

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del II**

**December 2018**

© Revisorsinspektionen 2018

## Svar deluppgift 4.1

Enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning p 19.10 ska den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder fastställas till tillgångarnas och skuldernas verkliga värden vid förvärvstillfället i en förvärvsanalys.

Det ger en förvärvsanalys enligt följande:

<b>Förvärvsanalys (Tkr)</b>			
Köpeskilling			10 000
Förvärvade tillgångar:			
Immateriella tillgångar	-7 800		
Byggnader	-9 000		
Inventarier	-2 300		
Varulager	-2 000		
Kundfordringar	-900		
Kassa & bank	-1 200	-23 200	
Förvärvade skulder		15 900	
Uppskjuten skatt 22 %*)		462	
Delsumma nettotillgångar		-6 838	-6 838
Goodwill			3 162

\*)  $7800 - 5700 \times 22 = 462$

Alternativ uppställning

<b>Förvärvsanalys (Tkr)</b>			
Köpeskilling		10 000	
Förvärvat eget kapital:			
Aktiekapital	100		
Övrigt tillskjutet kapital	20		
Annat eget kapital	6 630		
Årets resultat	950		
Övervärde imm. tillgångar	2 100		
Uppskjuten skatt övervärde	- 462		
Koncernmässig goodwill	- 2 500	6 838	
Goodwill		3 162	

## Svar deluppgift 4.2

Jag finner stöd för hur redovisning ska ske i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning 18.4-5.

Kostnad avser	Belopp (Tkr)	Inkluderas i anskaffningsvärdet
Beräknad andel av VD:s lön för tid som avser nätverksträffar med användare av mjukvaror och säljfrämjande åtgärder (inkl sociala avgifter).	75	-
Personalutgifter för tre anställda som arbetar med utveckling (varav 40 % avser sociala kostnader).	4 200	4 200
Utgifter för projektledning.	600	600
Utbildning av personal för effektiv utrustning och försäljning av mjukvara direkt efter färdigställandet.	200	-
Utvecklingsutgifter för personal som kostnadsfördes i resultaträkningen i december 2017.	750	-
Beräknad kontorshyra för den del av kontoret som används vid utvecklingsarbetet.	125	125
<b>Summa</b>		4 925

## Svar deluppgift 4.3

- A) Jag hittar vägledning i IESBAs Etikkod avsnitt 290.218 och 290.226. Ett egenintressehot kan uppstå om det finns en tvist om arvodet eller om förfallna arvoden från en revisionskund är obetalda under lång tid. Eftersom arvodets storlek är relativt begränsat anser jag att egenintressehotet ligger på en godtagbar nivå. Jag kan således kvarstå som revisor i bolaget och jag kommer att tydliggöra för kunden avseende vilket arbete som utförts och att det borde ligga inom ramen för överenskommelsen.
- B) Jag hittar vägledning i IESBAs Etikkod avsnitt 290.226 där det framgår att det kan finnas ett egenintressehot eftersom Malin är revisionsansvarig i revisionsteamet. Jag bedömer att det finns ett egenintressehot som behöver hanteras. Motåtgärden mot hotet är att Malin behöver lämna revisionsteamet. Därefter anser jag att egenintressehotet är hanterat och jag kan kvarstå som revisor.

#### Svar deluppgift 4.4

Enligt ISA 315 måste jag skaffa mig en förståelse för IT-miljön och de informationssystem som är relevanta för finansiell rapportering. Vi kommer att börja med att skaffa oss en förståelse för om bolaget har implementerade kontroller avseende programförändringar, behörighetshantering och IT-drift. Vi behöver även säkerställa att bolaget har kontrollaktiviteter för att hantera IT-relaterade risker. Vi kommer att gå igenom dokumentationen kring redovisningssystemet för att säkerställa att väsentlig systemdokumentation finns på plats och att rutinerna för back-up och avbrottshantering fungerar. Eftersom systemet inte är särskilt komplext gör jag bedömningen att testning av IT-systemet inte är nödvändigt och inga IT-specialister behöver ingå i revisionsteamet.

#### Svar deluppgift 4.5

Förslag på granskningsåtgärder för att säkerställa att bolagets intäkter är korrekt redovisade och värderade:

- Läs bolagets redovisningsprinciper för att erhålla en förståelse för vilka principer som tillämpas vid intäktsredovisningen och kontroll av att bolagets intäktsredovisning sker enligt dessa och i enlighet med regelverket (K3)
- Granska årets försäljningsintäkter i relation till årets budget vilket sätts som förväntat värde. Syftet är att analytiskt bedöma rimligheten i intäkterna.
- Analysera bruttovinster för de olika mjukvarorna med avseende på utvecklingen över de senaste åren samt i relation till föregående år. Väsentliga avvikelser följs upp. Syftet är att bedöma rimligheten i relationen mellan intäkter och kostnad såld vara och därmed indirekt bedöma rätt periodisering, fullständighet och att redovisningsprinciperna följs.
- Ta stickprov från väsentliga intäktsflöden och för ett slumpmässigt urval av övriga intäkter. Granska dessa stickprov mot avtal, kundfaktura och inbetalning. Syftet är att kontrollera bl.a. existens och riktighet.
- Granska större debiteringar på intäktskonton som har gjorts i början av nästkommande räkenskapsår i syfte att upptäcka felaktig intäktsredovisning.

## Svar deluppgift 5.1

Jag hämtar vägledning i IAS 10 Händelser efter balansdagen.

- a) Eftersom Sverige EI AB hamnade i finansiella problem efter balansdagen 2018 ska en upplysning göras i årsredovisningen för Elkraft och service AB om risken avseende att kundfordran troligtvis inte kommer att bli betald. Bokslutet ändras inte.
- b) Jag hämtar vägledning i IAS 10 p. 9a. Domstolsbeslutet bekräftar att bolaget hade en befintlig skuld vid balansdagen och reserveringen ändras från 23 Mkr till 18 Mkr i de finansiella rapporterna per bokslutsdagen.
- c) Jag hämtar vägledning i IAS 10 p. 11. Värdenedgången återspeglar omständigheter som har uppstått efter balansdagen och således justeras inte tillgångens värde i årsredovisningen för 2018. Dock bör bolaget upplysa om förhållandet i enlighet med IAS 10 p. 21.

## Svar deluppgift 5.2

Jag hämtar vägledning från IESBAs etikkod 290.206-207. Då beloppet som tvisten berör inte är väsentligt ger situationen upphov till partsställningshot, men motåtgärder skulle kunna sättas in för att eliminera dessa. Av EtikU 14 EUs förordning om revision av företag av allmänt intresse, artikel 5.1.G, framgår dock att detta är en förbjuden tjänst för bolag av allmänt intresse. Min slutsats är därför att Marie inte kan biträda bolaget i domstol. Jag dokumenterar mitt ställningstagande i min analysmodell i enlighet med 21 § i Revisorslagen.

## Svar deluppgift 5.3

Jag finner vägledning i ISA 600 och inleder min planering för granskning av koncernen med att bestämma vilka enheter som ska betraktas som betydande enheter och därmed granskas för koncernrevisionens ändamål. ISA 600 p 26 - 27 anger att enheter kan vara betydande enheter på följande grunder:

- 1) Betydande enhet p.g.a. enhetens finansiella betydelse för koncernen (punkt 26)
- 2) Betydande enhet p.g.a. att enheten innehåller en eller flera betydande risker för felaktigheter i koncernredovisningen (punkt 27)

Av ISA 600 A 5 framgår att en enhet kan bedömas vara väsentlig för koncernrevisionen om den uppnår en viss andel av ett eller flera referensvärden som t ex koncernens tillgångar, vinst eller omsättning. För att fastställa denna andel och referensvärde krävs professionellt omdöme. Punkt A 5 anger som exempel att en enhet som överstiger 15 % av valt referensvärde kan betraktas som en betydande enhet baserat på dess finansiella betydelse. Punkt A 6 anger att en enhet kan betraktas som betydande om det finns risker av särskild karaktär som behöver beaktas i koncernrevisionen (kategori 2 ovan).

För enheter som tillhör kategori 1 ovan måste en revision av enhetens finansiella information ("full scope audit") genomföras (ISA 600 punkt 26). För enheter tillhörande kategori 2 görs också en "full scope audit" alternativt utförs granskningsåtgärder som träffar de betydande risker som identifierats ("specific scope").

Givet att resultat före skatt har använts som beräkningsgrund för att bestämma väsentlighet i koncernen. Nedanstående två bolags resultat överstiger 15 % av koncernens resultat före skatt och har således valts ut pga dess finansiella betydelse för koncernen. För dessa bolag kommer full ISA revision ("full scope") att utföras och rapporteras till koncernrevisorn.

Bolag	Land	Verksamhet	Extern omsättning	Resultat före skatt	Summa tillgångar
Bolag A	Sverige	Försäljning/produktion	340	40	1 725
Bolag D	Danmark	Försäljning/produktion	330	35	1 300
<b>Summa</b>			<b>670</b>	<b>75</b>	<b>3 025</b>
Koncernen			845	78	4 069
<b>Andel</b>			<b>79 %</b>	<b>96 %</b>	<b>74 %</b>

Beaktat specifika risker i bolagen görs bedömningen att risken för fel i koncernredovisningen kopplat till Bolag F är högre eftersom bolagets verksamhet innefattar utveckling av vindkraft och dess aktiverade tillgångar kräver en hög grad av bedömning. Att bolag F dessutom kommer att göra en förlust enligt prognosen ökar risken ytterligare. Bolag F kommer därmed att väljas ut för en begränsad granskning "specific scope", dvs granskning kommer att ske av de särskilda områden som träffas av den specifika risken.

Bolag	Land	Extern omsättning	Resultat före skatt	Summa tillgångar	Betydande riskområde
Bolag F	Norge	40	-10	369	Processer och konton kopplade till forskning och utveckling; anläggningstillgångar, kostnad såld vara, personalkostnader, avskrivningar.

Efter att hänsyn har tagits till både bolagens finansiella påverkan liksom specifika risker görs en kontroll av hur mycket av koncernens resultat, omsättning och tillgångar som kommer täckas in av granskningen.

Bolag	Land	Verksamhet	Extern omsättning	Resultat före skatt	Summa tillgångar
Bolag A	Sverige	Försäljning	340	40	1 725
Bolag D	Danmark	Försäljning	330	35	1 300
Bolag F	Norge	Vindkraftsutveckling (R&D)	40	-10	369
<b>Summa</b>			<b>710</b>	<b>65</b>	<b>3 394</b>
Koncernen			845	78	4 069
<b>Andel</b>			<b>84 %</b>	<b>83 %</b>	<b>83 %</b>

Beaktat täckningsgraden för parametrarna ovan bedömer jag att det finns tillräcklig täckning i koncernrevisionen. Följande bolag kommer därmed att granskas och rapporteras för koncernändamål.

Bolag	Land	Verksamhet	Granskningens omfattning	Särskilda granskningsområden
Bolag A	Sverige	Försäljning/produktion	Full scope	Full ISA revision
Bolag D	Danmark	Försäljning/produktion	Full scope	Full ISA revision
Bolag F	Norge	Vindkraftsutveckling (R&D)	Specific scope	Processer och konton kopplade till forskning och utveckling; anläggningstillgångar, kostnad såld vara, personalkostnader, avskrivningar.

### Svar deluppgift 5.4

Enligt ÅRL 6 kap 10-14 § ska företag som uppfyller vissa kriterier upprätta en hållbarhetsrapport. Det är styrelsen som har ansvar för att en hållbarhetsrapport upprättas, antingen som en del av förvaltningsberättelsen eller som en separat rapport. Revisorn ska granska om en hållbarhetsrapport har upprättats och om den innehåller samtliga upplysningskrav som ÅRL kräver. Om hållbarhetsrapporten ingår som en del av förvaltningsberättelsen ska revisorn rapportera resultatet av sin granskning av hållbarhetsrapporten i revisionsberättelsen. Om hållbarhetsrapporten är skild från den lagstadgade årsredovisningen ska bolagets revisor enligt ÅRL lämna ett särskilt yttrande.

## Svar deluppgift 5.5

Jag hämtar vägledning från RevU 17. Medrevisorn ska göra en egen bedömning av vilken granskningsinsats som behövs beroende på bolagets storlek och komplexitet. Denne ska förlöpande följa bolagets verksamhet via genomläsning av styrelseprotokoll, budgetar och delårsrapporter. Medrevisorn ska delta i planeringen av granskningen och godkänna granskningsplanen, gå igenom sammanfattande granskningsrapporter och viktiga arbetspapper efter utförd revision och dokumentera sina ställningstaganden. Medrevisorn ska även sammanställa grundinformation om kunden.

## Svar deluppgift 6.1

- a) Enligt Årsredovisningslagen och BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) Kapitel 4 ska detta konto redovisas som Andelar i koncernföretag under rubriken Finansiella anläggningstillgångar.
- b) Enligt Årsredovisningslagens 5 kapitel 8 § ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen lämnas upplysning om anskaffningsvärde, tillkommande och avgående poster, av- och nedskrivningar etc. I not bör alltså finnas en uppställning över ingående bokfört värde, anskaffningsvärde under 2018 och utgående bokfört värde.  
Enligt Årsredovisningslagens 6 kapitel 1 § bör bolaget beskriva väsentliga händelser under räkenskapsåret i förvaltningsberättelsen. I Kommentar till det Allmänna rådet 5.4 i K2 är köp av dotterföretag en sådan händelse som bör beskrivas i förvaltningsberättelsen.

## Svar deluppgift 6.2

- a) Reglerna om fusion (absorption) av ett helägt dotterföretag återfinns i Aktiebolagslagens 23 kap 28-35§§. De olika stegen är:
  - 1) Beslut om fusion och upprättande av fusionsplan. Fusionsplanens innehåll framgår av 28 §.
  - 2) Revisorsgranskning av fusionsplanen. Revisorn ska för varje bolag upprätta ett yttrande över granskningen.
  - 3) Fusionsplanen registreras genom att fusionsplan och revisorsyttrandet inges till registreringsmyndigheten som är Bolagsverket.
  - 4) Bolagsstämans godkännande av fusionsplanen är inte aktuellt i detta fall då Johannes äger 100 % av aktierna i moderbolaget Mobiloperatören AB.
  - 5) Underrättelse till bolagens kända borgenärer. Bolagen ska skriftligen underrätta sina kända borgenärer om fusionsplanen.
  - 6) Ansökan om tillstånd att verkställa fusionsplanen. Detta görs hos Bolagsverket inom en månad efter det att fusionsplanen godkänts av moderbolaget.
  - 7) Bolagsverkets registrering av beslut att verkställa fusionen. Vid denna tidpunkt övergår dotterbolagets tillgångar och skulder till moderbolaget och dotterbolaget upplöses.



- b) Aktierna förvärvas den 1 januari 2018 för 1 mkr och substansvärdet vid förvärvstidpunkten var 0,4 mkr. Det finns inga övervärden vilket innebär att skillnaden mellan köpeskilling och förvärvat eget kapital om 0,6 mkr utgörs av goodwill. Goodwill ska skrivas av över fem år, vilket gör att kvarvarande goodwill per 31 december 2018 är 480 tkr (0,6 Mkr minskat med avskrivning 120 tkr).

Fusionsdifferensen per 1 januari 2019 blir -120 Tkr (negativ). Aktier i dotterbolag krediteras med 1,0 Mkr, tillgångar från Mobilakuten debiteras med 3,2 Mkr och skulder från Mobilakuten krediteras med 2,8 Mkr samt goodwill debiteras med 480 Tkr.

Att en negativ fusionsdifferens om 120 Tkr uppstår följer av att Mobilakuten intjänat 0 tkr sedan förvärvet samtidigt som goodwill skrivs av med 120 Tkr.

### Svar deluppgift 6.3

Bolagets och hyresvärdens önskemål om revisorsintyg avseende bolagets omsättning behöver lämnas enligt någon av de standarder som finns för revisorn att uttala sig om finansiell information. I detta fall bedöms SNT 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information* som den lämpligaste standarden. Denna standard innebär att revisorn tillsammans med uppdragsgivaren kommer överens om vilka specifika granskningsåtgärder som ska utföras. Detta specificeras i ett uppdragsbrev.

De granskningsåtgärder som är aktuella att utföra är att ta del av hyresavtalet för att läsa vilka villkor som gäller för den omsättningsbaserade hyran, att stämma av lämnad uppgift om omsättning till hyresvärderna med omsättning enligt redovisningen och kassasystemet. Dessa granskningsåtgärder och resultatet av dem ska framgå av den rapport som sedan lämnas.

### Svar deluppgift 6.4

- a) Att vägra skriva på uttalande från företagsledningen innebär att jag som revisor ej fått tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna uttala mig om årsredovisningen. Jag kommer varken till- eller avstyrka att resultat- och balansräkning fastställs och jag kommer inte att uttala mig om årsredovisningen. Då jag inte påträffat några fel i revisionen eller misstänker några oegentligheter kommer jag att tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsens ledamot.
- b) Felet i lagret bedöms ej vara så stort att det påverkar mina uttalanden om resultat- och balansräkning.

Se bifogad revisionsberättelse.