

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

November 2020

© Revisorsinspektionen 2020

Svar deluppgift 1.1

Jag söker vägledning i K2-regelverket, kapitel 6. I punkt 6 framgår det att en intäkt ska redovisas när följande kriterier är uppfyllda:

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått till köparen
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Engångsersättningen uppfyller ovanstående kriterier så snart avtal tecknats. Det är inga prestationer förknippade med ersättningen och beloppet framgår av avtalet. Intäktsredovisning sker av hela den fasta ersättningen i samband med kontraktets tecknande 2020.

Ersättningen per bild motsvaras av en leverans i form av en bild. I samband med leverans har risker och förmåner övergått från säljare till köpare. Intäktsredovisning ska ske när leverans har skett, d v s vid varje levererad bild.

Svar deluppgift 1.2

Vad gäller min tystnadsplikt är min uppfattning att eftersom mötet sker tillsammans med bolagets båda ägare kan de lösa mig från min tystnadsplikt inför eller i samband med mötet. Av *EtikU 2 Tystnadsplikt och upplysningsskyldighet p 3.4* framgår dock att en revisor inte regelmässigt bör lämna upplysningar till kreditgivare, även om revisorn fått tillstånd till detta. Det skulle kunna äventyra omvärldens förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet. Det finns inget som hindrar att jag deltar på mötet, men vi bör komma överens om att det är bolagets företrädare som för bolagets talan och min roll mer handlar om att lyssna och kunna förklara allmän information om redovisningsregler mm. Jag kommer att undvika att svara på frågor om bolaget och dess verksamhet och överlåta detta till bolagets företrädare.

Svar deluppgift 1.3

- a) Varulagret är ett väsentligt konto och att fastställa existensen är en mycket viktig revisionsåtgärd som i princip bara kan göras genom att delta på inventeringen av lagret. Enligt ISA 501 ska revisorn, om varulagret är väsentligt, närvara vid lagerinventeringen och där bl a inspektera varulagret och utföra kontrollräkningar. Då detta inte kunnat göras har jag inte kunnat inhämta tillräckliga revisionsbevis för att kunna uttala mig om den finansiella rapporten. Jag kommer att avstå från att uttala mig i revisionsberättelsen då jag bedömer att förhållandet är av avgörande betydelse.
- b) Felet är inte så väsentligt att det påverkar utformningen av min revisionsberättelse. Om inte omständigheten i a) funnits hade revisionsberättelsen blivit omodifierad, pga att felet understiger min arbetsväsentlighet.

Se bifogad Revisionsberättelse.

Svar deluppgift 1.4

Enligt Aktiebolagslagens 25 kap 33 § ska styrelsen, så snart likvidator utsetts, upprätta en redovisning över sin förvaltning för perioden 1 januari 2021 – 25 oktober 2021. Denna redovisning ska granskas av bolagets revisor. Redovisningen (styrelsens avgångsredovisning) och revisionsberättelse ska läggas fram på bolagsstämma så snart det kan ske.

För räkenskapsåret 2021 ska likvidatorn upprätta en årsredovisning som ska granskas av bolagets revisor enligt ABL 25 kap 37 §. Årsredovisning och revisionsberättelse läggs fram på årsstämma under våren 2022.

När uppdraget som likvidator har fullgjorts ska likvidatorn upprätta en slutredovisning som ska granskas av bolagets revisor. Likvidatorns slutredovisning och revisionsberättelsen ska läggas fram på bolagsstämma. Detta framgår av ABL 25 kap 40-41 §§.

När slutredovisningen är klar ska likvidatorn anmäla detta till Bolagsverket och bolaget är därmed upplöst.

Svar deluppgift 2.1

Jag finner vägledning i K3 kapitel 19 punkt 22. Då bestämmande inflytande av dotterbolaget föreligger före såväl som efter avyttringen anses detta vara en transaktion mellan ägarna. Minskningen i ägarandelen från 90 % till 80 % innebär att 10 % sålts från majoriteten till minoriteten. Det koncernmässiga värdet av de 10 % uppgick vid avyttringen till 8 Mkr (80 Mkr * 10 % *) och avser en förskjutning från majoriteten till minoriteten. Skillnaden mellan erhållen köpeskilling och bokfört värde på minoritetens tillkommande andel av koncernens nettotillgångar är 2 Mkr (10-8). Detta redovisas som Annat eget kapital inom koncernens egna kapital, medan resterande del om 8 Mkr avser avyttring till minoritet och redovisas som detta inom koncernens eget kapital.

Vinsten i moderbolaget uppgår till 9,5 Mkr ($10 - 1/9 \cdot 4,5$ Mkr) och elimineras i koncernen.

Svar deluppgift 2.2

Jag finner vägledning i **kapitel 10 i K3-regelverket**. Felaktiga eller utelämnade intäkts- och kostnadsposter ska rättas för det beskattningsår som posten skulle ha redovisats enligt god redovisningssed. Uppgiften anger att räntorna som inte medgivits avdragsrätt för hänförs till föregående års preliminära skatteberäkning men uppdagats som felaktiga i samband med slutskattsedeln först innevarande år. Detta medför att den slutliga skatten justeras detta år enligt god redovisningssed. Effekten redovisas i resultaträkningen och specificeras i skattenoten som Justering av föregående års skatt. Inrullat underskott minskar i innevarande års skatteberäkning till följd av att de tidigare avdragna räntorna nu återlagts i deklARATIONEN för föregående beskattningsår. Då det är Skatteverket och inte bolaget självt som noterat de felaktiga avdragen riskerar bolaget att påföras skattetillägg samt vid allvarligt fall, anmälan för skattebrott.

Svar deluppgift 2.3

Enligt K3 kapitel 7 punkt 6 skall förvärv av aktier i kassaflödet redovisas inom investeringsverksamheten. Det förvärvade bolaget har bidragit med kassaflöde till koncernen från och med förvärvstidpunkten. Kassaflöde hänförligt till det förvärvade bolaget före förvärvstidpunkten ska inte ingå. Koncernens kassaflöde justeras post för post för förvärvade tillgångar och skulder vilket ger att effekten inom investeringsverksamheten uppgår till -70 Mkr (förvärvslikvid -80 Mkr ökat med förvärvad kassa 10 Mkr).

Kassaflöde koncern 2020-12-31	Koncern inkl. nyförvärvat DB före justering	Justering förvärvat IB	Nettolikvid förvärv av DB	Kassaflöde koncern 2020-12-31
Rörelseresultat	500			500
Betald skatt	0			0
Betalda räntor	-20			-20
Poster som ej ingår i kassaflödet	40			40
Förändring varulager	10	80		90
Förändring rörelsefordringar	25	90		115
Förändring rörelseskulder	-30	-110		-140
Kassaflöde från den löpande verksamheten	525			585
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	-150	100		-50
Förvärv av dotterbolag			-80+10	-70
Kassaflöde från investeringsverksamheten	-150			-120
Förändring av lån	100	-90		10
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	100			10
Årets kassaflöde	475	70	-70	475
Kassa och bank vid årets början	320			320
Kassa och bank vid årets slut	795			795

Svar deluppgift 2.4

Inledningsvis finner jag vägledning i Kapitel 30 om Effekter av ändrade valutakursvinster. I punkt 1 anges att poster som är säkrade mot valutakursförändringar skall redovisas enligt kapitel 11 eller kapitel 12. Då uppgiften anger att säkringsredovisning inte tillämpas föreligger det grundläggande kravet att värdering ska ske post för post, dvs den säkrade posten för sig och valutaterminskontraktet för sig.

En valutatermin är ett finansiellt instrument som enligt K3 kapitel 11 värderas till anskaffningsvärde (lägsta värdes princip). Då ett terminskontrakt inte har något anskaffningsvärde redovisas detta endast i balansräkningen i det fall det har ett negativt värde (lägsta värdets princip).

Enligt kapitel 12 sker värdering till verkligt värde. Terminskontraktet värderas i balansräkningen som en tillgång eller skuld till dess verkliga värde med motbokning i resultaträkningen.

Då säkringsredovisning inte tillämpas består skillnaden mellan kapitel 11 och kapitel 12 endast av det fall då terminskontraktet har ett positivt värde vilket ger en intäkt i resultaträkningen vid en tidigare tidpunkt vid tillämpning av kapitel 12 jämfört med kapitel 11. I övrigt föreligger ingen skillnad mellan de olika regelverken.

Svar deluppgift 2.5

Jag finner vägledning i ISA 600 punkt 29. Då bolaget i Italien inte är betydande varken gällande storlek eller risk accepteras lägre omfattning av den granskning av bolaget som ska utföras. För att ändå finna tillräckliga bevis för koncernen kan omfattningen istället begränsas till vissa specifika granskningsåtgärder såsom:

- revision av ett eller flera konton, transaktionsslag eller upplysningar,
- översiktlig granskning av enhetens finansiella information med användning av den väsentlighet som gäller för enheten,
- särskilda åtgärder.

Ytterligare ett alternativ är att låta en mindre lokal byrå utföra den lagstadgade granskningen och/eller granskning för koncernändamål enligt av koncernteamet planerad omfattning. Detta alternativ kan dock innebära utökad granskning av koncernteamet för att tillse kraven om kunskap om revisor för en enhet enligt ISA 600 punkt 19.

Andra alternativ skulle kunna vara att undersöka möjligheten att enheten inte behöver ha lagstadgad revision i Italien eller att byta ut denna enhet mot en enhet i ett annat land och uppnå tillräcklig täckning i koncernrevisionen.

Svar deluppgift 3.1

Jag finner vägledning i ÅRL kapitel 7 paragraf 13 samt IFRS 10 B86. Intäkter och kostnader mellan bolag inom en koncern, samt den vinst som uppkommer vid överlåtelse av en tillgång

inom koncernen och i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen ska elimineras. Den interna försäljningen om 4 000 Tkr elimineras i sin helhet mot intäkter i det säljande bolaget och kostnader i det köpande bolaget. Intervinsten i kvarvarande varulager om 600 Tkr uppgår till 240 Tkr ($600 * 40\%$) och minskar det redovisade värdet av varulagret med motbokning kostnad sålda varor. Då vinsten får redovisas först när den koncerninterna tillgången överlåtits till en köpare utanför koncernen redovisas även uppskjuten skattefordran motsvarande den svenska skattesatsen om 49 Tkr ($240 * 20,6\%$).

Resultaträkning - elimineringar	Eliminering internförsäljning	Eliminering internvinst	Summa påverkan koncern
Nettoomsättning	-4 000		-4 000
Kostnad sålda varor	4 000	-240	3 760
Uppskjuten skatt		49	49
Årets resultat	0	-191	-191

Balansräkning - elimineringar	Eliminering internförsäljning	Eliminering internvinst	Summa påverkan koncern
Varulager		-240	-240
Uppskjuten skattefordran		49	49
Summa tillgångar		-191	-191
Aktiekapital			
Övrigt tillskjutet kapital			
Annat eget kapital			
Årets resultat	0	-191	-191
Uppskjuten skatteskuld			
Summa skulder och eget kapital	0	-191	-191

Svar deluppgift 3.2

Jag finner primärt vägledning i IFRS 15 punkt 22-30 avseende om de varor och tjänster som överförs avser distinkta varor eller tjänster och därmed antalet prestationsåtaganden. Jag finner vidare vägledning kring tidpunkten för intäktsredovisning av respektive prestationsåtagande i punkt 35-38, dvs vid en viss tidpunkt eller över tid. Med vägledning av ovan samt givna fraktvillkor gör jag följande bedömning i de tre olika fallen:

- Reservdelar: distinkt vara där intäkten tas vid en viss tidpunkt. Prestationsåtagandet bedöms uppfyllt i samband med att godset anländer till slutkund då kontrollen är överförd enligt bedömning av aktuellt fraktvillkor. Intäkten tas därmed 2021.
- Reservdelar: distinkt vara där intäkten tas vid en viss tidpunkt. Prestationsåtagandet bedöms enligt aktuellt fraktvillkor och vägledning av IFRS 15 punkt B 83-84 vara uppfyllt, och kontrollen överförd, vid kundens godkännande då någon objektiv bedömning av att åtaganden enligt avtalsspecifikation inte kan göras av säljaren. Intäkten tas 2021.
- System, service och installation: system och installation bedöms starkt sammankopplade och bedöms vara en distinkt vara. Avtalet bedöms därmed som ett prestationsåtagande enligt IFRS 15 punkt 29-30. Prestationsåtagandet och intäkt tas över installationstiden. Intäkten från service bedöms som ett separat prestationsåtagande och tas över serviceavtalets period.

Svar deluppgift 3.3

Ovan uppgifter innebär att en annan part är delaktig i bolagets tillhandahållande av varor och tjänster. Jag överväger om nämnda situationer avser försäljning som ombud eller huvudman och finner vägledning i IFRS 15 punkt B34-38.

Jag gör följande bedömningar i de två olika fallen:

- Bolaget styr pris och tidpunkt med underleverantören och inkluderar detta som en del av avtalet med slutkund. Bolaget kontrollerar tjänsten och agerar som huvudman. Intäkten redovisas brutto i resultaträkningen.
- Tjänsten förmedlas av bolaget och förhandlas mellan slutkund och underleverantör utanför huvudavtalet. Bolaget kontrollerar inte tjänsten och agerar som ombud. Intäkten redovisas netto i resultaträkningen (intäkt från tjänsten minskat med kostnad för tjänsten).

Svar deluppgift 3.4

Enligt ISA 700 anges att det datum som anges vid revisorspåteckningen informerar om att revisorn beaktat samtliga händelser som inträffat till och med detta datum. De åtgärder som ska beaktas för att tillgodose detta återfinns i ISA 560 och avser:

- erhålla förståelse avseende de rutiner som företagsledningen har inrättat för att försäkra sig om att efterföljande händelser uppmärksammas,
- göra förfrågan till företagsledningen och, i tillämpliga fall styrelsen, om det har inträffat några efterföljande händelser som kan påverka de finansiella rapporterna,
- läsa eventuella protokoll från sammanträden som har ägt rum efter datumet för de finansiella rapporterna och/eller ställa frågor om förhållanden som har diskuterats vid eventuella sådana sammanträden som det ännu inte finns protokoll från, och
- läsa företagets senaste finansiella information och delårsrapport för period efter datumet för de finansiella rapporterna om en sådan finns.

Vidare ska ett skriftligt uttalande inhämtas från företagsledningen och, i tillämpliga fall styrelsen, enligt ISA 580 där det intygas att alla händelser som har inträffat efter datumet för de finansiella rapporterna och för vilka det enligt det tillämpliga ramverket för finansiell

rapportering krävs justeringar eller upplysningar, har justerats eller att upplysningar har lämnats.

Svar deluppgift 3.5

Till att börja med ska filialen registreras hos Bolagsverket. Ett utländskt företag som har en filial med ett fast driftställe i Sverige ska beskattas och betala skatt från inkomst av näringsverksamhet i Sverige. Bolaget ska lämna en skattemälan till Skatteverket för godkännande av F-skatt samt för registrering av mervärdesskatt och som arbetsgivare. Enligt Bokföringslagen 2 kapitlet 7 paragrafen är en utländsk juridisk person som bedriver sin näringsverksamhet i Sverige genom en filial bokföringsskyldig för verksamheten. Därmed gäller att filialen ska följa och upprätta sådant räkenskapsmaterial som anges i BFL 4 kapitlet. **Filialen ska utse en verkställande direktör.** Filialen ska också ha revisor. Samma krav på att ha revisor gäller som för aktiebolag, dvs beaktat filialens storlek och antal år verksamheten bedrivits.