

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

**Maj 2018**

© Revisorsinspektionen 2018

## Svar deluppgift 1.1

Se bilaga 1.1

## Svar deluppgift 1.2

Tidpunkt för redovisning av förvärv av aktier som inte utgör lager styrs av allmänna civilrättsliga regler. Det är trading som avgör när förvärvet ska redovisas och i detta fall innebär det att äganderätten till aktierna övergick den 1 februari 2018. Aktierna ska därför tas upp i bolagets balansräkning 2018.

Betalningen om 1 Mkr som skedde i december 2017 ska redovisas som fordran under Finansiella anläggningstillgångar.

## Svar deluppgift 1.3

Reglerna om vinstutdelning återfinns i Aktiebolagslagens 18 kapitel. Enligt detta kapitel ska beslut om utdelning fattas av bolagsstämman, styrelsen ska ta fram en redogörelse över väsentliga händelser efter senaste årsredovisningen avlämnades och dessutom ska revisorn lämna ett yttrande över denna redogörelse med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta enligt styrelsens förslag. Ingen av dessa handlingar finns framtagna. Däremot finns handlingar vilka uppfyller ABL 18 kap 4§ att det skall finnas en handling där styrelsen motiverar utdelningsförslaget.

Reglerna om värdeöverföringar återfinns i Aktiebolagslagens 17 kapitel. Det kan konstateras att den utdelning som gjorts inte är en otillåten värdeöverföring, då det fanns utdelningsbara medel.

Bolaget har däremot inte följt formkraven i Aktiebolagslagen i Aktiebolagslagen 18 kapitel 6§ med anledning av de dokument som saknas och detta kommer jag att rapportera om i PM. Någon påverkan på revisionsberättelsen blir det inte eftersom samtliga ägares samtycke i efterhand undanröjer ABL:s formkrav avseende dessa dokument.

## Svar deluppgift 1.4

VDs beslut om att investera i forskningsbolaget innebär att han överskridit sina befogenheter enligt aktieägaravtalet och VD-instruktionen. Utfallet av investeringen är ännu inte klart, men det finns en risk att investeringen innebär en skada för bolaget om det visar sig att forskningsbolaget får en ogynnsam utveckling. VD kan komma att få ett straffrättsligt ansvar enligt Aktiebolagslagen 29 kap.

Enligt Aktiebolagslagens 9 kap 33 § ska revisor anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller VD genom åtgärd eller försummelse som kan eller riskerar att orsaka bolaget skada som kan leda till ersättningsskyldighet.

Jag kommer att avstyrka ansvarsfrihet för VD och tillstyrka för de övriga styrelseledamöterna.

Reglerna om jäv för styrelseledamot återfinns i Aktiebolagslagens 8 kap 23§. En styrelseledamot är jävig om denne är med och hanterar avtal mellan ledamoten och bolag som ledamoten har ett väsentligt intresse i eller som ledamoten ensam eller tillsammans med annan kan företräda. Att ledamotens bror äger bolaget innebär i sig inte att ledamoten har ett väsentligt intresse i det eller kan företräda det. Min bedömning är därför att styrelseledamoten inte varit jävig och att denna omständighet inte får någon effekt på min revisionsberättelse. Se bifogad revisionsberättelse.

## Svar deluppgift 2.1

(Tkr)	Innan fondemission	Fondemission	Efter fondemission
Aktiekapital	12 000	+ 6 000	18 000
Fond för utvecklingsutgifter	11 500		11 500
Balanserade vinstmedel	43 700	- 6 000	37 700
Årets resultat	5 200		5 200
<b>Summa eget kapital</b>	<b>72 400</b>		<b>72 400</b>

## Svar deluppgift 2.2

Det koncernmässiga värdet av IT-Tech AB uppgår vid försäljningen till 53 400 Tkr (synligt eget kapital 31 400 Tkr samt goodwill 22 000 Tkr). Realisationsresultatet i moderföretaget uppgår till 3 300 Tkr (52 000 Tkr köpeskilling –48 700 Tkr i anskaffningsvärde) och i koncernen -1 400 (52 000 Tkr köpeskilling –53 400 koncernmässigt värde). Eftersom moderföretaget har redovisat en vinst från försäljningen om 3 300 Tkr behöver koncernresultatet justeras med -4 700 Tkr för att det koncernmässiga realisationsresultatet ska bli –1 400 Tkr. Motbokning sker mot posten balanserade vinstmedel. Efter försäljningen kommer IT-Tech AB inte att ingå i koncernredovisningen. Effekterna framgår av bilaga.

## Svar deluppgift 2.3

Förslag på relevanta granskningsåtgärder:

- Granska att balans- och resultatposter från de bolag som ingår i koncernen överförts korrekt till koncernredovisningen.
- Gå igenom koncernens redovisningsprinciper för att tillse att de följer K3 regelverket.
- Granska koncernsammanställning (koncernlakan) och utföra en översiktlig analys av resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys.
- Stäm av koncernens förändring i eget kapital och säkerställ att tillkommande och avgående poster är korrekta.
- Granska koncernmässiga förvärvselimineringar och elimineringar avseende interna transaktioner.
- Granska koncernmässig goodwill och andra koncernmässiga övervärden för att säkerställa att avskrivningar har gjorts enligt gällande regler och överväg att anlita en specialist för granskning av bolagets nedskrivningsprövning.

## Svar deluppgift 2.4

Först kan konstateras i enlighet med IESBA:s etikkod 290.136 att det finns risk för egenintressehot då Gudrun avser att börja arbeta hos revisionskunden. För att motverka detta hot bör Gudrun lämna revisionsuppdraget så snart detta blir känt. Varje betydande bedömning som Gudrun gjort inom ramen för revisionen bör granskas av påskrivande revisor eller av person i teamet med minst motsvarande erfarenhet som Gudrun.

Därefter kan konstateras att det finns risk för vänskaps- eller skrämselfhot i enlighet med IESBA:s etikkod 290.134 eftersom Gudrun har haft en nyckel position inom revisionsteamet. Hon får en viktig men inte ledande position hos revisionskunden och kommer ha kontakt med revisionsteamet. Liten tid har dessutom förflutit mellan det att Gudrun ingick i revisionsteamet

och sin nya anställning. Därmed presumeras att hotet är reellt. Motåtgärder behöver därför vidtas för att revisionsuppdraget ska kunna behållas. Exempel på detta kan vara att ändra revisionsplanen, tillsätta ytterligare erfarna personer i revisionsteamet och låta en revisor granska det arbete som Gudrun tidigare utfört i denna revision. Det kan också vara en motåtgärd att byta ut revisionsmedarbetare i uppdraget som Gudrun tidigare varit i ledande ställning för.

### Svar deluppgift 2.5

Enligt ISA 315 p. 21 ska jag som revisor skaffa mig en förståelse för hur företaget hanterar sina IT-relaterade risker. Jag behöver förstå och testa bolagets generella IT-kontroller kring inköp, byte och underhåll av ekonomisystemet. Förslag på granskningsåtgärder:

- Jag börjar med att intervjua bolagets IT-chef för att erhålla en generell förståelse kring processen för uppdatering av bolagets IT-system.
- Jag efterfrågar om det finns en dokumenterad processbeskrivning kring bolagets rutiner för hur programförändringar initieras, testas och godkänns.
- Jag skaffar mig en förståelse för om uppdateringen har skett genom inköp av en standarduppdatering eller om det är en anpassad uppdatering. I det senare fallet ökar risken för fel och brister.
- Jag säkerställer att uppdateringen har initierats av lämplig person i bolaget och godkänts. Jag inhämtar dokumentation på att uppdateringen har testkörts innan det uppdaterade ekonomisystemet togs i bruk och jag är speciellt uppmärksam på eventuella uppkomna brister. Jag följer upp hur bristerna har åtgärdats innan systemet togs i bruk och att åtgärderna har analyserats och godkänts.
- Jag uppdaterar min planering för testning av generella IT-kontroller med avseende på eventuella ytterligare granskningsåtgärder som behöver utföras på det uppdaterade ekonomisystemet.

### Svar deluppgift 3.1

- a) Faktumet att ett bolag har skattemässiga underskottsavdrag innebär att bolaget redovisat förluster (åtminstone skattemässigt). Antaganden om framtida överskott är en bedömning och innehåller därför ett stort mått av osäkerhet. Det behöver finnas faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattemässiga överskott kommer att redovisas. Generellt gäller att bolaget bör kunna påvisa en stabil intjäning för att kunna motivera att en uppskjuten skattefordran redovisas. Om denna intjäning ännu inte föreligger men bedöms kunna inträffa i en nära framtid behöver bolagets förmåga att upprätta budget och prognos utvärderas. Om bolaget historiskt har kunnat påvisa en hög träffsäkerhet i sitt budgetarbete så kan redovisning av en uppskjuten skattefordran ske redan i bokslutet för 2017. Med beaktande av att underskottsavdraget på 250 Mkr utnyttjas under den prognostiserade perioden med totalt 150 Mkr är det rimligt att anta att resterande 100 Mkr sannolikt kommer utnyttjas de därefter följande räkenskapsåren. Bolaget behöver dock göra en prognos som stödjer detta antagande. När underskottsavdragen redovisas i bolagets balansräkning ger detta en positiv effekt i bolagets resultaträkning. Beloppet uppgår till 55 Mkr (250 Mkr x 22 %).

- b) Samma regler som för underskottsavdrag gäller även för andra temporära skillnader med effekten att en uppskjuten skattefordran uppstår. Således behöver även dessa poster prövas på samma sätt som för underskottsavdragen. Potentiellt belopp är 4,4 Mkr (20 Mkr x 22 %).
- c) Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska värderas utifrån de skattesatser och skatteregler som är beslutade före balansdagen. Detta innebär att om det finns ett beslut om sänkning av skattesats till 20 % under 2018 ska uppskjutna skattefordringar värderas med denna nya skattesats i årsbokslutet 2018-12-31. (Detta föranleder att underskottsavdrag värderas till  $20\% * 250 = 50$  Mkr.).

### Svar deluppgift 3.2

Generellt ger revision med hjälp av dataanalys en högre precision i granskningen då underlaget utgörs av hela transaktionsunderlaget. Detta till skillnad mot traditionell substansgranskning som baseras på stickprov. Vidare ger dataanalys möjlighet att analysera en population utifrån flera infallsvinklar beroende på bolagets karaktär och typ av intäktsflöden.

Exempel på analyser i intäktsgranskningen:

- Trevägsmatchning för intäkter, kundfordringar och likvida medel. Det vill säga kontroll att samtliga redovisade intäkter föranleder en kundfordran och i nästa steg en inbetalning.
- Analys av krediteringar av intäkter, volym av krediteringar, vilka datum i månaden dessa infaller för att bedöma om det finns risk att icke naturliga bokningar förekommer.
- Kontroll om intäkter genereras via automatiserade flöden eller om det även görs manuella bokningar av intäkter. Detta för att ge möjlighet att undersöka bokningar av avvikande karaktär.
- Uppföljning av vilka personer som har access att boka intäkter manuellt och hur ofta detta sker. Detta för att ge möjlighet att undersöka bokningar av avvikande karaktär och bedöma risken för oegentligheter.
- Fördelning av intäkterna över året. Ger möjlighet att bedöma om intäktsmönstret är enligt förväntan och i överensstämmelse med andra kända fakta om bolagets verksamhet (t.ex. säsongsvariationer).

### Svar deluppgift 3.3

- a) Beaktat att bolagets redovisning sker i enlighet med K3 så sker avskrivning av goodwill. Nedskrivningsprövning upprättas vid indikation på värdenedgång och är således inget obligatoriskt eller återkommande moment om ingen indikation föreligger. Denna bedömning bör göras vid varje balansdag.
- b) Fem väsentliga granskningsområden:
  - Bedöm rimligheten i bolagets antaganden för kommande flerårsperiod samt bolagets budget- och prognosförmåga, det vill säga hur stor tillit kan sättas till bolagets bedömning av kommande redovisningsperioder.
  - Bedömning om en rimlig diskonteringsränta har använts.
  - Utvärdera om bolagets nedskrivningsprövning är korrekt rent matematiskt.
  - Bedöm vilka antaganden som används från och med det första året efter de detaljerade prognosema (terminalåret) då detta i de allra flesta fall får stor effekt på framräknat nyttjandevärde. En känslighetsanalys bör granskas (eller upprättas av revisorn som ett led i revisionen) för att se hur förändringar i antaganden påverkar värdet.

- Kontrollera att nyttjandevärdet (nuvärdet av framtida kassaflöden) jämförs med operativt kapital (samtliga tillgångar inklusive goodwill men exklusive räntebärande tillgångar minus ej räntebärande skulder) och därmed om nedskrivningsbehov finns.

### **Svar deluppgift 3.4**

I enlighet med ISA 570 upprättas finansiella rapporter generellt under antagandet om fortsatt drift, det vill säga, att bolaget kommer att fortsätta driften under en överskådlig framtid och kunna betala sina skulder samt realisera sina tillgångar inom ramen för den normala verksamheten. Det är i första hand företagsledningens ansvar att bedöma bolagets förmåga till fortsatt drift. Revisorns ansvar är att utvärdera denna bedömning och inhämta revisionsbevis för att företagsledningens antagande om fortsatt drift är riktig. I enlighet med ISA 570 pkt 13 samt ISA 560 pkt 5a ska perioden för företagsledningens bedömning omfatta minst 12 månader från balansdagen ("datumet för de finansiella rapporterna").

I detta specifika fall behöver företagsledningen samt i förlängningen revisorn således bedöma om brottet mot lånevillkoret innebär en väsentlig osäkerhetsfaktor eller inte. Utifrån den information som anges i uppgiften så bör detta innebära en väsentlig osäkerhetsfaktor om det kan antas att banken kan tänkas nyttja brottet för att säga upp lånen. Denna åtgärd från banken får sannolikt följden att bolagets fortsatta drift kan ifrågasättas. Som revisor bör jag be företagsledningen utvärdera och dokumentera sina ställningstaganden. Jag bör också begära skriftliga uttalanden avseende detta från företagsledningen och eventuellt styrelsen.

Slutligen behöver jag som revisor utvärdera om bolaget själva upplyser tillräckligt klart i sin årsredovisning om de förhållanden som föreligger. Om så är fallet är min bedömning att jag, i enlighet med ISA 570 pkt 22, kan avge en omodifierad revisionsberättelse men inkludera en upplysning om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift. Om tillräcklig upplysning inte anses finnas i årsredovisningen bör jag som revisor istället lämna ett uttalande med reservation eller med avvikande mening.

### **Svar deluppgift 3.5**

I enlighet med EtikU 3 pkt 4.3 - 4.4 finns inte några bestämmelser som ger revisorn rätt att innehålla handlingar eller revisionsberättelsen som säkerhet för sin arvodesfordran. Således är svaret till revisorsassistenten att revisorn inte kan avvakta med att underteckna revisionsberättelsen tills fakturan är betald. Revisorn behöver dock alltid beakta sitt oberoende och hur det påverkas av den obetalda fakturan. Detta dokumenteras i analysmodellen.