496 400
8850	Förändring av överavskrivningar	-85 849
	Resultat före skatt	86 591 656
8910	Skatt som belastar årets resultat	-3 284 768
8940	Uppskjuten skatt	-330 938
8999	Årets resultat	82 975 950

Svar deluppgift 4.3

Genom att betrakta den upprättade skatteberäkningen samt erhållen resultat- och balansräkning noterar jag följande felaktigheter:

- bolagets skatteberäkning utgår ifrån felaktigt resultat före skatt då dispositioner i form av koncernbidrag och förändring av överavskrivningar ej beaktats. Dispositionerna är avdragsgilla och ska således ingå i resultat före skatt i samband med skatteberäkningen.
- befarade kundförluster på konto 6352 har felaktigt hanterats som en avdragsgill kostnad. Endast konstaterade kundförluster medges skattemässigt avdrag.
- bolaget har under året redovisat emissionskostnader mot eget kapital. Dessa kostnader är skattemässigt avdragsgilla då de avser kapitalanskaffning och har direkt koppling till den näringsverksamhet som bolaget bedriver. Detta har inte beaktats i bolagets skatteberäkning.
- inrullade skattemässiga underskottsavdrag från tidigare beskattningsår får dras av mot skattemässiga överskott innevarande år. Bolaget har felaktigt reducerat beräknad skattekostnad med inrullade skattemässiga underskott istället för att reducera årets framräknade beskattningsunderlag med det inrullade skattemässiga underskottet.

Utöver ovanstående fyra noterade felaktigheter anses skatteberäkningen, utifrån erhållen information, korrekt upprättad.

Deluppgift 4.4 (5 p)

Kreativa Rum AB har pantsatt aktierna i dotterbolaget Bokskog AB som säkerhet för bolagets skuld till kreditinstitut. Bokskog AB har ett bokfört värde uppgående till 6 Mkr i moderbolagets balansräkning. Kreativa Rum har en skuld på 102 Mkr som är säkerställd av dessa pantsatta aktier.

Uppgift

Redogör generellt för hur de pantsatta aktierna ska presenteras i koncernens och moderbolagets årsredovisning och beskriv principerna för hur de presenterade beloppen beräknas/består av.

Svar deluppgift 4.4

De pantsatta aktierna avser en ställd säkerhet och jag söker därför stöd i RedR 3 Redovisning av ställda säkerheter. I punkt 2.8 anges att om ett moderföretag ställt aktier i dotterföretag som pant ska upplysning om detta ges i moderföretagets årsredovisning i noten om ställda säkerheter. Uppgift om aktiernas redovisade värde i moderbolagets balansräkning ska här anges. Upplysning om en sådan pant ska också lämnas i koncernens årsredovisning i noten ställda säkerheter. Uppgifter om det koncernmässiga värdet av det bolag vars aktier

satts i pant ska här anges. Det koncernmässiga värdet utgörs av det redovisade värdet av dotterföretagets nettotillgångar i koncernbalansräkningen justerade för koncernmässiga över- och undervärden i dotterföretaget.

5. Laban AB (19 poäng)

Bakgrund

Laban AB är ett större privatägt företag vars verksamhet består i att utveckla, tillverka samt sälja och hyra ut laboratorieutrustning för medicinsk analys.

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

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2023
Intäkter	500	550	600
Resultat före skatt	75,9	89,2	95,3
Summa tillgångar	750	840	845
Soliditet	19%	15%	14%
Medelantal anställda	95	96	98

Deluppgift 5.1 (5 p)

Det har blivit dags för revisionsteamet att åka ut till kund för den löpande granskningen. En nyanställd revisionsmedarbetare har fått i uppgift att granska och dokumentera inköpsprocessen. Revisionsmedarbetaren ställer dig frågan varför vi gör processgenomgångar.

Uppgift

Förklara syftet med processgenomgångar samt beskriv och ge exempel på vilka granskningsmoment som kan ingå i en processgenomgång.

Svar deluppgift 5.1

Jag finner stöd i ISA 315. Processgenomgångar syftar till att skapa oss en förståelse för företagets finansiella processer för att identifiera risker för väsentliga fel relaterat till respektive väsentligt konto och/eller räkenskapspåstående i de finansiella rapporterna. Förståelsen inbegriper enligt punkt 25 och A125 hur information hänförlig till väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar flödar in till, genom och ut från företagets IT-system och till sist redovisas och presenteras i årsredovisningen. Därtill bidrar förståelsen till att identifiera de kontrollaktiviteter som utförs i de relevanta processerna.

Revisorns förståelse av väsentliga processer och relaterade IT-system kan inhämtas på olika sätt och kan omfatta

- frågor till relevant personal om de rutiner som används för att skapa, registrera, bearbeta och rapportera transaktioner eller frågor om företagets process för finansiell rapportering,
- inspektion av riktlinjer eller annan dokumentation av företagets processer och IT-system,
- observation av hur företagets personal tillämpar riktlinjer och processer,

- att välja transaktioner och spåra dem genom den relevanta processen och IT-systemet och tillhörande kontroller (dvs. utföra ett s.k. "walk-through"-test),
- användande av automatiserade verktyg eller tekniker för att bekräfta den förståelse som har inhämtats om processerna och hur transaktioner flödar genom IT-systemen,

Det är vanligt att processdokumentation och information hämtas från tidigare arbete i samband med föregående års revisioner av bolaget. Revisorn måste då alltid utvärdera om informationen fortfarande är relevant och tillförlitlig för den aktuella perioden och revisionen (ISA 315 p.16).

Vår förståelse av väsentliga processer och stödjande IT-system utgör också stöd för att utveckla initiala förväntningar på vilka transaktionsslag, konton och upplysningar som granskas substansanalytiskt då vår förståelse hjälper oss att identifiera avvikelser från det normala, eller förväntade, flödet för att bearbeta transaktionerna för det relevanta kontot. Vår förståelse hjälper oss också att förstå företagets kontrollmiljö samt hur kontroller är designade och implementerade i processerna samt huruvida dessa kontroller är lämpligt utformade för en kontrollbaserad ansats.

Sammanfattningsvis är processgenomgångar ett viktigt moment i vår riskbedömningsprocess, vår utformning av granskningsstrategi och vårt utförande av granskning av tillhörande konton och upplysningar i de finansiella rapporterna.

Deluppgift 5.2 (6 p)

Bolaget gör avsättningar för två olika typer av åtaganden i balansräkningen;
 -2 årig produktgaranti för sålda produkter (garantiberättigad försäljning),
 -produktansvar för uthyrda laboratorieinstrument

Bolaget har haft faktiska utnyttjade garantikostnader för produktgarantier de senaste åren uppgående till:

2025	10,0 Mkr
2024	13,75 Mkr
2023	12,0 Mkr

Bolagets produktansvar för uthyrda laboratorieinstrument innefattar att bolaget utför planerade kvalitetskontroller av de uthyrda produkterna. Kvalitetskontrollerna genomförs minst vartannat år samt vid behov. Bolaget har just nu 40 stycken uthyrda laboratorieinstrument. Om instrumenten kräver större reparationer är kostnaden, baserat på historik, 250 Tkr per instrument och för mindre reparationer är kostnaden 100 Tkr. Sannolikheten för stora reparationer bedöms till 5% och för mindre reparationer till 15%.

Uppgift

Resonera kring och redogör för om det är korrekt att dessa åtaganden ska redovisas som avsättningar, samt i så fall, till vilka belopp per 31 december 2025. Utgå ifrån att bolagets totala nettoomsättning hänförs till garantiberättigad försäljning.

Svar deluppgift 5.2

Jag finner vägledning i K3 punkt 21.4. En avsättning ska endast redovisas om det finns en legal eller informell förpliktelse med sannolikt utflöde av resurser och att beloppet kan uppskattas tillförlitligt.

Produktgarantier: eftersom det är 2 års garantitid på samtliga sålda produkter uppstår en formell förpliktelse vid försäljningstillfället som löper 2 år framåt. Sannolikheten för utflödet baseras på historisk information vilket finns tillgängligt. Baserat på den historiska informationen om garantikostnader anser jag att beräkningen av avsättningen kan göras på ett tillförlitligt sätt. Därmed bedömer jag att en avsättning ska göras.

För att beräkna årets avsättning utgår jag ifrån tidigare års genomsnittliga garantikostnader i relation till bolagets intäkter. Den genomsnittliga garantikostnaden var följande för de tre senaste räkenskapsåren:

2025: 2% (=10 Mkr / 500 Mkr)

2024: 2,5% (=13,75 Mkr / 550 Mkr)

2023: 2,25% (=13,5 Mkr / 600 Mkr).

Jag använder mig av 2,25% (= (2%+2,5%)/2) för beräkningen av garantiavsättningen framåtriktat vilket ger en garantiavsättning om 11,25 Mkr (=2,25% * 500 Mkr) per 31 december 2025.

Kvalitetskontroller: laboratorieinstrumenten är enbart uthyrda till kunderna, men bolaget har ett produktansvar för att instrumenten bibehåller sin funktionalitet under hela uthyrningsperioden. Jag gör därmed bedömningen att det föreligger en informell förpliktelse. Storleken avseende ett förväntat utflöde av resurser kan bedömas baserat på historisk information avseende sannolikhet för inträffande och historisk kostnad. Därmed bedömer jag att en avsättning kan göras.

Avsättningen för kvalitetskontroller beräknas enligt följande för stora respektive små felreparationer (antal instrument * uppskattad kostnad * sannolikhet):

Antal instrument	40 st	
	Större reparationer	Mindre reparationer
Uppskattad kostnad	250 Tkr	100 Tkr
Sannolikhet	5%	15%
Avsättning	500 Tkr	600 Tkr

Avsättningen för kvalitetskontroller uppskattas följaktligen till 500 Tkr + 600 Tkr = 1 100 Tkr, eller 1,1 Mkr, och redovisas per 31 december 2025.

Deluppgift 5.3 (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 granskningen av internkontroll noteras en rad förbättringspunkter, attest av manuella bokföringsordrar saknas, ett bankkonto har VD egen behörighet att genomföra utbetalningar, kreditfakturer som ställs ut till kunder atteras inte samt att VDs utlägg godkänns av ekonomichefen. Du har kommunicerat dem till bolagets ledning.
- I avklippsgranskningen av intäkter noteras att bolaget redovisat intäkter för varor som per balansdagen inte har levererats till kund. Detta är inte i enlighet med gällande fraktvillkor och tillämpligt finansiellt regelverk. Felet är uppgår till ett väsentligt belopp och uppgår till 10 000 Tkr.

Uppgift

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

Svar deluppgift 5.3

- a) Jag finner stöd i ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen. Revisorn ska avgöra om bristerna i internkontrollen utgör betydande brister, och därefter kommunicera dessa till företagsledningen samt avgöra om bristerna har avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. Då det framgår av uppgiften att de noterade bristerna avser "förbättringspunkter" bedömer jag att dessa inte har avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. Således bedömer jag att detta inte får någon påverkan på revisionsberättelsen.

- b) Det framgår av uppgiften att avklippsfelet avseende intäktsredovisningen är väsentligt om 10 000 Tkr. Min bedömning är dock att felet inte är av avgörande betydelse då felet är isolerat till redovisningen av intäkter, dvs påverkar endast intäkterna i perioden som är för högt redovisat. Varulagret och periodens kostnader antas vara korrekt redovisade. Jag kommer därför att lämna ett uttalande med reservation beträffande årsredovisningens rättvisande bild samt avstyrka resultaträkning, balansräkning och vinstdispositionen med vägledning i RevR 705 p.41 respektive p.43. Då felet påverkar årets resultat påverkar det även eget kapital varpå jag i mitt uttalande kommer att ange att felet är väsentligt för både resultaträkningen och balansräkningen.

6. Skönhetsresan AB (20 poäng)

Bakgrund

Skönhetsresan AB är ett privatägt aktiebolag som säljer skönhets- och hudvårdsprodukter på den svenska marknaden. Bolaget bedriver även skönhetssalonger där behandlingar av både kosmetisk och medicinsk karaktär erbjuds.

Du är personvald revisor sedan flera 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)	2025	2024	2023
Intäkter	25,1	34,4	31,4
Resultat före skatt	0,8	4,5	3,6
Summa tillgångar	22,5	25,4	24,3
Soliditet	25%	35 %	36%
Medelantal anställda	7	7	6

Deluppgift 6.1 (5 p)

Bolagets verksamhet har utvecklats bra de senaste åren med positivt resultat och kassaflöde. I samband med årsstämman i april 2025 beslutades därför om utdelning. Ägarna, tillika styrelsen, kontaktar dig angående möjligheterna för att göra en ytterligare utdelning i år då första halvan av 2026 fortsatt gått bra. Av det förslag till utdelning som styrelsen tagit fram framgår följande:

- Utdelning enligt beslut på årsstämman i april 2025: 2 750 000 kr
- Fritt eget kapital enligt Årsredovisningen 2024: 7 750 000 kr
- Föreslagen ytterligare utdelning: 2 750 000 kr

Ägarna informerar dock om att inledningen av 2026 gått sämre än planerat. Enligt resultaträkningen i början av 2026 gör bolaget ett positivt resultat om 1 750 000 kr, men prognosen för helåret visar en förlust om -4 250 000 kr. Anledningen till detta är att efterfrågan på bolagets produkter minskat, men ägaren meddelar glatt att de planerar investeringar och marknadsföringskampanjer under 2026 för att vända den negativa trenden. Därför kommer säkert resultatet bli mycket bättre nästa år. Ägarna vill gärna genomföra denna ytterligare utdelning 2026 innan resultatet blir negativt. Årsstämman 2026 är ännu inte hållen.

Uppgift

Redogör för kraven som ställs på revisorn i samband med en extra utdelning. Ta även ställning till den extra utdelningen i enlighet med styrelsens förslag.

Svar deluppgift 6.1

Jag börjar med att redogöra för kraven som ställs på revisorn i samband med extra utdelning. Jag finner stöd i 18 kapitlet aktiebolagslagen (ABL). Kraven som ställs på revisorn

i samband med en ytterligare utdelning under löpande år, eller en så kallad efterutdelning, regleras i 18 kapitlet 6§ ABL där det framgår att en revisor ska lämna ett yttrande över styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse som skett sedan den senaste årsredovisningen avlämnades. Revisorns yttrande lämnas sedan som bilaga till utdelningsförslaget inför stämmobeslutet. RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen, avsnitt 7, behandlar revisorns yttrande vid beslut om utdelning. I yttrandet ska revisorn uttala sig om huruvida styrelsens redogörelse avspeglar bolagets förhållanden på ett rättvisande sätt. I granskningen ingår bland annat att utvärdera processen för att identifiera väsentliga händelser, händelseutvecklingen sedan årsredovisningen avlämnades samt om det finns förhållanden som inte återspeglas i styrelsens redogörelse.

RevR 10 p.3.25 anger revisorns ansvar i samband med granskning av förvaltningsberättelsen i fråga om efterutdelning. I samband med granskningen av förvaltningsberättelsen i den årsredovisning som närmast följer på ett beslut om efterutdelning, ska revisorn bedöma om tillräckliga upplysningar lämnats om den genomförda efterutdelningen. Eventuella brister i hanteringen av efterutdelningen ingår i revisorns förvaltningsrevision och rapporteras av revisorn i enlighet med RevR 209.

En efterutdelning har samma krav som en utdelning på ordinarie bolagsstämma. Både beloppsspärren och den så kallade försiktighetsprincipen behöver beaktas. Beloppsspärren syftar till att en utdelning enbart kan göras av fria medel enligt föregående års fastställda årsredovisning. Försiktighetsprincipen anges i 17 kapitlet 3§ ABL och innebär att även om det finns fritt eget kapital får utdelning endast ske om det är försvarligt. Detta innefattar att utdelning inte får lämnas om det kan leda till kapitalbrist, samt att affärsmässiga och finansiella kapitalbehov behöver beaktas.

Styrelsens förslag till utdelning är försvarlig utifrån beloppsspärren då fritt eget kapital enligt senast fastställda balansräkning minskat med beslutad utdelning uppgår till $7\,750\,000 - 2\,750\,000 = 5\,000\,000$ kr. Detta rymmer styrelsens föreslagna utdelning om $2\,750\,000$ kr. Vi har dock erhållit information om att bolaget prognostiserar sämre resultat under 2026, vilket indikerar att bolaget kan få problem med lönsamheten. Om en utdelning sker enligt styrelsens förslag, kan det leda till att bolaget hamnar i kapitalbrist och kontrollbalansräkningssituation då prognosticerad förlust under 2026 om $-4\,250\,000$ kr överstiger kvarvarande fria vinstmedel från 2024 och 2025 efter den föreslagna utdelningen ($7\,750\,000 - 2\,750\,000 - 2\,750\,000 = 2\,250\,000$ kr). Vidare har jag fått information om att större investeringar kommer att genomföras under 2026 vilket kräver kapital. Jag anser därför inte att styrelsens förslag till utdelning är förenlig med försiktighetsprincipen.

Deluppgift 6.2 (5 p)

Många av de revisionsbevis som tillhandahålls från kunden i samband med substansgranskningsåtgärderna avser exempelvis manuellt upprättade Excel-filer samt olika listor och utdrag från kundens IT-system.

Uppgift

Redogör för vad det finns för revisionsrisker med denna typ av erhållen dokumentation. Ge även tre exempel på granskningsåtgärder för att bemöta dessa risker.

Svar deluppgift 6.2

Jag finner vägledning i ISA 500 Revisionsbevis. Det framgår av punkt 9 att revisorn behöver ta hänsyn till följande aspekter när information som företaget tagit fram används som revisionsbevis:

- Informationens riktighet och fullständighet
- Informationen är tillräckligt exakt och utförlig

Vad detta innebär är att det finns risk för att den information som inhämtas och som ska användas som revisionsbevis i granskningen inte är riktig, fullständig, tillräckligt exakt eller utförlig. Dessa risker behöver beaktas i syfte att uppnå slutsatsen att informationen är tillräckligt tillförlitlig för revisorns syften. När syftet är att utföra substansgranskning, dvs erhålla revisionsbevis, är det informationens riktighet och fullständighet som behöver vara tillförlitlig. Hur tillförlitligt ett bevis är påverkas av dess källa och karaktär och beror på under vilka särskilda omständigheter det inhämtats (ISA 500 p.A9). Allmänna slutsatser kring revisionsbevis, även om det kan finnas undantag, är att tillförlitligheten hos revisionsbevis ökar om de inhämtas från oberoende källor utanför företaget (ISA 500 p.A35). Därför är risken generellt högre för att informationen inte ska vara tillförlitlig om den tagits fram av företaget självt.

Granskningsåtgärder avseende om informationen är riktig och fullständig kan genomföras samtidigt som faktiska granskningsåtgärden tillämpas på informationen, när det ingår i själva granskningsåtgärden att inhämta sådana revisionsbevis. Exempelvis om stickprov av informationen granskas mot underliggande dokumentation. Revisorn kan även ha hämtat in specifika revisionsbevis om riktigheten och fullständigheten genom att granska kontroller över upprättandet och bevarandet av informationen. I vissa fall, om så bedöms erforderligt, kan det dessutom krävas ytterligare granskningsåtgärder för att bedöma riktigheten och fullständigheten av informationen (ISA 500 p.A40-41).

Exempel på sådana ytterligare granskningsåtgärder är exempelvis:

1. Avstämning mot huvudbok, resultat- och/eller balansräkning.
2. Kontrollberäkna totaler, deltotaler, kategoriseringar och andra totaler eller delsummor.
3. Säkerställa att en systemgenererad rapport exporterats med korrekta parametrar genom att kontrollera den exporterade informationen med information direkt observerad i systemet.
4. Kontrollera nummerserier i listor (t.ex verifikationsnummer) så att dessa är kontinuerliga/obrutna.

Våra granskningsåtgärder ska utformas för att säkerställa att tillförlitliga revisionsbevis erhålls. En revision enligt ISA kräver dock sällan att äktheten av information bestyrks. Revisorn är varken utbildad för eller förväntas vara expert på sådan äkthetsbevisning (ISA 240 p.A10). Det finns dessutom praktiska begränsningar vid inhämtandet av revisionsbevis då det finns en risk att företagsledningen eller andra, avsiktligt eller oavsiktligt, inte tillhandahåller all den information som har betydelse för upprättandet av de finansiella rapporterna eller som revisorn har begärt att få. Därför kan revisorn inte vara säker på att informationen är fullständig, även om han eller hon har utfört granskningsåtgärder för att få bekräftelse på att all relevant information har inhämtats (ISA 200 p.A52).

Deluppgift 6.3 (5 p)

Under räkenskapsåret samt flertalet år tillbaka har du, samt andra kollegor inom ditt revisionsbolag, tillhandahållit ett antal övriga icke-revisionstjänster till bolaget. Dessa tjänster avser upprättande av deklaration avseende inkomstskatt för bolaget och dess ägare samt avlämnande av årligt omsättningsintyg. Under året har dessutom byrån tillhandahållit ett antal tjänster avseende support vid implementering av ett nytt affärssystem. Eftersom revisionsarvodet är ganska lågt har dessa icke-revisionstjänster varit ett bra sätt för att förbättra kundlönsamheten. Arvodet för de erhållna icke-revisionstjänster uppgår för räkenskapsåret till ca 70 % av det totala revisionsarvodet för kunden.

Uppgift

Resonera kring förhållandet som anges ovan och bedöm om detta påverkar din roll som revisor för bolaget.

Svar deluppgift 6.3

Enligt 20 § revisorslagen (RL) ska revisorn vara opartisk och självständig (oberoende). Jag söker vägledning i IESBA:s Etikod, avsnitt 410.11 A1-A3. Det framgår att det skapas egenintressehot mot revisorn i det fall då icke-revisionstjänster utgör en stor del av arvodena från en revisionskund. Situationen kan även skapa ett skrämshot, då revisorn inte kan agera helt objektivt vid påtryckningar från kunden. Revisorns oberoende kan också ifrågasättas om det verkar som att revisorn vårdar relationen som avser de övriga tjänsterna med kunden snarare än oberoende i revisionen.

Faktorer som påverkar bedömningen och utvärderingen av hot är;

- Storleken av arvoden för icke-revisionstjänster i förhållande till revisionsarvodet,
- Längden på den tidsperiod för när icke-revisionstjänsterna utförts i förhållande till revisionen,
- Karaktären av icke-revisionstjänsterna, exempelvis om det är återkommande tjänster, och om tjänsterna är baserade på lagkrav eller ej.

Motåtgärder för att hantera egenintressehot och skrämshot kan exempelvis vara att låta revisionsarbetet eller icke-revisionstjänsten granskas av en lämplig granskare som inte varit involverad i utförandet av revisionen eller icke-revisionstjänsten. Dessutom kan omfattningen av icke-revisionstjänster minska.

Givet storleken av arvodena för icke-revisionstjänsterna bedömer jag att det finns ett hot som skulle kunna påverka mitt oberoende. Som huvudregel behöver jag avsäga mig uppdraget som revisor i bolaget. Jag behöver dock inte göra det om det finns särskilda omständigheter eller motåtgärder som kan reducera hotet till en acceptabel nivå. Enligt information i uppgiften är det tre icke-revisionstjänster som tillhandahållits under räkenskapsåret. En tjänst avser upprättande av inkomstdeklaration för bolaget och ägarna. Detta är dessutom en återkommande tjänst. En annan tjänst är granskning av avlämnade av omsättningsintyg. Omsättningsintyg är förvisso inte reglerat i lag, men är grundat på avtal mellan hyresvärd och hyresgäst, och får anses vanligt förekommande vid omsättningsbaserad lokalhyra. Den tredje tjänsten avser en för räkenskapsåret tillfällig tjänst avseende support i samband med införandet av ett nytt affärssystem. Jag bedömer att den avtalsmässiga tjänsten avseende omsättningsintyg, och den tillfälliga tjänsten avseende införandet av affärssystemet, är av sådan karaktär att de reducerar hotet till en acceptabel nivå. Det framgår inte hur arvodet för räkenskapsårets icke-revisionstjänster är fördelat mellan de tre tjänsterna, men med antagande att arvodet för den återkommande deklarationstjänsten är betydande, och

återkommande, låter jag en oberoende granskare gå igenom genomfört arbete för att reducera ett eventuellt hot till en acceptabel nivå.

Jag dokumenterar frågeställningarna och mina ställningstaganden i Analysmodellen.

Deluppgift 6.4 (5 p)

Bolaget köper in stora kvantiteter av sina artiklar från Asien och i valutan USD. Per 31 december 2025 förelåg nedan omständigheter:

a) Per 31 december 2025 var tre olika leveranser på väg. Transporterna sker via containerfartyg som tar ca 2-4 veckor. Information om dessa framgår av nedan sammanställning:

	Transport 1	Transport 2	Transport 3
Leveransvillkor	EXW (Ex Works)	CIF (Cost, Insurance and Freight) - Sweden	DAP (Delivered at Place) – Buyer's place
Belopp	120 000 USD	100 000 USD	130 000 USD

	Datum	Växelkurs USD	Datum	Växelkurs USD	Datum	Växelkurs USD
Inköpsorderdatum	2025-11-13	9,4	2025-11-25	9,6	2025-11-10	9,5
Fysisk utleverans från leverantör	2025-12-10	9,3	2025-11-24	9,5	2025-12-02	9,5
Lastat på fartyg	2025-12-12	9,3	2025-11-26	9,5	2025-12-04	9,4
Lastat av fartyget i Sverige	2026-01-14	9,2	2025-12-29	9,2	2026-01-07	9,2
Fysisk inleverans	2026-01-19	9,2	2026-01-05	9,2	2026-01-12	9,2
Leverantörsfaktura erhållen	2025-12-15	9,3	2026-01-20	9,1	2025-12-04	9,4
Betalning leverantörsfaktura	2026-01-20	9,1	2026-02-20	9,1	2026-01-16	9,2

b) Kort efter bokslutet får bolaget en bekräftelse om inköpsrabatten avseende 2025 från bolagets huvudsakliga leverantör. Rabatten uppgår till 20 000 USD och avser samtliga inköp som bolaget gjort från leverantören under 2025. Totala inköp från leverantören uppgår till 500 000 USD. Varor i lager från leverantören uppgår per 31 december 2025 till 150 000 USD. Bolaget erhåller fakturan 14 januari 2026.

Uppgift

Redogör hur och till vilka belopp ovan omständigheter påverkar lagerredovisningen per årsbokslutet. Bolaget använder inga finansiella instrument för att säkra inköp i utländsk valuta.

Svar deluppgift 6.4

a) Jag söker vägledning i K2 kapitel 9 och 12. Varulagret ska redovisas till anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärdet. Tillgångar ska tas upp enligt kapitel 9 punkt 2-3 när köprättsliga regler leder till övergång av äganderätten. En tillgång ska redovisas när företaget har tagit över väsentliga risker och förmåner förknippade med tillgången. Detta sker normalt när risken går över till bolaget enligt gällande leveransvillkor.

Baserat på de leveransvillkor som anges i uppgiften redovisas de olika transporterna som varulager vid följande datum:

	Transport 1	Transport 2	Transport 3
Datum då risken går över enligt leveransvillkor	2025-12-10	2025-12-29	2026-01-12
Växelkurs	9,3	9,2	9,2
Belopp USD	120 000	100 000	130 000
Belopp SEK	1 116 000	920 000	1 196 000

Transport 1 med leveransvillkor EXW innebär att risken går över när varorna fysiskt lämnat leverantörens lager. Varorna behöver inte ha hämtats av transportör, men ska vara avskilda och redo för transport från säljarens lager. Enligt uppgiften skedde utleveransen från säljarens lager den 10 december 2025. Bolaget kommer därmed att redovisa varulager om 1 116 Tkr per 31 december 2025 avseende dessa varor.

Transport 2 med leveransvillkor CIF innebär att säljaren betalar för frakten och försäkringen till och med ankomst och avlastning i ankomsthavnen i Sverige. Risken övergår därför till bolaget först i samband med att varorna lastats av i Sverige vilket skett den 29 december 2025. Bolaget kommer därmed att redovisa varulager om 920 Tkr per 31 december 2025 avseende dessa varor.

Transport 3 med villkor DAP innebär att risken går över när varorna levererats vid köparens lager. Enligt uppgiften skedde detta per 12 januari 2026 och denna transport ska därmed inte redovisas som varulager per 31 december 2025, utan bokförs som varulager först när varorna ankommer till lagret, dvs under 2026.

b) Inköpsrabatten som erhållits efter balansdagen ska beaktas i varulagervärderingen per 31 december 2025. Enligt K2 punkt 12.7 ska varurabatter inkluderas i anskaffningsvärdet av varulagret. Således kommer inköpsrabatten att minska värdet av de varor i lager som köpts in från den aktuella leverantören. Detta sker genom att värdet av varulagret för de relevanta varorna minskas med motsvarande andel av den totalt erhållna inköpsrabatten. Värdet av varorna i varulagret per 31 december 2025 kommer därmed att minska med 4 % till 144 000 USD ($20\,000\text{ USD} / 500\,000\text{ USD} = 4\%$).

7. Nordic Manufacturing Group AB (publ.) (20 poäng)

Bakgrund

Nordic Manufacturing Group AB (NMG) är en svensk koncern som specialiserar sig på tillverkning av högkvalitativa industrikomponenter och maskiner med hjälp av 3D-teknik. Koncernen grundades 2005 och har sedan dess expanderat genom både organisk tillväxt och förvärv. Koncernen består av flera dotterbolag som fokuserar på olika segment inom tillverkningsindustrin.

Bolaget är noterat på Nasdaq Stockholm och är moderbolag i en större koncern.

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

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2022
Intäkter	18 125	16 995	14 565
Resultat före skatt	195	162	158
Summa tillgångar	3 059	3 022	3 140
Soliditet	20%	19%	18%
Medelantal anställda	2 445	2 287	2 112

Deluppgift 7.1 (5 p)

Efter att revisionsteamet varit ute hos kunden kommer en nyanställd revisionsmedarbetare och frågar dig kring det här med insiderinformation.

Uppgift

- a) Redogör för vad som utgör insiderinformation och på vilket sätt detta påverkar oss som revisorer.
- b) Redogör för vilken/vilka av nedan händelser som är insiderinformation:
 1. Under en intern genomgång av kvartalsresultaten upptäckte ledningen att efterfrågan på deras 3D-tillverkade komponenter har minskat kraftigt på grund av globala leveranskedjeproblem. Detta har lett till att ledningen förväntar sig att komma att behöva offentliggöra en vinstvarning, vilket kan påverka aktiekursen negativt när informationen blir offentlig. NMG förbereder en delårsrapport som visar en betydande nedgång i intäkterna jämfört med marknadens förväntningar.
 2. Styrelsen har beslutat att påbörja processen för att rekrytera en ny VD som kan leda företaget genom nästa tillväxtfas. Den nuvarande VD:n kommer att avgå för att ta sig an nya utmaningar. Denna förändring kan påverka företagets strategi och framtida riktning, och informationen är ännu inte offentlig.
 3. Centralbanken har nyligen offentliggjort en räntehöjning med 0,25 procentenheter, vilket är en del av deras strategi för att hantera inflationen och stabilisera den

ekonomiska tillväxten. Denna förändring kommer att påverka lånekostnaderna för NMG som är beroende av lån för att finansiera sina expansionsplaner och investeringar i ny teknologi. För NMG, som är verksamt inom tillverkningssektorn och ständigt söker innovativa lösningar för att förbättra sin produktion, kan de ökade räntorna leda till högre kostnader för att finansiera nya projekt och investeringar i 3D-teknik. Företaget har tidigare haft en aggressiv tillväxtstrategi, denna räntehöjning kan tvinga dem att omvärdera sina planer och prioritera mer kostnadseffektiva alternativ.

4. Styrelsen har diskuterat möjligheten att förvärva TechAuto AB, ett företag som utvecklar innovativa automatiseringslösningar. Detta förvärv skulle kunna stärka NMG:s position på marknaden och ge dem tillgång till ny teknik. Informationen om förvärvet är ännu inte offentlig, men kan skapa betydande intresse bland investerare.
5. I branschen har det börjat spridas rykten om att NMG överväger att förvärva ett annat tillverkningsföretag för att stärka sin marknadsposition och utöka sin produktportfölj. Enligt källor nära företaget har ledningen identifierat ett potentiellt mål som specialiserar sig på innovativa tillverkningslösningar, vilket skulle kunna komplettera NMG:s befintliga erbjudanden inom 3D-teknik. Ryktena har väckt intresse bland investerare och analytiker, som spekulerar i hur ett sådant förvärv skulle kunna påverka NMG:s tillväxtstrategi och finansiella resultat. Det har också diskuterats hur detta förvärv skulle kunna ge NMG en konkurrensfördel i en alltmer fragmenterad marknad, där innovation och teknologisk utveckling är avgörande för framgång.

Svar deluppgift 7.1

- a) Jag söker stöd i EU:s marknadsmissbruksförordning (MAR) och finner att information ska klassas som insiderinformation om den uppfyller följande kriterier:
- Informationen är inte offentliggjord; allmänheten eller marknaden har inte fått ta del av informationen,
 - Informationen är av specifik natur; informationen är tillräckligt precis för att dra slutsatser om dess effekt på priset (inte bara rykten), samt
 - Informationen har väsentlig kurspåverkan; en rimlig investerare skulle sannolikt använda informationen som en del av grunden för sitt investeringsbeslut.

Som ett led i uppdraget att utföra revision såsom bolagets revisorer, tar vi löpande del av insiderinformation. Denna information anses vara konfidentiell och omfattas därför av tystnadsplikt (Artikel 27 p.2-3). Enligt MAR-regelverket måste vi som revisorer därför också ingå i bolagets insiderförteckning (Artikel 18 p.1 a)).

- b) Jag beaktar ovan när jag bedömer de fem händelserna i uppgiften:
1. Ledningen har här upptäckt en kraftig minskning av efterfrågan och förväntar sig att behöva offentliggöra en vinstvarning. Jag bedömer att detta är insiderinformation då den inte är offentlig, specifik (minskad efterfrågan och vinstvarning) och har väsentlig kursinverkan (kan påverka aktiekursen negativt).
 2. Styrelsen har här beslutat att rekrytera en ny VD och den nuvarande VD:n kommer att avgå. Jag bedömer att detta är insiderinformation då den inte är offentlig, specifik (rekrytering av ny VD) och kan påverka företagets strategi och därmed aktiekursen.

3. Här har Centralbanken offentliggjort en räntehöjning. Jag bedömer att detta inte är insiderinformation då den är offentlig och påverkar marknaden generellt, men den specifika effekten på NMG är inte tillräckligt precis för att klassas som insiderinformation.
4. Styrelsen diskuterar här möjligheten att förvärva TechAuto AB. Jag bedömer att detta är insiderinformation då den inte är offentlig, specifik (diskussion om förvärv) och kan skapa betydande intresse bland investerare, vilket kan påverka aktiekursen.
5. Rykten om att NMG överväger ett förvärv. Jag bedömer att detta inte är insiderinformation då den är baserad på rykten och är inte konkret eller offentlig. Det finns ingen säkerhet om att ett förvärv faktiskt kommer att ske, vilket gör att den inte uppfyller kriterierna för insiderinformation.

Händelser 1, 2 och 4 utgör därmed insiderinformation enligt MAR, medan händelse 3 och 5 inte gör det.

Deluppgift 7.2 (4 p)

Bolaget har sent omsider insett att de nya lagstadgade kraven avseende hållbarhetsrapportering (CSRD) även innefattar reglerna kring EU-taxonomin. Bolagets redovisningsansvarige kommer därför till dig och frågar vilka kriterier som måste uppfyllas för att bolaget ska kunna klassificera sina verksamheter som miljömässigt hållbara enligt EU-taxonomin.

Uppgift

Redogör för hur du svarar bolagets redovisningsansvarige.

Svar deluppgift 7.2

Jag söker stöd i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852. För att fastställa om en verksamhet är miljömässigt hållbar måste den uppfylla följande fyra villkor:

1. Verksamheten bidrar väsentligt till ett eller flera miljömålen i förordningens Artikel 9. Miljömålen består av begränsning av klimatförändringar, anpassning till klimatförändringar, hållbar användning och skydd av vatten och marina resurser, omställning till en cirkulär ekonomi, förebyggande och begränsning av miljöföroreningar, skydd och återställande av biologisk mångfald och ekosystem).
2. Verksamheten orsakar inte betydande skada för något av de övriga miljömålen som anges ovan.
När detta kriterie bedöms ska hänsyn tas till både till verksamhetens egen miljöpåverkan och till den miljöpåverkan som kommer från de produkter och tjänster som tillhandahålls genom verksamheten under hela deras livscykel, inklusive framställning, användning och avvecklande.
3. Verksamheten utförs i överensstämmelse med de minimiskyddsåtgärder som anges i Artikel 18. Detta innebär att verksamheten ska ske enlighet med OECD:s riktlinjer för multinationella företag och FN:s vägledande principer för företag och mänskliga rättigheter, inklusive principerna och rättigheterna i de åtta grundläggande konventioner som tas upp i Internationella arbetsorganisationens deklaration om grundläggande principer och rättigheter i arbetslivet och i det internationella regelverket för mänskliga rättigheter.

4. Verksamheten överensstämmer med tekniska granskningskriterier som fastställts av Kommissionen.
Dessa kriterier skiljer sig åt beroende på typ av ekonomisk verksamhet och vilket miljömål som berörs.

Deluppgift 7.3 (6 p)

Under året har koncernen förvärvat ett väletablerat bolag på den europeiska marknaden. Det förvärvade bolaget har ett starkt företagsvarumärke med ett registrerat varumärkesskydd. Koncernen planerar dock att inom det närmsta året omprofilera det förvärvade bolaget för att stärka förknippas med NMG.

Uppgift

Redogör för vad som krävs för bolaget varumärket ska åsättas ett värde i förvärvsanalysen, och i så fall vilka faktorer som behöver beaktas för att kunna göra värderingen.

Svar deluppgift 7.3

För att åsätta varumärket ett värde i förvärvsanalysen söker jag stöd i RedR 5 Bilaga 3 som bland annat berör värdering av tillgångar vid redovisning av företagsförvärv (förvärvsanalys). Här anges att bolaget först måste säkerställa att varumärket är en immateriell tillgång enligt IAS 38 vilket innebär att det måste finnas identifierbarhet samt kontroll över tillgången.

Identifierbarhet handlar om att tillgången är avskiljbar och, i samband med upprättande av förvärvsanalys, även kunna särskiljas från goodwill. En tillgång är avskiljbar exempelvis om varumärket kan säljas, överlåtas eller licensieras, eller om varumärket har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, såsom varumärkesregistrering (RedR5 Bilaga 3 p.B 3.2). Eftersom det förvärvade bolaget enligt uppgiften har ett registrerat varumärkesskydd, bedöms det uppfylla kriteriet för identifierbarhet. Kontroll handlar om att innehavaren har möjlighet att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar från varumärket kommer att tillfalla företaget och att begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar (IAS 38 p.13). Framtida ekonomiska fördelarna av varumärket kan enligt IAS 38 p.17 inkludera intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av att använda varumärket. Givet att det framgår att det förvärvade bolaget har ett starkt företagsvarumärke bör man i detta fall kunna anta att kraven på ekonomiska framtida fördelar kan anses uppfyllt då ett välkänt varumärke kan antas öka konkurrenskraften relativt konkurrenter och bidrar därmed till ökad ekonomisk nytta för innehavaren. Det registrerade varumärkesskyddet ger dessutom juridiska rättigheter att hindra andra från att använda varumärket varpå även detta kriterium kan anses uppfyllt. Jag noterar dock att det i uppgiften anges att NMG planerar att omprofilera det förvärvade bolaget för att stärka kopplingen till NMG vilket skulle kunna påverka varumärket, men i syfte av att åsätta varumärket ett värde i förvärvsanalysen saknar dock detta betydelse då värdet på varumärket inte bestäms av hur förvärvaren kommer att nyttja det utan ska återspegla de ekonomiska fördelar som en hypotetiskt kunnig marknadsaktör kan tillgodogöra sig (RedR5 Bilaga 3 p.B 3.4).

Sammanfattningsvis gör jag bedömningen att bolaget ska redovisa varumärket som en tillgång i balansräkningen då kriterierna för detta bedöms uppfylla (det finns identifierbarhet samt kontroll).

Nästa steg är att analysera om varumärket har ett värde. För att göra detta beaktar jag faktorer som hur varumärket används, dess kännedom och styrka, uthållighet, legalt skydd

och eventuella juridiska inskränkningar i nyttjandet av varumärket (RedR 5 p.B 3.5). Faktorer som kan bedömas ur detta hänseende är exempelvis varumärkets historia, hur länge det har funnits, nuvarande och eventuella historiska ägare, finansiell historik såsom försäljning kopplad till varumärket, historiska marknadsföringskostnader, marginalutveckling samt försäljningsprognoser och prognoser på kostnader och marginaler kopplat till varumärket. Även faktorer kring varumärkeskännedom med stöd i exempelvis marknadsundersökningar, analys av marknaden, marknadsandel och marknadstillväxt, kunder (vilka och hur många), vilka kanaler, konkurrenter, position samt analys av genomsnittliga försäljningspriser mot slutkund i jämförelse med konkurrenter med liknande produkter. Faktorer kring varumärkets legala skydd avser bland annat beaktande av tidsbegränsningar eller andra inskränkningar i patentering eller licensering.

Om det, efter beaktande av ovan faktorer, bestäms att varumärket kan åsättas ett värde i förvärvsanalysen, kan olika värderingsmetoder användas för att beräkna det verkliga värdet. I samband med att det verkliga värdet beräknas behöver även nyttjandeperioden bestämmas då detta behöver beaktas i värderingen av varumärket, men även för redovisning av eventuella avskrivningar i efterföljande perioder. Varumärken har ofta en obestämbar nyttjandeperiod då det i allmänhet är svårt att på förhand bedöma nyttjandeperioden. Detta innebär att varumärken inte skrivs av systematiskt. Istället ska nedskrivningsbehovet prövas årligen (RedR 5 punkt 2.4). Det finns dock inget som hindrar antaganden kring en bestämbar nyttjandeperiod, varför i så fall även ett sådant antagande behöver göras. Således är även nyttjandeperioden en faktor som behöver beaktas i samband med värdering av varumärket i samband med förvärvsanalysen.

Deluppgift 7.4 (5 p)

Revisionsteamet har under en tid granskat de finansiella rapporterna (bakvagnen) av koncernens årsredovisning. I slutskedet av denna granskning erhålls även framvagnen av årsredovisningen. Framvagnen anses utgöra så kallad "annan information".

Uppgift

Redogör för vad som utgör annan information. Redogör även för om, och i så fall hur, denna andra information ska granskas och vad syftet med granskningen är.

Svar deluppgift 7.4

Jag söker stöd i ISA 720 som anger att annan information inkluderar finansiell eller icke-finansiell information som inte omfattas av de finansiella rapporterna eller revisorsrapporten, men som ingår i årsrapporten, i vilka de finansiella rapporterna ingår, och som är av betydelse för användarna av dessa rapporter. Exempel på detta kan vara VD-ord, tabeller, diagram eller figurer med utdrag från de finansiella rapporterna, ytterligare information eller beskrivning av finansiell information, det finansiella utfallet eller företagsspecifik information som även kan ha framåtriktad karaktär.

Vidare anges att det är revisorns ansvar att läsa och överväga annan information som ingår i bolagets årsrapport. Granskningen av annan information genomförs genom att noggrant läsa den andra informationen. Revisorn ska överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna. För att identifiera väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen inom ramen för de inhämtade revisionsbevisen och de slutsatser som dragits

under revisionen. Dessutom ska revisorn vara uppmärksam på tecken på att den andra information som inte har samband med de finansiella rapporterna eller den kunskap som revisorn inhämtat under revisionen, förefaller innehålla väsentliga felaktigheter (punkt 14-15). Det finns ingen skyldighet att granska all information, belopp eller andra poster i den andra informationen. Urvalet är en fråga om professionell bedömning där betydelsen, känsligheten, och i fråga om kvantitativ information, storleken på beloppet är faktorer som måste beaktas (punkt A27). Även karaktären och omfattningen av de granskningsåtgärder som behöver utföras är en fråga om professionell bedömning. Exempel på granskningsåtgärder innefattar bland annat att (punkterna A28-A36):

- för information som är avsedd att vara samma som information i de finansiella rapporterna, att jämföra informationen med de finansiella rapporterna.
- för information avsedd att förmedla samma innebörd som upplysningarna i de finansiella rapporterna, att jämföra de formuleringar som använts och överväga betydelsen av skillnader i använda formuleringar och om sådana skillnader ger ett intryck av olika innebörd.
- att inhämta en avstämning mellan ett belopp i den andra informationen och de finansiella rapporterna från företagsledningen och
 - jämföra posterna i avstämningen med de finansiella rapporterna och den andra informationen, och
 - kontrollera om beräkningarna i avstämningen är rätt uträknade.
- för information som avser företagsspecifika beskrivningar eller upplysningar, eller för av information av framåtriktad karaktär, där revisorns egen minnesbild inte räcker, att ställa frågor till relevant person inom revisionsteamet eller stämma av mot revisionsbevis där informationen från granskningen finns dokumenterad.

Detta är avgörande för att säkerställa att användarna av rapporterna kan fatta välgrundade ekonomiska beslut. Granskningen syftar även till det omvända, dvs för att identifiera om det finns väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, men även till att förstå om förståelsen av företaget och dess miljö som inhämtas i revisionen behöver uppdateras (punkt 20).

Syftet med granskning av annan information är däremot inte att lämna ett bestyrkande eller en förpliktelse att införskaffa bekräftelse om den andra informationen.

8. Tages Livs AB (16 poäng)

Bakgrund

Tages Livs AB är verksamt inom detaljvaruhandeln. Totalt har bolaget tre mindre butiker med planer på att öppna en fjärde. Bolaget har en aktieägare tillika styrelseledamot.

Du är byråvald revisor sedan två år tillbaka. Bolaget upprättar årsredovisningen enligt K2. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2025	2024	2023
Intäkter	24	26	31
Resultat före skatt	1,4	1,6	2,1
Summa tillgångar	24	23	25
Soliditet	30%	30%	31%
Medelantal anställda	12	11	12

Deluppgift 8.1 (5 p)

Bolaget säljer presentkort. Innehavaren av dessa presentkort har rätt att lösa in dessa till vilken produkt som helst i bolagets sortiment som består av produkter med olika momssatser.

Uppgift

Redogör för den momsmässiga hanteringen av presentkortet samt om det hade varit någon skillnad ifall presentkortet var relaterat till en specifik produkt.

Svar deluppgift 8.1

Jag söker vägledning i 7 kapitlet mervärdeskattelagen (ML). Lagstiftningen skiljer mellan enfunktions- och flerfunktionsvouchers (presentkort). Bolagets presentkort klassas som en flerfunktionsvoucher då den kan lösas in mot vilken produkt som helst. Flerfunktionsvoucher motsvarar endast ett betalmedel och då det vid tidpunkten för försäljningen finns en osäkerhet kring vilken vara (eller tjänst) som kommer att köpas tillika vem som kommer att konsumera den köpta varan (eller tjänsten), redovisas momsens när presentkortet byts in mot den aktuella varan eller tjänsten.

Skillnaden mot en enfunktionsvoucher (ML 7:18) är att moms redovisas redan vid försäljningen av vouchern. Momsen redovisas som ett förskott, och ses som ett värdebevis på att betalning har erlagts för en kommande konsumtion av varor eller tjänster. Detta eftersom momssatsen redan är bestämd i samband med köpet av vouchern, dessutom är beskattningsland, skatteplikt och beskattningsunderlaget känt. Det finns ingen osäkerhet ur ett momsredovisnings hänseende. Ingen moms ska sedan tas ut när en vara eller tjänst lämnas i utbyte mot enfunktionsvouchern.

Deluppgift 8.2 (6 p)

Bolaget har en kapitalförsäkring för att placera överlikviditet i värdepapper. Innehaven är långfristigt. Under 2025 har bolaget sålt och tagit ut medel från kapitalförsäkringen. Per 31 december 2024 uppgick bokfört värde tillika marknadsvärdet av kapitalförsäkringen till 415 Tkr. De historiska insättningarna till kapitalförsäkringen uppgår till 450 Tkr och inga insättningar har gjorts under 2025. Värdeökningen av kapitalförsäkringen hittills under 2025, till och med dagen för försäljningen, uppgår till 14%. Uttaget uppgår till 50 Tkr.

Bortse från eventuella avgifter och skatter.

Uppgift

Redogör för hur uttaget från kapitalförsäkringen ska redovisas, samt förklara logiken bakom denna redovisning.

Svar deluppgift 8.2

Jag finner stöd i RedR 9 punkt 5.2 som anger att det redovisade värdet av en kapitalförsäkring ska minskas med den del av uttaget som leder till att försäkringens marknadsvärde per uttagstillfället understiger bokfört värde. Bokfört värde består av anskaffningsvärdet (inbetalda premier) minskat med gjorda uttag och nedskrivningar. En ökning i marknadsvärdet påverkar inte det bokförda värdet. En sådan ökning representerar endast en orealiserad värdeökning. När marknadsvärdet jämförs med det bokförda värdet måste först gjorda nedskrivningar återläggas till det bokförda värdet.

Enligt punkt 8.4 ska den del av ett uttag från en kapitalförsäkring som motsvarar en orealiserad värdeökning redovisas som en finansiell intäkt i resultaträkningen. Till den del uttaget inte motsvarar en orealiserad värdeökning minskas det bokförda värdet av kapitalförsäkringen i balansräkningen.

Jag konstaterar att det fanns en nedskrivning om 35 Tkr per 31 december 2024, eftersom betalda insättningar uppgår till 450 Tkr medan bokfört värde endast uppgår till 415 Tkr. För att avgöra hur uttaget ska redovisas börjar jag därför med att återföra tidigare års nedskrivning enligt K2 punkt 11.23. Bokfört värde, som ska jämföras med marknadsvärdet, uppgår då till 450 Tkr. Därefter behöver jag ta reda på marknadsvärdet per uttagstillfället. Marknadsvärdet per 31 december 2024 uppräknat med årets värdeökning uppgår till 473,1 Tkr ($415 \text{ Tkr} * 1,14$). Således finns det en orealiserad värdeökning om 23,1 Tkr i kapitalförsäkringen ($473,1 - 450 \text{ Tkr}$) och resterande del av uttaget, 26,9 Tkr ($50 - 23,1 \text{ Tkr}$), kommer påverka värdet på kapitalförsäkringen. Marknadsvärdet i kapitalförsäkringen efter uttaget uppgår till 423,1 Tkr ($473,1 - 50 \text{ Tkr}$).

Följaktligen kommer uttaget från kapitalförsäkringen att redovisas på följande vis:

- Återföring av tidigare gjord nedskrivning om 35 Tkr (intäkt i resultaträkningen respektive ökning av kapitalförsäkringens bokförda värde)
- Finansiell intäkt om 23,1 Tkr (kredit)
- Minskning av kapitalförsäkringens bokförda värde om 26,9 Tkr (= uttag 50 Tkr – realiserad vinst 23,1 Tkr) (kredit)
- Motbokning kassa och bank om 50 Tkr (debet)
- Kapitalförsäkringens värde efter dessa bokningar motsvarar 423,1 Tkr ($415 + 35 - 26,9 \text{ Tkr}$).

Logiken bakom redovisningen är att kapitalförsäkringen ses som en värdepappersportfölj och att ett uttag ses som en delförsäljning vilket även realiserar eventuella positiva

värdeförändringar. Redovisningen av en sådan "försäljning" följer helt enkelt hur en redovisning av vilken annan anläggningstillgång som helst där den del av försäljningspriset (verkligt värde) som överstiger anskaffningsvärdet redovisas som en intäkt.

Deluppgift 8.3 (5 p)

Bolaget är verksamt inom detaljhandeln som innefattar hantering av kontanter i bolagets butiker. En betydande risk har identifierats relaterat till fullständigheten av bolagets intäkter kopplat till risken för oegentligheter (risken för att kontanta medel inte redovisas).

Uppgift

Redogör för hur denna risk påverkar din utformning av granskningsåtgärderna, samt hur du bemöter denna risk genom att ge exempel på lämpliga utökade granskningsåtgärder.

Svar deluppgift 8.3

Jag hämtar vägledning i ISA 240, ISA 315 och tillämpliga delar av ISA 330. Bolagets verksamhet avser detaljvaruhandel. Enligt uppgiften har vi identifierat en betydande risk relaterat till fullständigheten av bolagets intäkter och risken för oegentligheter. Risken avseende fullständighet innebär att samtliga intäkter från bolagets försäljning inte redovisas. Enligt uppgiften är denna risk kopplat till risken för oegentligheter, dvs risken för att företagsledningen sätter sig över kontroller för att förskingra tillgångar. Jag behöver således beakta både den betydande risken avseende fullständigheten samt risken för oegentligheter när jag utformar mina granskningsåtgärder. Revisorn ska behandla sådana bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som betydande risker och följaktligen, till den del detta redan inte har skett, identifiera företagets kontroller för att hantera dessa risker, samt utvärdera deras utformning och huruvida de har införts (ISA 240 p.28). Detta hjälper oss att förstå om det finns tillräckliga kontroller avseende den specifika risken, eller om företagsledningen medvetet har valt att underlåta att inrätta kontroller. Eftersom det anses om en betydande risk, aktualiseras även kraven i ISA 315 p.26 A1 och p.26 D vilket påverkar min utformning av granskningsåtgärder. Granskning av detta genomförs lämpligen för den identifierade risken genom att genomföra processgenomgång av intäkter och betalningsflödet (kontant- respektive kortbetalning) (ISA 240 p.A33).

Den identifierade risken är inte en risk för oegentligheter på rapportnivå, utan på påståendenivå varför jag finner vidare vägledning i ISA 240 p.31. Där anges att de granskningsåtgärder som utformas måste till sin karaktär, tidpunkt och omfattning utformas så att de svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivå (ISA 240 p.A38 samt bilaga 2). Detta innebär att redan genomförda granskningsåtgärder för det relevanta räkenskapspåståendet behöver kompletteras med ytterligare granskningsåtgärder för att bemöta den identifierade betydande risken avseende fullständigheten av intäkter genom att exempelvis

- utföra mer detaljerad analytisk granskning för att jämföra kostnad såld vara mot intäkter, eller jämförelser av relevanta nyckeltal för att identifiera avvikande relationer/utfall under årets slut och början på nästkommande år (exempelvis omsättning per dag, marginaler per produktgrupp, relation mellan kontant- respektive kortbetalning),
- utvärdering av ägarens/ledningens aktiva deltagande i bokslutsarbetet, exempelvis om det finns information om vilka personer som genomfört bokningar relaterat till intäkter i samband med bokslutet,
- granskning av manuella bokföringsordrar relaterat till intäktsredovisning,

- utföra utökad datorstödd granskning för att identifiera gap i populationer eller nummerserier, eller via korrelationsanalys mellan intäkter och inbetalningar säkerställa att intäkternas flöde korrelerar med inbetalningar och om möjligt identifiera utstickande transaktioner under året,
- genomföra intervjuer med berörd personal (exempelvis ekonomiansvarig eller kassaansvarig i respektive butik) i syfte att få reda på vad den känner till om risken och vilka kontroller det finns för att hantera den,
- oanmält observera kassabehållningen i vissa butiker eller
- genomföra kassainventeringar i alla butiker samma dag.
- Om revisorn avser att förlita sig på kontroller, måste också revisorn granska dessa kontroller (ISA 315, p.33)

Med vägledning av ISA 240 Bilaga 2 Särskilda åtgärder – felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar, kan följande exempel på åtgärder utföras för att hantera risken för väsentliga felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar:

- räkna kontanter nära årets slut,
- bekräfta kontoaktivitet (däribland aktiviteter som rör kreditnotor och returer samt betalningsdatum) direkt med kunderna för den period som granskas,
- analysera återvinningar av bortskrivna fordringar, samt
- analysera rabatter och returer för att hitta ovanliga mönster eller trender.