

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

**Maj 2023**

© Revisorsinspektionen 2023

## Svar deluppgift 1.1

Då uppgiften anger nettot vid förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna behöver jag fastställa den överförda ersättningen för att kunna upprätta en förvärvsanalys.

Den kontanta ersättningen uppgick till 200 Mkr. Jag utgår ifrån att företagsledningens budget avser den vid tidpunkten bästa uppskattningen av framtida resultat och baserar beräkningen av tilläggsköpeskillingen på dessa uppgifter:

$$2023 = 10 \% * 20 \text{ Mkr} = 2 \text{ Mkr}$$

$$2024 = 10 \% * 22 \text{ Mkr} = 2,2 \text{ Mkr (EBITDA för 2024 uppgår till EBITDA 2023 med 10 \% tillväxt, dvs 22 Mkr)}$$

$$2025 = 10 \% * 24,2 \text{ Mkr} = 2,42 \text{ Mkr (EBITDA för 2025 uppgår till EBITDA 2024 med 10 \% tillväxt, dvs 24,2 Mkr)}$$

Total beräknad tilläggsköpeskillning uppgår därmed till 6,62 Mkr. Beloppet understiger den maximalt tillåtna köpeskillingen om 10 Mkr. Av den totalt beräknade tilläggsköpeskillingen om 6,62 Mkr är 50 % villkorat av att nuvarande VD kvarstår i tjänst vilket motsvarar 3,31 Mkr. Med vägledning i IFRS 3 p.52 samt tillhörande kommentarer i p.B55 gör jag bedömningen att den del av tilläggsköpeskillingen som är villkorad av VDs fortsatta anställning är en separat transaktion och ska inte utgöra en del av förvärvet – detta är istället vederlag för tjänst efter förvärvet.

Baserat på ovan upprättar jag följande förvärvanalys:

Kontant förvärvspris	200 Mkr
Villkorad köpeskillning som är en del av förvärvet	3,31 Mkr
Verkligt värde av överförd ersättning	203,31 Mkr
Verkligt värde förvärvade nettotillgångar	-140 Mkr
Goodwill	63,31 Mkr

Efterföljande omvärderingar av tilläggsköpeskillingen redovisas i koncernens rapport över resultat. Ändringar som hänförs till nytillkommen information om fakta som förelåg per förvärvstillfället och som görs inom värderingsperioden om 1 år från förvärvstidpunkten får dock enligt IFRS 3 p.58 hanteras som en justering av förvärvsanalysen.

## Svar deluppgift 1.2

Kraven avseende granskning av varulager följer av ISA 501 som anger att vi måste:

- 1) närvara vid lagerinventering
- 2) utvärdera företagsledningens instruktioner och rutiner avseende att registrera och kontrollera resultaten av företagets lagerinventering,
- 3) observera tillämpningen av företagsledningens inventeringsmetoder,
- 4) inspektera varulagret, och utföra kontrollräkningar, och
- 5) utföra granskningsåtgärder avseende företagets slutliga lagerredovisning för att fastställa om den korrekt avspeglar faktiska inventeringsresultat.

En förutsättning för att tillämpa rullande inventeringar är att bolaget har ett lagerredovisningssystem.

Åtgärderna ovan gäller även för granskning av rullande inventeringar och resultatet från dessa. Då granskningsåtgärderna påverkas bland annat av bolagets tidpunkt, eller tidpunkter, för lagerinventering samt om bolaget har ett system för löpande lagerredovisning medför rullande inventeringar att utformningen av granskningsåtgärderna ska anpassas. Revisorns närvaro vid lagerinventering i samband med rullande inventering sker vanligen vid annan tidpunkt än bokslutsdatum.

Då det är kvaliteten i utformningen, införandet och upprätthållandet av kontroller över förändringar i varulagret som avgör om det är lämpligt att utföra lagerinventering vid annan tidpunkt än bokslutsdatumet måste revisorn bedöma om den rullande inventeringen, tillsammans med varulagrets systemstöd, bidrar till sådana kontroller. För att kunna avgöra detta hämtas vägledning i ISA 330 kring granskning av kontroller där omfattningen av granskningen påverkas av frekvensen av kontroller samt tillförlitligheten hos de revisionsbevis som inhämtas.

Beaktat detta är inte granskningsåtgärderna i sig andra än sådana som utförs vid årsvis lagerinventering, däremot påverkas granskningsinsatserna baserat på hur lagerinventeringen fungerar och om bolagets kontroll för att säkerställa att korrekt antal kvantiteter finns redovisade. Revisorns professionella bedömning avgör tidpunkt, karaktär och omfattning av granskningsåtgärderna.

### Svar deluppgift 1.3

I första hand måste jag kontrollera om det föreligger Jävshot i enlighet med 9 kap 17-18§ ABL. Jag anser att så inte är fallet och fortsätter därmed min analys.

Jag måste inför alla uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det kan finnas omständigheter som kan rubba förtroendet för min opartiskhet eller självständighet. Detta gör jag i enlighet med 21a§ revisorslagen samt IESBAs Etikod. I detta specifika fall är en av revisionsmedarbetarna svägerska med en av revisionskundens produktionsanställda. Vid en analys är reglerna i del 4a avsnitt 521 i IESBA vägledande. Familjerelationer mellan en medlem i revisionsteamet och anställda hos revisionskunden kan ge upphov till egenintresse-, vänskaps- eller skrämselfhot. Förekomsten av hot är beroende av revisionsmedarbetarens ansvar i revisionsteamet, familjemedlemmens roll hos revisionskunden samt hur nära familjerelationen är. Då det rör sig om en junior revisionsmedarbetare och rollen som produktionschef inte innefattar ett betydande inflytande över upprättande av räkenskapsmaterial eller de finansiella rapporterna samt att familjerelationen inte får anses som nära gör jag följande bedömning. I det enskilda fallet konstaterar jag att det inte föreligger några sådana omständigheter som kan medföra att det finns anledning att ifrågasätta vår opartiskhet enligt 21a§. Några motåtgärder bedöms därmed inte erfordras. Jag dokumenterar mina ställningstaganden i analysmodellen.

## Svar uppgift 1.4

- a) Jag söker ledning i RevR 705 för utvärdering av fel och utformning av revisionsberättelse. Det noterade felet avseende avvikelser i varulager är väsentligt och innebär att såväl varulager som kostnad sålda varor inte är korrekt redovisade. Felet bedöms vara av avgörande betydelse och mina uttalanden följer därav tabellerna i RevR705 p 41 respektive p 43. Jag anser därmed att årsredovisningen och koncernredovisningen inte upprättats i enlighet med IFRS samt ÅRL. Jag lämnar därför ett Uttalande med avvikande mening i Rapporten över Årsredovisningen och koncernredovisningen. 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 och VD beviljas ansvarsfrihet.
- b) Trots att samtliga bolag enligt ÅRL 7 kap 5 § ska ingå i de konsoliderade finansiella rapporterna anges undantag från detta om nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås inom rimlig tid. Uppgiften anger inte om upplysningar lämnats om skälen till att bolaget inte ingår i de konsoliderade finansiella rapporterna, men då förvärvet inte är väsentligt gör jag bedömningen att ett utelämnande inte skulle påverka de bedömningar en extern läsare av de finansiella rapporterna gör. Omständigheterna kommer därmed inte att påverka min revisionsberättelse.

Jag lämnar vår revisionsberättelse där vi avstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget och koncernen samt avstyrker att bolagsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen men beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Se bifogad revisionsberättelse.

## Svar deluppgift 2.1

Jag finner vägledning i RevR 209. Det noterade bolaget är ett publikt bolag. För publika bolag finns tillkommande krav på att styrelsen årligen ska fastställa en skriftlig arbetsordning för sitt arbete och styrelsen ska också i skriftliga instruktioner ange arbetsfördelningen mellan styrelsen och den verkställande direktören och andra organ som styrelsen inrättat. För revisorn innebär detta att förvaltningsrevisionen, utöver de krav som finns för samtliga aktiebolag, även ska omfatta granskning av styrelsens arbetsordning, instruktioner och eventuell arbetsfördelning inom styrelsen, samt uppföljning och kontroll av tillämpningen och instruktioner.

Exempel på granskningsåtgärder är att inhämta styrelsens arbetsordning samt instruktioner för arbetsfördelning mellan styrelse och den verkställande direktören och kontrollera att dessa fastställts på ett korrekt sätt vid styrelsemöte, att kontrollera att väsentliga beslut och åtgärder utförda av styrelse och VD under året följer fastställd arbetsfördelning och att styrelsens arbete under året har följt arbetsordningen. I ett publikt bolag med värdepapper

noterade på en reglerad marknad aktualiseras också reglerna revisionsutskott (49a) och Riktlinjer om ersättning till ledande befattningshavare (51 §), ersättningsrapport. Att det finns ett revisionsutskott, eller beslut om att hela styrelsen skall utgöra revisionsutskott ingår i revisorns granskning liksom att yttra sig om Riktlinjer om ersättning till ledande befattningshavare beslutats om och därefter följts.

## Svar deluppgift 2.2

Jag finner vägledning i ISA 600. Revisorn ska i en koncernrevision identifiera vilka enheter inom koncernen som ska betraktas som betydande enheter och därmed granskas för koncernrevisionens ändamål. ISA 600 p 26-27 anger att enheter kan vara betydande enheter antingen baserat på enhetens finansiella betydelse för koncernen eller baserat på att enheten innehåller en eller flera betydande risker för felaktigheter i koncernredovisningen .

Av ISA 600 A 5 framgår att en enhet kan bedömas vara en betydande enhet baserat på enhetens finansiella betydelse för koncernen om den uppnår en viss andel av ett valt referensvärde som till exempel koncernens tillgångar, skulder, kassaflöden, vinst eller omsättning. För att fastställa denna andel och referensvärde krävs professionellt omdöme och kunskap om koncernen. 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.

För enheter som är betydande baserat på enhetens finansiella betydelse för koncernen måste en full revision av enhetens finansiella information ("full scope audit") genomföras (ISA 600 punkt 26). För enheter som är betydande baserat på risk görs också en "full scope audit" alternativt utförs granskningsåtgärder som träffar de betydande risker som identifierats ("specific scope").

Eftersom resultat före skatt har använts som beräkningsgrund för att bestämma väsentlighet för koncernen bedöms resultat före skatt som ett rimligt referensvärde att använda för att identifiera enheter där full scope ska utföras, därmed bedömer jag att den juniora medarbetaren korrekt har identifierat full scope enheter utifrån detta. Medarbetaren har dock inte tagit hänsyn till eventuella andra relevanta referensvärden och inte heller till enheter som innehåller en eller flera betydande risker för felaktigheter i koncernredovisningen. Jag justerar därför vår koncernscoping för att innefatta även dessa, se bifogad koncernscoping.

Jag utvärderar de bolag och konton som inte åsatts något scope för att säkerställa att jag identifierat alla enheter som kan utgöra betydande enheter baserat på dess finansiella betydelse. Jag gör detta genom att kontrollera andra relevanta referensvärden och ser att inga poster ej i scope överstiger 15 % vilket jag bedömt som relevant nivå för denna utvärdering.

Slutligen utvärderar jag även om någon enhet innefattar en betydande risk för väsentliga felaktigheter pga sin karaktär eller andra omständigheter och därför bör vara med i urvalet.

## Svar deluppgift 2.3

Enligt IFRS 15 måste bolaget först identifiera vilka prestationsåtaganden som innefattas i avtalet med kund för att leverera maskin och installationstjänst. Enligt p 22 utgörs ett prestationsåtagande av

1. en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt eller
2. av en serie distinkta varor eller tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kund.

I detta fall avser avtalet en vara och en tjänst, varför punkt två inte blir tillämplig. Bolaget måste däremot utvärdera om varan och tjänsten är distinkta och därmed utgör ett eller två prestationsåtaganden. Enligt punkt 27 är en vara eller tjänst distinkt om kunden kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra resurser som finns tillgängliga för kunden och om bolagets löfte att överföra varan eller tjänsten till kunden kan särskiljas från andra löften i avtalet. Eftersom installationstjänsten tillhandahålls av andra företag, och kunden därmed har tillgång till andra resurser för att kunna dra nytta av maskinen, och eftersom bolaget även säljer maskinerna utan installationstjänsten tyder detta på att maskinen och installationstjänsten båda är distinkta. Avseende om bolagets löfte att överföra maskinen och installationstjänsten kan särskiljas från varandra ska bolaget utvärdera om löftets innebörd är att överföra varje vara eller tjänst var för sig eller att överföra en vara i vilken den utlovade varan och tjänsten utgör insatsvaror. Övervägandena innefattar om varan och tjänsten är starkt beroende av eller nära förbundna med varandra, om varan eller tjänsten väsentligt ändrar eller anpassar varan eller tjänsten samt om bolaget använder varan och tjänsten som insatsvaror för att tillverka eller leverera den sammanlagda produkten. En installationstjänst av en maskin kan inte anses väsentligt anpassa maskinen på det sätt som avses. Inte heller kan de anses utgöra insatsvaror och maskinen och installationstjänsten är inte så starkt beroende av varandra att företaget inte skulle kunna överföra maskinen och installationstjänsten var för sig. Därmed bedöms maskinen och installationstjänsten vara distinkta och utgöra två separata prestationsåtaganden.

I nästa steg behöver bolaget fastställa om respektive prestationsåtagande uppfylls över tid eller vid en viss tidpunkt, för att därmed kunna avgöra tidpunkt för intäktsföring. I p 35 listas kriterier för att redovisa intäkten över tid, där ett av dem ska vara uppfyllt:

A, Kunden erhåller och förbrukar de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande

B, Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång som kunden kontrollerar under tiden den skapas eller förbättras

C, Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato

Avseende maskinen kan kunden först förbruka fördelarna när de kan börja använda den i produktion. Kunden kontrollerar inte maskinen under tillverkning och Maskintillverkarna AB har möjlighet att sälja maskinen till en annan kund och har därmed en alternativ användning. Därmed ska prestationsåtagandet avseende maskinen intäktsföras vid en viss tidpunkt, dvs kriterie A.

För installationstjänsten kan kunden inte heller förbruka fördelarna förrän maskinen kan användas i produktion och ingen tillgång skapas eller förbättras under tjänstens tillhandahållande, alltså även här kriterie A Däremot kan C vara tillämpligt eftersom bolagets prestation inte har någon alternativ användning. Om bolaget har en ovillkorad rätt till betalning för utfört arbete om kunden skulle välja att säga upp avtalet innan tjänsten är slutförd uppfylls kriterierna i C och installationstjänsten ska då redovisas över tid.

I det sista steget måste bolaget allokera transaktionspriset till de två prestationsåtagandena. Detta ska göras till ett hänförligt fristående försäljningspris. I bolagets fall där maskiner säljs separat och bolaget har sålt installationstjänsterna separat bör försäljningspriset som tillämpas vid separata försäljningar tillämpas. Om försäljningspriset i avtalet understiger det sammanlagda beloppet för de fristående försäljningspriserna innebär detta att kunden erhåller en rabatt enligt punkt 81. Om bolaget inte har observerbara bevis om att hela rabatten endast avser det ena prestationsåtagandet ska bolaget allokera rabatten proportionerligt till alla prestationsåtaganden på basis av de relativa fristående försäljningspriserna.

## Svar deluppgift 2.4

- a) Bestämmelser om revisorns yttrande rörande en bolagsstyrningsrapport som upprättats skild från årsredovisningen finner jag i Årsredovisningslagens 6 kap. 9 §. Revisorn ska i ett skriftligt undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport upprättats eller inte, huruvida lämnade upplysningar enligt ÅRL 6 kap 6 § p2-6 är förenliga med årsredovisningen och i överensstämmelse med ÅRL, samt i de fall upplysningar avseende koncernens system för intern kontroll och riskhantering redovisats här istället för i förvaltningsberättelsen ska revisorn även uttala sig om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen och i överensstämmelse med ÅRL. Om upplysningarna innehåller väsentliga fel ska revisorn ange det samt vilka slags fel det rör sig om.
- b) Jag finner vägledning i RevR 16.
  - I. Enligt ÅRL 6 kap. 6 § ska information om direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget anges i bolagsstyrningsrapporten. Eftersom denna information saknas har en bolagsstyrningsrapport enligt kraven i ÅRL ej upprättats. Mitt yttrande innehåller därför uttalandet att en bolagsstyrningsrapport inte har upprättats i enlighet med ÅRL.
  - II. Enligt RevR 16 ska uppgifter om bestämmelser avseende tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt ändring av bolagsordningen kontrolleras mot bolagsordning. Om revisorn finner att bolagsstyrningsrapporten innehåller väsentliga fel i förhållande till ÅRL ska revisorn i sitt yttrande ange vilka fel det rör sig om. Effekten på mitt yttrande blir därmed att jag kommer uttala mig om att upplysningarna inte är förenliga med ÅRL och jag kommer därtill ange att felaktig information lämnats avseende tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt ändring av bolagsordningen.

## Svar deluppgift 2.5

Jag finner vägledning i EtikU14.

- a) Upprättande av deklaration utgör en tillåten tjänst enligt IESBAs etikkod och omfattas av ett svenskt undantag från de förbjudna tjänsterna listade i EUs förordning enligt EtikU 14. Eftersom tjänsten utgör en tillåten förbjuden tjänst för företag av allmänt intresse utgör denna omständighet inget hinder för att anta kunden som revisionskund så länge förutsättningarna i EtikU14 p 5.15 är uppfyllda.
- b) Implementering av IT system som genererar information som är betydande för kundens räkenskapsmaterial eller finansiella rapporter utgör en förbjuden tjänst enligt EtikU14. Denna typ av tjänst omfattas också av att den inte får ha tillhandahållits en revisionskund under räkenskapsåret närmast före den period som ska granskas ("cooling-in period"). Eftersom tjänst tillhandahölls under 2022 av konsulter på min byrå kan jag inte väljas in som revisor för att revidera räkenskapsåret 2023.
- c) Utarbetande av finansiella rapporter utgör en förbjuden tjänst. Enligt EtikU14 p5.19 omfattas förutom företag av allmänt intresse även dess kontrollerade företag inom EU av förbudet varför denna typ av tjänst inte heller får tillhandahållas det svenska dotterbolaget. Tjänsten omfattas av reglerna eftersom tjänsten utförs under räkenskapsåret 2023. Och därmed under revisionsperioden. Att det avser en tidigare redovisningsperiod påverkar inte detta förhållande.

## Svar deluppgift 3.1

- a) Jag söker vägledning i ABL kap 25. Styrelsen för ett bolag där det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska genast upprätta och låta revisorn granska en kontrollbalansräkning. Framtagen kontrollbalansräkning ska undertecknas av styrelsen. Om kontrollbalansräkningen visar att bolagets aktiekapital har till mer än hälften förbrukats ska styrelsen snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma (första kontrollstämman) som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation. Om bolagsstämman inte beslutar att bolaget ska gå i likvidation ska styrelsen inför den andra kontrollstämman, som ska hållas inom åtta månader från den första kontrollstämman, upprätta en ny kontrollbalansräkning och låta bolagets revisor granska även denna. Om beslut om tvångslikvidation krävs i enlighet med 17 § ska styrelsen inom två veckor från den andra kontrollstämman (eller i det fall stämman inte hållits, inom två veckor från det datum stämman som senast skulle hållits) ansöka hos tingsrätten om beslut om likvidation. Om styrelsen underlåter att utföra sina skyldigheter enligt ovan infaller personligt betalningsansvar för förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består.
- b) Jag finner vägledning i RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning. Revisorns uttalande i ett yttrande över en kontrollbalansräkning är ett uttalande med begränsad säkerhet. Revisorn ska uttala sig om huruvida det kommit fram något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller kraven i ABL. Detta innebär att jag som revisor måste bedöma de värden som satts på bolagets tillgångar och skulder i kontrollbalansräkningen och att de är förenliga med reglerna i ABL. Uttalandet med begränsad säkerhet medför att en översiktlig granskning av uppgifterna är tillräcklig och granskningen består främst av förfrågningar och analyser. Till exempel kan min granskning omfatta förfrågningar till företagsledningen avseende förändringar i redovisningssystem, interna kontroller och redovisningsprinciper, analytisk granskning som analys av relevanta relationstal jämfört med tidigare år och budget, rimlighetsbedömning av värderingsintyg och andra underlag som styrelsen haft till



grund för omvärdering av tillgångar och skulder och härledning av siffror i kontrollbalansräkningen till den underliggande bokföringen.

Omfattningen av granskningen avgörs av revisorns kunskap och erfarenheten från tidigare års revisioner och en allmän riskbedömning. Jag som revisor behöver också under granskningens gång utvärdera om de iakttagelser jag gör innebär att ytterligare granskningsinsatser krävs, bland annat kan jag behöva utvidga granskningsinsatsen till att omfatta fullständiga revisionsåtgärder om jag inte kan få tillfredsställande förklaringar till mina iakttagelser i den översiktliga granskningen.

### Svar deluppgift 3.2

Jag finner vägledning i ABL 9 kap, RevR 14 samt EtikU 11. Revisorn ska övervaka pågående affärsförbindelser och bedöma enstaka transaktioner i syfte att upptäcka aktiviteter och transaktioner som avviker från vad revisorn har anledning att räkna med utifrån den kännedom om kunden som revisorn har. Detta omfattar även de produkter och tjänster som tillhandahålls, de uppgifter som kunden lämnar och övriga omständigheter eller utan att vara avvikande ändå kan antas ingå som ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Jag har i revisionen identifierat ett nytt flöde med kontanta betalningar vilka inte är i linje med min tidigare erfarenhet av kundens verksamhet och som också är en transaktionstyp som underlättar anonymitet. Utifrån de enskilda transaktionerna men även totala belopp för kontantbetalningar kan jag behöva ändra och/eller utöka min granskningsinsats avseende bolagets intäkter.

Jag har också noterat ökade konsultkostnader till ovanligt stora belopp som förefaller vara en diffust definierad affärshändelse och där kunden inte kan uppge ursprunget för transaktionen. Dessa ser jag som misstänkta transaktioner vilket tillsammans med omständigheten att kontanta betalningar från privatkunder tillkommit gör att jag genom skärpta åtgärder för kundkännedom och andra nödvändiga åtgärder ska bedöma om det finns skälig grund att misstänka penningtvätt, finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling.

Exempel på skärpta åtgärder kan vara inhämtande av ytterligare information om kundens ekonomiska situation och varifrån kundens ekonomiska medel kommer, kontroll av medborgarskap av fysisk person, begära in mottagningsbevis om bekräftelsebrev skickas för kontroll av identitet av fysiska personer på distans, ökad frekvens för uppdatering av kundkännedomsinformation eller ökad frekvens och intensitet för granskning av transaktioner.

I detta fall bedömer jag att ytterligare åtgärder för kundkännedom för den nye ägaren och styrelseledamoten samt en utökning i granskningen av de misstänkta transaktionerna är lämpliga åtgärder.

Om de skärpta åtgärder jag utför gör att jag finner att det finns skälig grund att misstänka penningtvätt, finansiering av terrorism eller att egendom härrör från brottslig handling är jag skyldig att rapportera alla omständigheter som kan tyda på detta till Polismyndigheten. Jag ska göra detta utan att för kunden eller för någon utomstående röja att en granskning har

genomförts eller att uppgifter lämnats till polis. Jag ska inte avgå eller nämna något om detta i min revisionsberättelse (meddelandeförbud).

### Svar deluppgift 3.3

Förslag på granskningsåtgärder:

- Detaljtester av löneutbetalningar, dvs att utbetalning avseende lön överensstämmer med lönelistor
- Detaljtester av löneberäkningar, till exempel genom att följa lön enligt avtal eller lönerrevision mot lönespecifikation och lönelista
- Rimlighetsbedömning av redovisade sociala avgifter i förhållande mot redovisade lönekostnader
- Detaljtest av utbetald bonus eller andra rörliga ersättningar mot bonusavtal och beslut
- Detaljtest av pensionskostnader mot fakturor från pensionsinstitut
- Detaljtestning av uppsägningsavtal för att identifiera eventuella förhållanden som arbetsbefrielse under uppsägningstiden eller avgångsvederlag samt granska att dessa redovisats korrekt.

### Svar deluppgift 3.4

Jag söker stöd i BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) kapitel 12. De poster som ska ingå i värderingen av färdigvarulagret är:

- Direkt material
- Arbetskostnad för manuell montering
- Bonus från leverantör som säljer materialet till bolaget
- Fraktkostnader för inköp av material från utlandet

De poster som får ingå i värderingen av färdigvarulagret är:

- Löner för inköpsavdelningen
- Planenliga avskrivningar på maskiner i tillverknings
- Planenliga avskrivningar för byggnaden där produktionen sker
- El- och uppvärmningskostnader
- Kvalitetskontroll av den aktuella produkten

### Svar deluppgift 3.5

- a) Jag finner vägledning i ISA 500 och ISA 505. Enligt ISA 500 p. 6 ska revisorn utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Tillräckliga revisionsbevis är kopplade till kvantiteten och ändamålsenliga revisionsbevis till kvaliteten på de inhämtade revisionsbevisen. Revisionsbevisens kvalitet är beroende av den relevans och tillförlitlighet de har, där tillförlitlighet beror på dess källa och karaktär, och under vilka omständigheter det inhämtats, där tillförlitligheten ökar om revisionsbevis erhålls från en extern källa som är oberoende av företaget.

Eftersom likvida medel är ett område som i revisionen normalt sett är förknippat med en högre inneboende risk för oegentligheter är det ett område där externa bekräftelser normalt sett är nödvändiga för att revisionsbevisen ska minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. Av ISA 505 Externa bekräftelser p. 7

framgår att när revisorn använder sig av externa bekräftelser ska han eller hon hålla kontroll över varje begäran om extern bekräftelse bland annat genom att fastställa vilken information som ska bekräftas eller begäras, välja ut den lämpliga bekräftande parten, utforma begäran om bekräftelse så att begäran är rätt adresserad och innehåller information som gör att svaren skickas direkt till revisorn och skicka begäran till den bekräftande parten. Eftersom jag som revisor i ett fall där jag får en kopia på ett engagemangsbesked från revisionskunden varken varit delaktig i förfrågan om engagemangsbeskedet, och inte heller erhållit engagemangsbeskedet direkt från bank, uppfyller detta inte kraven för en extern bekräftelse enligt ISA 505 och utgör därmed inte ett tillräckligt tillförlitligt revisionsbevis.

- b) Enligt ISA 500 finns det ett antal granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis vilka består av förfrågan, inspektion, observation, bekräftelse, omräkning, upprepning av aktivitet och analytisk granskning. Enligt p A2 ger förfrågan vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att dra slutsatsen att det inte finns en väsentlig felaktighet på påståendenivå, och behöver därmed kompletteras med en eller flera andra varianter av granskningsåtgärder. Därmed är de intervjuer som hållits med personal hos bolaget normalt sett inte tillräckliga som revisionsbevis och inspektion av underlag som stöder erhållen information är ett sätt att komplettera granskningen för att uppnå tillräckliga revisionsbevis.
- c) Enligt ISA 230 ska revisorn upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor ska kunna förstå karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts samt resultatet av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats. Vid dokumentation av granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning ska revisorn dokumentera identifikationsfaktorer för de särskilda poster som har granskats. Revisorn kan inkludera kopior av företagets dokument som en del av revisionsdokumentationen, men det är inte ett krav. Jag som revisor behöver därmed inte erhålla kopior av underlag för de poster jag valt ut, utan det är tillräckligt att inspektera dessa hos kunden. Jag behöver dock dokumentera min granskning i tillräcklig omfattning för att en erfaren revisor ska kunna förstå utförd granskning.

Jag bör i detta fall dokumentera identifikationsfaktorer för posterna, så som verifikationsnummer för de poster som valts ut och fakturanummer för fakturaunderlag tillhörande posterna. Jag behöver också dokumentera att jag inspekterat fakturorna okulärt hos kunden samt resultatet av granskningsåtgärden, där jag till exempel kan notera om fakturorna är utställda till revisionskunden, vad fakturorna avser och om jag bedömer att de utgör rörelsegilla poster för att fullfölja kraven på att dokumentera resultatet av min granskning.