

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

**November 2019**

© Revisorsinspektionen 2019

## Svar deluppgift 1.1

Jag finner vägledning till mitt svar i K2-regelverket Kapitel 10. Där anges att sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet inräknas i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång. Med stöd i detta är min bedömning att utgiften för frakt om 15 tkr samt installation om 25 tkr ska ingå i anskaffningsvärdet.

Konsulttjänster får räknas in i anskaffningsvärdet om de har ett direkt samband med förvärvet. Min bedömning är att utbildning av bolagets personal är en kostnad som inte kan anses ha direkt koppling till förvärvet då maskinernas funktion inte är beroende av personalens kunskap vilken även kan tillgodoräknas för andra, liknande maskiner. Jag gör bedömningen att utgifterna om 9 tkr för utbildning av personal inte ska ingå i anskaffningsvärdet.

Serviceavtalet avser service efter installation av spelmaskinerna och jag finner därmed vägledning i punkt 10.19 och vad som där sägs om tillkommande utgifter. Sådana utgifter som syftar till att bevara egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som en kostnad. Min bedömning är att ett löpande serviceavtal syftar till att underhålla spelmaskinernas ordinarie prestanda och att utgiften om 13 tkr inte ska ingå i anskaffningsvärdet.

Spelmaskinernas anskaffningsvärde uppgår med grund i ovan förda resonemang till  $550+15+25=590$  tkr.

## Svar deluppgift 1.2

Syftet med att granska avklippen för intäkter är att säkerställa att räkenskapsårets casinospel har bokförts korrekt och redovisats i rätt period, dvs att inte några intäkter avseende det nya räkenskapsåret har bokförts på det aktuella räkenskapsåret. I synnerhet finns en förhöjd risk för fel kopplad till de sista dagarnas spel på aktuellt räkenskapsår och de första dagarnas spel på det nya året.

En analytisk granskning med dataanalys sker av den sista veckans spelintäkter jämfört med motsvarande vecka föregående år och relevant jämförbar vecka innevarande år. Redovisade banksättningar för den sista veckan verifieras mot externt bankbesked och mot bokförda intäkter. Detta inkluderar de inbetalningar som skett med Swish. Analytisk granskning sker också av samtliga månader för att säkerställa att riskbedömningen är korrekt, dvs att risken för avklippfel i allt väsentligt är relaterad till sista veckan och första veckan på respektive räkenskapsår.

Jag tar stickprov och verifierar bokförda transaktioner mot underlag såsom spelstatistik från spelmaskiner och dokumentation (registrerade betalningar med kort) från spelbord. Jag följer även upp att sålda spelkort (kontoladdningar) redovisats som utestående skuld så att intäkten endast bokförs i samband med utnyttjande.

### Svar deluppgift 1.3

- a) En hållbarhetsredovisning får upprättas av alla bolag. En sådan redovisning kan ha varierande innehåll och benämnas på olika sätt. Innehållet i en hållbarhetsredovisning är inte reglerad.

En hållbarhetsredovisning ska inte förväxlas med en hållbarhetsrapport. En hållbarhetsrapport är särskilt reglerad i Årsredovisningslagen. Krav på att upprätta hållbarhetsrapport omfattar de större bolagen enligt 6 kap 10 § i ÅRL. Något krav på hållbarhetsupplysningar finns inte i K2-regelverket.

En hållbarhetsrapport kan upprättas frivilligt av bolaget oavsett tillämpat redovisningsregelverk. Vad en hållbarhetsrapport ska omfatta regleras i Årsredovisningslagens 6 kap 12 §. Hållbarhetsrapporten kan antingen vara en del av förvaltningsberättelsen eller en separat rapport enligt ÅRL 7 kap 11§.

- b) Om bolaget frivilligt upprättar en hållbarhetsredovisning kan de låta revisorn granska denna. Denna granskning ska ske i enlighet med RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsinformation* och baseras på *ISAE 3000 Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. Om bolaget väljer att frivilligt upprätta en hållbarhetsrapport enligt Årsredovisningslagen ska denna granskas i enlighet med RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*.

### Svar deluppgift 1.4

Jag finner vägledning för mina åtgärder i ABL 9 kap § 42–44, Lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism 3 kap 1§, 4 kap 3§ samt RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt. Jag finner vidare vägledning i EtikU 11.

Jag måste först och främst utföra sådan granskning som krävs för att ge skälig grund för mina misstankar. Om min misstanke därefter kvarstår, ska jag utan dröjsmål lämna uppgifter om alla omständigheter som kan tyda på penningtvätt till Polismyndigheten.

Då det rör sig om misstanke om penningtvätt ska jag göra avsteg från meddelandeförbudet i ABL 9 kap då skyldigheten att rapportera misstänkt penningtvätt är överordnad den tystnadsplikt som jag i övrigt har enligt ABL. Styrelsen i bolaget får alltså inte underrättas.

Min granskning av årets räkenskaper ska fortsätta oförändrad men beakta den förhöjda risk denna omständighet innebär.

### Svar deluppgift 1.5

Jag finner vägledning till mitt svar i ABL 9 kap § 22–23, RevU 4 samt RevR 9 p.15.1–4.

Då brottet avser händelse utanför bolagets verksamhet omfattas det inte av meddelandeförbudet. Jag kan därför välja att lämna mitt uppdrag som revisor i förtid på egen begäran genom att anmäla detta till styrelsen. Vidare måste jag anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret samt lämna en kopia på anmälan till styrelsen. I anmälan ska jag lämna

en redogörelse för eventuell granskning som genomförts för räkenskapsåret som mitt uppdrag har omfattat.

Min redogörelse ska utformas analogt med bestämmelserna i ABL 9 kap. § 33–35, dock utan något uttalande varför utformningen av anmälan kommer att avvika från den standardiserade formen för revisionsberättelsen.

Till sist ska jag, och den som har gett mig uppdraget, underrätta Bolagsverket om skälet till min förtida avgång.

## Svar deluppgift 2.1

- Jag finner vägledning i IFRS 5 punkt 6–8. Det måste vara mycket sannolikt att en försäljning kommer att ske för att redovisning i enlighet med IFRS 5 ska ske. Styrelsen har tagit beslut om att försäljning ska ske vilket gör att det finns ett behörigt beslut. Koncernledningen för diskussioner med intressenter om att köpa bolaget vilket gör att det finns ett aktivt arbete om att finna en köpare. Det finns ingen information om försäljningspris men under året har koncernledningen gjort en extern marknadsvärdering vilket tyder på att de kommer att marknadsföra bolaget till ett pris nära verkligt värde. Det finns ingen information om när försäljningen förväntas genomföras men koncernledningen för diskussioner med intressenter vilket tyder på att det verkar nära förestående. Min slutsats är därmed att den uppfyller kraven för mycket sannolikt och ska redovisas som avyttringsgrupp som innehas för försäljning per 31 december 2019.
- Enligt IFRS 5 punkt 15 ska värderingen ske till det lägsta av redovisat värde och verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader vilket i detta fallet innebär att i balansräkningen ska alla tillgångar och skulder redovisas till verkligt värde. Enligt IFRS 5 punkt 38 ska tillgångar och skulder särredovisas i balansräkningen och klassificeras som att de innehas för försäljning. Det innebär att det kommer att tillkomma två nya rader i balansräkningen, en på tillgångssidan och en på skuldsidan, där verkliga värden i uppgiftens tabell summeras. Effekten på eget kapital består av omvärderingen från bokfört värde till verkligt värde vilket netto är 200 mkr i negativ effekt. Se nedan uppställning och klassificering:

| Balansräkning (mkr)                              | 2019-12-31 |
|--|------------|
| Tillgångar som innehas för försäljning           | 400        |
| Kortfristiga skulder som innehas för försäljning | 300        |

## Svar deluppgift 2.2

För moderbolaget finner jag vägledning i RFR 2 och IAS 40 Förvaltningsfastigheter punkt 1-2. Enligt dessa får inte verkligt värde enligt IAS 40 tillämpas i moderbolaget utan istället ska IAS 40 p.56 tillämpas vilket innebär att anskaffningsvärdesmetoden enligt IAS 16 ska tillämpas. Undantag är fastigheter som omfattas av IFRS 5 och IFRS 16 där separata regler finns. Det finns även möjlighet att redovisa i enlighet med RR 24 Förvaltningsfastigheter och RR 12 Materiella anläggningstillgångar. Det finns inget undantag från punkt 32 i IAS 40 vilket

innebär att i moderbolaget så måste det finnas en upplysning om verkligt värde om bolaget använder anskaffningsvärdesmetoden.

För koncernen finner jag vägledning i IAS 40 punkt 30. Enligt denna punkt kan ett företag antingen välja verkligt värde i enlighet med punkt 33–55 eller använda anskaffningsvärde i enlighet med punkt 56. Om koncernen väljer att använda anskaffningsvärdesmetoden måste de fortfarande upplysa om det verkliga värdet i enlighet med IAS 40 punkt 32.

Vald redovisningsprincip ska tillämpas på samtliga företags förvaltningsfastigheter.

### Svar deluppgift 2.3

- a) Jag finner vägledning i ISA 600. Min bedömning är att dotterbolaget i sin helhet inte är en betydande enhet (punkt 26 och A47) men att posten förvaltningsfastigheter är betydande i och med att det är ett större belopp, värdering sker till verkligt värde (eller upplysning om verkligt värde beroende på vald metod). Detta i kombination med att den inte genererar några intäkter kan dotterbolaget inte ses som en enhet där det finns betydande risk för väsentliga felaktigheter (punkt 27 och A48).

Jag kommer att utfärda koncerninstruktioner i enlighet med ISA 600 punkt 40–41. I dessa kommer jag tydligt beskriva vad dotterbolagsrevisorn ska göra och rapportera till mig. I mina instruktioner till dotterbolaget kommer jag att ange att posten förvaltningsfastigheter med tillhörande värderingsprocess ska granskas. Det innebär att de inte behöver granska andra poster i bolaget utifrån ett koncernperspektiv. I mina instruktioner till dotterbolagsrevisorerna kommer jag beskriva i detalj vilka granskningsåtgärder som bör utföras för posten för att säkerställa att tillräcklig granskning sker. Dotterbolagsrevisorn ska utöver detta beskriva de väsentliga antaganden som har gjorts i värderingen av fastigheten för att utvärdera att detta är i linje med koncernens principer.

- b) Jag finner vägledning i ISA 600 punkt 41–45 och A 60–63. I mina instruktioner till dotterbolagsrevisorn har jag inkluderat rapporteringsbilagor som dotterbolagsrevisorerna ska rapportera till mig vilka jag kommer läsa igenom och dokumentera väsentliga punkter ifrån (se punkt 41 och A60). För enheter som anses betydande kommer jag antingen att besöka dem eller på annat sätt ha kontakt med ansvarig revisor för att gå igenom väsentliga iakttagelser som har identifierats. För de områden där jag har identifierat betydande risker kommer jag att begära utökad rapportering från dotterbolagsrevisorerna för att säkerställa att de har gjort tillräcklig granskning. Det är även viktigt att jag i min dokumentation kan visa att jag har haft kommunikation med dotterbolagsrevisorerna och utvärderat deras arbete (punkt 50). Slutligen måste jag också utvärdera kompetensen hos dotterbolagsrevisorerna i enlighet med punkt 19.

### Svar deluppgift 2.4

- a) Redovisning sker i enlighet med IAS 12. I dotterbolaget uppkommer det en temporär skillnad mellan det bokförda värdet på fastigheten och det skattemässiga värdet. Skillnaden mellan 100 mkr och 90 mkr innebär att det skattemässiga värdet är 10 mkr lägre än bokfört värde. Detta ger upphov till en uppskjuten skatteskuld uppgående till 2,16 mkr per 31 december 2019.

- b) I koncernen uppkommer det en temporär skillnad mellan det koncernmässiga värdet och det skattemässiga restvärdet på fastigheten i dotterbolaget. Det koncernmässiga värdet uppgår till 150 mkr och det skattemässiga restvärdet i dotterbolaget uppgår till 90 mkr. Skillnaden på 60 mkr ger upphov till en uppskjuten skatteskuld 12,84 mkr på övervärdet på koncernnivå. Det innebär att uppskjuten skatteskuld i koncernen är 12,84 mkr.

### Svar deluppgift 2.5

I Svensk kod för bolagsstyrning kapitel 9 finns regler kring ersättningar till ledande befattningshavare. Enligt punkt 9.8 ska den fasta lönen under uppsägningstid och avgångsvederlag sammantaget inte överstiga ett belopp motsvarande den fasta lönen för två år. Då avgångsvederlaget för vd i detta fall kan uppgå till 36 månader är detta inte i enlighet med Svensk kod för bolagsstyrning. I den händelse avvikelser har förklarats kan det vara i enlighet med koden.

Styrelsen kan inte besluta om vilka rörliga ersättningar som koncernledningen ska ha. Enligt Svensk kod för bolagsstyrning punkt 9.1 ska styrelsen följa de riktlinjer som årsstämman beslutar då det är årsstämman som beslutar om ersättningsstrukturer och ersättningsnivåer.

### Svar deluppgift 3.1

Redovisning av intressebolag finns reglerat i K3 kapitel 14 och förvärvsanalyser finns reglerat i kapitel 19 p. 23. Då ett intressebolag övergår till att bli dotterbolag ska de gamla andelarna anses avyttrade och en resultateffekt uppstår i koncernen vilken beräknas som skillnaden mellan det koncernmässiga värdet och det verkliga värdet av andelarna.

Av uppgiften framkommer att det koncernmässiga värdet av andelarna uppgår till 15 200 tkr. Det verkliga värdet beräknas utifrån förvärvspriset för det ytterligare förvärvet om 24 000 tkr och uppgår till  $24\ 000/60\% \cdot 40\% = 16\ 000$  tkr. Omvärderingsvinsten som ska redovisas i koncernens resultaträkning till följd av förvärvet 2019 uppgår till  $16\ 000 - 15\ 200 = 800$  tkr.

I koncernens balansräkning kommer posten Andelar i intressebolag uppgående till 15 200 tkr att ersättas med nettotillgångar om 30 000 tkr och goodwill om 10 000 tkr.

### Svar deluppgift 3.2

Jag finner vägledning i ISA 501 och Granskning av varulager p.4–8, A1-14. Då varulagret är en väsentlig post måste vi närvara vid kontrollinventering och följa upp slutlig lagerredovisning så att den speglar faktiskt inventeringsresultat. Kontrollinventeringen ska innefatta utvärdering av ledningens instruktioner och rutiner för att registrera och kontrollera resultaten av företagets lagerinventering, att inspektera varulagret samt utföra kontrollräkningar genom att spåra poster från inventeringslistor till det fysiska lagret och tvärtom.

Då lagret inventeras rullande innebär detta att lagersystem och processer måste vara anpassade för att hantera detta. Revisorn behöver kartlägga rutiner och processer samt lagerredovisningens funktion. För att förlita oss på den inventering som görs behöver revisorn närvara i samband med inventering, säkerställa att saldo som inventeras överensstämmer med lagersaldot och att rutiner finns för att hantera justeringar. Revisorn testar vidare bolagets kontrollfunktioner för att bedöma om dessa kan anses tillförlitliga. Revisorns stickprov görs via urval, baserat på resultatet av bedömningen av den interna kontrollen, ur den totala populationen. Föreligger det avvikelser mellan inventeringen och

lagerredovisningen behöver vi följa upp dessa och hitta revisionsbevis som styrker orsakerna.

### Svar deluppgift 3.3

Jag finner vägledning i BFL kapitel 7 § 1–3. Enligt huvudregeln ska räkenskapsinformation och de system som förvarar sådan information finnas i Sverige. Om särskilda skäl föreligger får räkenskapsinformation tillfälligt förvaras i utomlands. Enligt gällande regelverk får dessa förvaras utomlands inom EU om följande villkor är uppfyllda:

- platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket
- företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och
- företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige

Om dessa kriterier inte är uppfyllda kan man ansöka om tillstånd hos Skatteverket.

Då uppgiften ger information om att ingen annan åtgärd gjorts såsom anmälan till eller tillstånd från Skatteverket gör jag bedömningen att bolaget inte uppfyller de lagkrav som finns.

### Svar deluppgift 3.4

- a) Givet kundfordrans ålder och uppenbara tvivel om kundens förmåga till fortsatt drift tillsammans med de påtryckningar som gjorts utan att betalning skett är min bedömning att nedskrivning av kundfordran borde ha gjorts. Det innebär att jag anser att årsredovisningen och koncernredovisningen inte upprättats i enlighet med ÅRL. Jag lämnar därför ett Uttalande med avvikande mening i Rapporten över Årsredovisningen och koncernredovisning. Resultat- och balansräkning för såväl koncern som för moderbolag avstyrks. Vinstdispositionen påverkas och avstyrks då det är moderbolagets balansräkning som utgör grunden för vinstdispositionen. Jag lämnar ett uttalande med avvikande mening i delen Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar. Jag tillstyrker att styrelsen beviljas ansvarsfrihet.

Se bifogad revisionsberättelse.

- b) Försening av betalning av moms har skett vid upprepade tillfällen under året och inga specifika förmildrande omständigheter har angetts kring förseningarna. Enligt ABL 9 kap. § 34 anges att jag ska anmärka om bolaget inte fullgjort sina skyldigheter att betala skatter och avgifter i tid enligt skatteförfarandelagen.

Jag bedömer att bolaget inte lidit skada av förseningarna varpå min bedömning är att jag måste lämna en revisionsberättelse med en anmärkning i delen Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar.

Se bifogad revisionsberättelse.

### Svar deluppgift 3.5

- a) Då Holland ingår i EU rör frågan inköp från annat EU-land. Jag utgår ifrån att moderbolaget är momsregistrerat i Holland. Då moderbolaget inte tar ut någon moms ska svensk moms redovisas i bolagets momsdeklaration. Bolaget kommer således att deklarera utgående moms på inköp från annat EU-land samt göra avdrag för

ingående moms i sin momsdeklaration. Momssatsen för läsk uppgår till 12 %.

- b) Då bolaget säljer sina varor till butiker (företag) vilka återfinns inom Sverige ska bolaget ta ut moms på sina fakturor och redovisa detta som utgående moms i momsdeklarationen. Momssatsen för läsk uppgår till 12 %.