

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del I**

**Augusti 2020**

© Revisorsinspektionen 2020

## Svar deluppgift 1.1

Jag finner vägledning i ISA 600. Den ansvariga koncernrevisorn måste förvissa sig om att de som utför koncernrevisionen, vilket inbegriper revisorer för betydande enheter, sammantaget har nödvändig kompetens och förmåga. Den ansvariga koncernrevisorn är också ansvarig för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande. (ISA 600 p 4).

Koncernrevisionsteamets åtgärder påverkas av om den betydande enhetens revisor ingår i det egna revisionsnätverket med gemensamma riktlinjer och rutiner för granskningsmetoder, kvalitetskontroll och övervakning.

Revisionsåtgärderna påverkas också av om revisorn för den utländska enheten ingår i samma regulatoriska gemenskap, till exempel inom EU. (ISA 600 p 19)

För att säkerställa att övriga revisorer förstår omfattningen av, och tidpunkten för, granskning av de betydande enheternas finansiella information kan följande åtgärder utföras av koncernrevisorn:

- Regelbundna möten med de lokala revisorerna, inför, under och efter att de utfört sin granskning.
- Identifiera enheter i regioner, länder eller områden som av en eller annan anledning kräver anpassade revisionsinstruktioner, exempelvis på grund av lokala lagkrav, lokal revisionsmetodik eller andra faktorer som förändrar riskbilden av inrapportering från den lokala revisorn.
- Diskutera med moderbolagets ledande befattningshavare/styrelse/revisionsutskott för att se om de känner till om det varit problem eller missförstånd mellan lokal företagsledning och lokal revisor någonstans. Denna åtgärd görs för att bl.a. bedöma om revisionsrisken i enheten påverkats.
- Anpassa allokerade väsentlighetsnivåer baserat på den lokala enhetens eller revisorns bedömda riskprofil (ISA 600 p 21).
- Besöka lokala enheter och deras lokala revisor med syfte att förstå lokala risker och se lokal revisionsdokumentation och bedöma de lokala revisorernas kompetens.
- Kontrollera att lokala revisorer verkar i en omgivning med aktiv tillsyn över revisorer (ISA 600 p 19d) med syfte att säkerställa kvaliteten i revisionen och revisorernas kompetens.
- Delaktighet i riskbedömning som enhetens revisor gör avseende risken för fel i koncernredovisningen (ISA 600 p 30). Detta kan ske genom:
  - o Diskussion med revisorn för enheten eller enhetsledningen om de av enhetens verksamheter som är betydelsefulla för koncernen
  - o Diskussion med revisorn för enheten om hur känslig enheten är för väsentliga felaktigheter i den finansiella informationen som beror på oegentligheter eller misstag
  - o Genomgång av revisorns dokumentation över identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Dokumentationen kan ha formen av en promemoria som avspeglar den slutsats som revisorn för enheten har dragit om identifierade betydande risker.
- Utvärdera kommunikationen från enhetens revisor för att bedöma om tillräckliga granskningsåtgärder gjorts för betydelsefulla områden (ISA 600 p 42). Detta kan ske genom:
  - o Diskussion om betydelsefulla frågor med enhetens revisor, enhetsledningen eller koncernledningen
  - o Genomgång av relevanta delar av revisionsdokumentationen från enhetens revisor
- Om återkoppling från lokal revisor indikerar att tillräckliga revisionsbevis inte uppnåtts ska koncernrevisionsteamet mot bakgrund av sin kunskap om revisorn för enheten fastställa om det finns ett behov av att delta i de fortsatta granskningsåtgärderna (ISA 600 p 31).
- Definiera specifika koncerngemensamma kontroller som ska testas (ISA 600 p 32).

## Svar deluppgift 1.2

### Moderbolaget:

Resultaträkningen: Intäkt från utdelning från dotterbolag 7 Mkr,

Resultaträkningen: Vinst vid avyttring av aktier i dotterbolag 7 Mkr  
Försäljningssumman 20 Mkr med avdrag för bokfört värde 13 Mkr.

Balansräkningen: Andelar i dotterbolag minskas med 13 Mkr. Kassa och Bank +20 Mkr.

### Koncernredovisningen:

Resultaträkningen: Resultat från andelar i koncernföretag -8 Mkr.

Försäljningssumman 20 Mkr med avdrag för koncernmässigt värde 35 Mkr – 7 Mkr = 28 Mkr

Balansräkningen: Det avyttrade bolagets tillgångar och skulder försvinner i och med att moderbolaget tappar kontroll över bolaget under året. Kassa och Bank +20 Mkr. Eget Kapital -8 Mkr.

## Svar deluppgift 1.3

Bolaget är skyldiga att upprätta internprissättningsdokumentation (s.k. Transfer Pricing dokumentation) enligt Skatteförordningen 39 Kap 16 § och Skatteförordningen 9 Kap 9–19 §.

Bolaget är skyldigt att enligt OECD's regler samt Skatteförordningen 39 Kap 16 b § upprätta Master file (koncerngemensam del) samt en Local file (företagsspecifik del) per land och Land-för-land rapportering enligt Skatteförordningen 33a 4 § (CBC-reporting) då koncernen omsätter mer än 7 Miljarder SEK.

Enligt Skatteförordningen 39 Kap 16 f § ska Internprissättningsdokumentationen på begäran överlämnas till Skatteverket.

## Svar deluppgift 1.4

- a) Per balansdagen är lånet långfristigt och ska klassificeras som så enligt IAS 1 p 69. Upplysning om avtalsbrott för upptagna låneskulder ska lämnas i årsredovisningen enligt IFRS 7 p 19, men eftersom godkännande från banken (waiver) erhållits före rapportperiodens slut så är denna paragraf inte tillämplig enligt undantaget som nämns i standarden. Sammanfattningsvis påverkar inte händelserna i uppgiften utformandet av revisionsberättelsen.
- b) Enligt IAS 12 p 71 får inte skatteskulder och skattefordringar nettoredovisas om bolaget inte har legal kvittningsrätt.

Enligt ISA 450 p A 20 behöver en felklassificering mellan två balansposter inte nödvändigtvis innebära att felet bedöms som väsentligt, men om felet påverkar nyckeltal bedöms felet ändå vara väsentligt. Med tanke på att bolaget per balansdagen precis uppfyller soliditetskravet vid en nettoredovisning, skulle en bruttoredovisning med stor

sannolikhet innebära ett brott mot soliditetskravet. Det kan då innebära ett nytt brott mot lånevillkoren. Slutsatsen är att felet är väsentligt men inte av avgörande betydelse och påverkar utformningen av revisionsberättelsen enligt ISA 705 A1.

### Svar deluppgift 2.1

I enlighet med ISA 240 ska revisorn utvärdera risken för oegentligheter i de finansiella rapporterna.

Intäkter är i de flesta bolag en betydande risk (ISA 240). Det beror på att det kan finnas risk att ledningen vill manipulera intäkterna så att de uppgår till önskad nivå. I en privatägd butik kan risken vara en vilja att inte redovisa alla intäkter i bolaget utan låta en del av intäkterna gå vid sidan av redovisningen för att undvika beskattning av dem. Risken kan också bestå i en vilja att redovisa högre intäkter än de faktiska för att få verksamheten att se bättre ut än den är.

Intäkterna i en butik är starkt förknippade med likvida medel framför allt vad gäller risken att alla intäkter inte redovisas. Risken med likvida medel kan också bestå i att de är stöldbegärliga och att det kan finnas en risk att anställda har möjlighet och incitament att stjäla kontanter.

### Svar deluppgift 2.2

Bolaget vill tillämpa de förenklade regler som finns i K2-regelverket, vilket innebär att fulla avskrivningar görs under anskaffningsåret oavsett när under året anskaffningen sker. Det innebär också att det är en tillgång avyttras kan vinst eller förlust beräknas på räkenskapsårets ingående planerliga restvärde.

Årets planerliga avskrivningar uppgår till 26 924 kr, planerligt restvärde vid årets slut till 74 942 kr och resultat från försäljning och utrangering av inventarier till 44 960 kr. För beräkningar se bilaga.

### Svar deluppgift 2.3

Jag söker vägledning i IESBAs etikkod. I denna finns fem grundläggande etikprinciper:

- Integritet
- Objektivitet
- Professionell kompetens
- Tystnadsplikt
- Professionellt uppträdande

Att vara revisor i två bolag som har en potentiell tvist med varandra kan påverka revisorns objektivitet och integritet. Avsnitt 210 i Etikkoden hanterar intressekonflikter. En intressekonflikt kan ge upphov till hot mot objektiviteten och detta hot måste hanteras.

I detta fall måste hotet utvärderas och eventuella motåtgärder identifieras. Om jag som revisor kan hantera att inte ta ställning i frågan och inte bli involverad i ärendet mer än vad som krävs för att kunna utföra revisionen bör jag kunna hantera hotet. Min tystnadsplikt kommer att förhindra att dela information från det ena bolaget till det andra.

Jag kommer att upplysa båda bolagen om att jag är revisor i båda bolagen och invänta deras synpunkter på omständigheterna. Därefter gör jag mitt slutliga ställningstagande om huruvida jag kan hantera hotet och kvarstå som revisor i båda bolagen.

## Svar deluppgift 2.4

Jag söker stöd i BFL (Bokföringslagen 1999:1078).

Årets betalningar av preliminär skatt ska bokas om till balanskontot för skatteskuld, t ex 2510. Till detta konto ska även återbetalningen av slutskatten avseende räkenskapsåret 2016/17 bokas. Det innebär att netto 128 162 kr kommer att krediteras konto 8910 och debiteras konto 2510.

Den beräknade särskilda löneskatten om 34 850 kr för innevarande räkenskapsår ska bokas om och redovisas som rörelsekostnad, krediteras konto 8910 och debiteras ett konto för personalkostnader.

Kvar på konto 8910 skattekostnad är endast den beräknade inkomstskatten för räkenskapsår 2018/19 om 183 520 kr.

## Svar deluppgift 2.5

Om en garantiförbindelse finns upptagen i ett engagemangsbesked betyder det att banken ställt ut en bankgaranti till en av bolagets motparter. Det kan t ex gälla att en hyresvärd kräver en bankgaranti för att teckna ett hyresavtal. I det fall hyresgästen inte kan betala hyran kan hyresvärden kräva betalning av banken. Detta är inte en säkerhet som är ställd av bolaget, utan av banken och bolaget får betala en avgift till banken för denna garanti.

Garantiförbindelsen får ingen påverkan på bolagets årsredovisning.

## Svar deluppgift 3.1

Jag finner vägledning i ÅRL kapitel 8, ABL kapitel 9 samt EtikU 10. Ett aktiebolag ska lämna årsredovisningen till revisorn senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämman där årsredovisningen ska behandlas. Detta innebär att bolagets årsredovisning ska lämnas till mig senast 19 maj 2020. Försenad årsredovisning föreligger därför vid följande scenarion:

- Årsredovisningen upprättas/överlämnas till mig den 14 juli
- Årsredovisningen upprättas/överlämnas till mig den 23 december

Då årsredovisningen är en del av bokföringen utvärderar jag om förseningarna kan utgöra bokföringsbrott. Denna utvärdering startar redan under våren 2020 då jag i god tid påminner bolaget om vilka tider som gäller för att avlämna årsredovisningen. Om jag bedömer att det finns risk att årsredovisningen kommer att bli försenad skriver jag en erinran till bolagets styrelse och påminner om dess skyldigheter och risken för bokföringsbrott. Det föreligger alltid ett bokföringsbrott om årsredovisningen inte kan framläggas på den ordinarie stämman senast 6 månader efter räkenskapsårets utgång vilket är fallet i samtliga ovanstående scenarion.

Jag vidtar därför de åtgärder som anges i ABL 9 kap paragraf 43-44 och underrättar styrelsen om mina misstankar om bokföringsbrott. Jag lämnar en särskild handling till åklagare där jag redogör för mina misstankar senast 4 veckor efter att jag underrättat styrelsen om jag bedömer att brottet inte är obetydligt.

Jag gör en helhetsbedömning av respektive scenario där jag beaktar förseningens längd, upprepade förseningar, anledningen till förseningen och omständigheter i övrigt. Jag prövar också om jag ska avgå från uppdraget. Uppgiften lämnar ingen information kring upprepningar och jag grundar därför mitt ställningstagande på att detta är första gången försening sker och fokuserar mitt svar på att bedöma hur längden på förseningen och eventuella förmildrande omständigheter påverkar min bedömning. Med vägledning i EtikU 10 gör jag följande bedömningar:

- a) Årsredovisningen upprättas/överlämnas till mig den 3 maj. Det är inom lagens krav och föranleder ingen åtgärd.
- b) Årsredovisningen upprättas/överlämnas till mig 14 juli då förseningen är mindre än 5 månader gör jag bedömningen att brottet är obetydligt och jag lämnar ingen särskild handling till åklagare. Jag bedömer att jag kan kvarstå som revisor men lämnar en anmärkning i min revisionsberättelse.
- c) Årsredovisningen upprättas/överlämnas till mig den 23 december. Då förseningen är över 5 månader och inga förmildrande omständigheter anges är min bedömning att brottet är av normalgraden och därmed ej obetydligt. Jag lämnar särskild handling till åklagare. Då förseningen är mer än 11 månader från räkenskapsårets utgång gör jag bedömningen att jag bör överväga att avgå från mitt uppdrag.

### Svar deluppgift 3.2

- a) Jag finner vägledning i K3 kapitel 30 punkt 12. Poster i utländsk valuta ska i balansräkningen omräknas till balansdagens kurs. Poster i utländsk valuta ska i resultaträkningen omräknas till årsgenomsnittet då inget annat anges.

Omräkning resultaträkningen:

<b>Resultaträkning</b>	<b>kEUR</b>	<b>kSEK kurs 9</b>	
Omsättning	2 100	18 900	
Kostnad såld vara	-1 500	-13 500	
Personalkostnader	-310	-2 790	
Övriga externa kostnader	-51	-459	
Avskrivningar	-60	-540	
Finansiella poster	-80	-720	
Skatt på årets resultat	-27	-243	
Årets resultat	72	648	
<b>Balansräkning</b>	<b>kEUR</b>	<b>kSEK kurs 10</b>	<b>Omräkning förvärvat eget kapital, kontroll</b>
Materiella tillgångar	150	1 500	-4 400
Varulager	100	1 000	
Omsättningstillgångar	450	4 500	
Kassa och bank	200	2 000	
Eget kapital	488	4 880	-4 400 -480 = - 4 880
Omräkningsreserv			72+480
Årets resultat	72	720	-72
Långfristiga skulder	100	1 000	
Kortfristiga skulder	240	2 400	

Omräkning av balansräkningen:

Årets resultat i balansräkningen (eget kapital) justeras till genomsnittskursen till 648, dvs en justering med 72. Det förvärvade egna kapitalet uppgick till 4 400 Tkr medan omräkningen per balansdagen av förvärvat eget kapital uppgick till 4 880 Tkr, dvs en omräkningsdifferens om 480 som uppstår i samband med förvärvelimineringen. Total omräkningsdifferens uppgår till  $= 480 + 72 = 552$  Tkr.

- b) Den uppkomna omräkningsdifferensen ska redovisas som en separat post som Annat eget kapital inom koncernens förändring av eget kapital.
- c) I samband med avyttring av dotterbolaget ska de i koncernens egna kapital redovisade ackumulerade omräkningsdifferenserna hänförliga till dotterbolaget omföras till koncernens resultat. I detta fall skulle vid en försäljning av dotterbolaget 2020-12-31 en valutakursvinst om 552 kSEK redovisas som en finansiell post i koncernens resultat på samma rad som resultatet från försäljningen av dotterbolaget redovisas, dvs resultat från andelar i dotterföretag.

### Svar deluppgift 3.3

- a) Jag finner vägledning i K3 Kapitel 1 punkt 7 med hänvisning till BFNAR 1999:1 samt BFNAR 2003:1. Vid fusion av helägt dotterbolag ska det överlåtande bolagets nettotillgångar överföras till det övertagande bolaget. Fusionsresultatet består av skillnaden mellan det överlåtande bolagets nettotillgångar och det bokförda värdet av aktierna i det övertagande bolaget. Nettotillgångarna i DB uppgår till 300 Mkr. Bokfört värde av aktierna uppgår till 400 Mkr.

Fusionsdifferensen beräknas till  $300 - 400 = -100$  Mkr (förlust).

Då den uppkomna fusionsförlusten uppstått som en följd av att det direkt före fusionen förelåg en indikation på nedskrivningbehov av aktierna i dotterbolaget (bokfört värde överstiger eget kapital) ska fusionsdifferensen i sin helhet redovisas mot eget kapital inom balanserade vinstmedel i moderbolaget. Ingen del av fusionsförlusten bedöms vara aktiverbar i moderbolaget.



Balansräkning direkt efter fusionen:

Balansräkning Mkr	MB	DB	Fusionsbokning	MB 1/1	
Aktier i dotterbolag	750	0	-400 (aktier i DB)	350	
Materiella anläggningstillgångar	800	150		950	
Varulager	250	100		350	
Omsättningstillgångar	500	400		900	
Kassa och bank	300	100		400	
Eget kapital inklusive årets resultat	900	300	-300-100 (EK i DB samt fusionsförlust)	800	
Långfristiga skulder	1 050	100		1 150	
Kortfristiga skulder	650	350		1 000	

- b) Då moderbolaget är ett större bolag ska det i not lämna upplysningar om det fusionerade dotterbolagets firma och organisationsnummer, fusionsdag, belopp som motsvarar dotterbolagets nettoomsättning och rörelseresultat som ingår i moderbolagets resultaträkning (för tiden före fusionens registrering), den del av det dotterbolagets nettoomsättning och rörelseresultat som inte redovisats i det övertagande företagens resultaträkning samt en sammandragen balansräkning som visar storleken av dotterbolagets tillgångar och skulder direkt före överföringen till moderbolaget.

### Svar deluppgift 3.4

Vid en fusion ska en fusionsplan upprättas vilket regleras i ABL 23 kapitlet där jag finner vägledning. Jag finner vidare vägledning kring mina åtaganden i RevR 4. Fusionsplanen ska granskas av mig som revisor och ett yttrande ska lämnas kring genomförd granskning. Yttrandet ska särskilt innehålla om jag i min granskning har funnit att fusionen medför fara för att borgenärerna i moderbolaget inte ska få sina fordringar betalda. Då fusionsplanen upprättades i juli vilket är senare än sex månader från senaste fastställda årsredovisningen ska fusionsplanen även innehålla en översiktlig redogörelse för verksamheten och finansiell utveckling (om inte istället det förenklade fusionsförfarandet tillämpas eftersom det är ett helägt dotterbolag). Denna måste granskas i enlighet med ISRE 2410. Fusionsplanen ska skickas in till Bolagsverket senast 1 månad efter att den upprättades. I samband med registrering av fusionen ska jag också lämna ett intyg att det överlåtande bolagets tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget.

De eventuella risker som kan uppkomma för mig som revisor består i den skyndsamhet som krävs i och med tidsaspekten om 1 månad från upprättande av fusionsplanen till registrering. Min granskning av fusionsplanen, bedömning av borgenärsskyddet samt min översiktliga granskning enligt ISRE 2410 ska inom given tid utföras utifrån givna regler och vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. Skyndsam hantering är alltid en risk för felaktigheter.

### Svar deluppgift 3.5

Jag bedömer att det föreligger risk att Lisas tjänster inom ramen för avtalet med bolaget är att se som tjänster tillhandahållna av Lisa såsom anställd. Jag hämtar vägledning i IL 13 kapitlet och vad som där sägs kring rätten att bedriva näringsverksamhet.

Näringsverksamhet är sådan verksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Verksamhet som bedrivs yrkesmässigt är sådan som bedrivs regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning. Jag bedömer att Lisas uppdrag som konsult ej uppfyller dessa krav mot bakgrund av att uppdraget görs periodvis, oregelbundet över uppdragsperioden och dessutom inte är avgränsat. Verksamhet som bedrivs självständigt är sådan som inte har karaktären av en anställning. Med vägledning i IL 13 kapitlet paragraf 1 bedömer jag att Lisas uppdrag har karaktären av en anställning till följd av att bolaget är den enda uppdragsgivaren, bolaget är beroende av hennes tjänster, bolaget tillhandahåller arbetsmaterial, uppdraget löper tillsvidare och arbetsuppgifterna ingår i bolagets ordinarie verksamhet. Jag bedömer att konsultuppdraget inte utförs yrkesmässigt och självständigt varpå kriterierna för näringsverksamhet, och F-skatt, inte kan anses uppfyllda. Effekten blir att all ersättning inklusive moms ska ses som lön varpå bolaget ska betala arbetsgivaravgifter och källskatt på det totala beloppet och tillika göra rättelse av moms. Risk för skattetillägg tillkommer.