

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

December 2014

© Revisorsnämnden 2014

Svar deluppgift 1.1

Jag söker stöd i BFNAR 2012:1 kapitel 13 om varulager, särskilt punkterna 13.7 och 13.8.

Kalkylen behöver ändras enligt följande (kr):

| | |
|--|-------------|
| Ursprunglig kalkylerad tillverkningskostnad | 1 792 |
| Poster vilka inte ska ingå i kalkylen: | |
| Administrationsomkostnader (ej tillverkning) | -48 |
| Försäljningsomkostnader | -320 |
| Lagringskostnader | -26 |
| Ränta färdigvarulager | -12 |
| Ny kalkylsumma | <hr/> 1 386 |

Svar deluppgift 1.2

Med anledning av att bolagets affärssystem är att anse som affärskritiskt så behöver en utvärdering av den interna kontrollen hänförlig till IT-miljön kring affärssystemet ske. Av ISA 315 pkt A104 framgår områden där allmänna IT-kontroller behöver utvärderas. Exempelvis innefattas:

- drift av datacentraler och nätverk
- inköp, byte och underhåll av programvara för system
- programbyte
- åtkomstsäkerhet
- inköp, utveckling och underhåll av program.

Av ISA 315 pkt A63 framgår exempel på olika riskområden som ovanstående kontrollområden är tänkta att täcka. Exempel:

- obehörig tillgång till data
- obehöriga ändringar av data
- obehöriga ändringar i system eller program
- felaktig manuell påverkan på data
- potentiell förlust av data eller svårigheter att komma åt data
-

Svar deluppgift 1.3

Inför att saldoförfrågan ska göras behöver revisorn ta ställning till ett antal områden enligt ISA 530 punkterna 6-8:

- Överväga granskningsåtgärdens syfte och egenskaperna hos den population från vilket urvalet ska göras.
- Fastställa en urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska urvalsrisken till en godtagbar nivå.
- Välja poster för urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald.

När testet genomförts behöver en analys göras av karaktären av och orsaken till eventuella avvikelser och felaktigheter. Vidare behöver en skattning göras av felaktigheten i hela populationen för att få en uppfattning om den potentiella storleken på felet.

När det sedan gäller urvalet så finns några olika alternativ för revisorn att använda i enlighet med ISA 530 Bilaga 4:

- Slumpmässigt urval
- Systematiskt urval
- Värdeviktat urval
- Godtyckligt urval
- Gruppurval

Svar deluppgift 1.4

Jag finner vägledning i RedR3 (direkt stöd saknas i K3-regelverket).

I koncernredovisningen ska upplysning lämnas om ställd säkerhet avseende det koncernmässiga värdet vilket utgörs av värdet på dotterbolagens nettotillgångar justerat för koncernmässiga över- och undervärden; totalt 102 mkr (86 + 16 mkr). I moderbolaget ska upplysning lämnas om ställd säkerhet av det redovisade värdet av aktier i dotterbolag vilket uppgår till 24 mkr.

Svar deluppgift 2.1

- a) Det är styrelsen som har ansvar för att godkänna och avlämna halvårsrapport enligt Lag om Värdepappersmarknad 16 kap 10§. Enligt samma lag 16 kap 6§ och 7§ skall Delårsredogörelse eller Kvartalsrapport lämnas. Noteringsavtalet med Nasdaq OMX reglerar att fyra kvartalsrapporter skall avlämnas, varav delårsrapporten kan vara en. Noteringsavtalet anger att rapporterna skall avlämnas av bolaget och det skall anges vem som avlämnar rapporten. Vanligen lämnas kvartalsrapporter av styrelsen eller VD på delegation av styrelsen.
- b) Bolaget är enligt lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument skyldigt att föra en intern förteckning över de personer som har tillgång till insiderinformation som rör bolaget. Förteckningen ("**Loggboken**") ska kontinuerligt uppdateras så snart någon får tillgång till, eller slutar att ha tillgång till, insiderinformation. Loggboken kan bestå av ett antal separata underförteckningar för det fall det bedöms lämpligt att föra en individuell förteckning för varje enskilt projekt eller omständighet som innefattar insiderinformation. Loggboken ska endast upprättas i syfte att uppfylla tillämpliga lagkrav. Registrering i Loggboken ska inte medföra några rättigheter eller skyldigheter för den registrerade personen utöver vad som stadgas i lag eller i andra föreskrifter.

Samtliga de personer som arbetar inom koncernen, på grund av anställning eller uppdrag, ska upptas i Loggboken när dessa får tillgång till insiderinformation om bolaget. Med uppdragstagare avses till exempel styrelseledamöter, externa konsulter och revisorer. Detta gäller oavsett om personen ifråga har tillgång till insiderinformation regelbundet eller endast vid enstaka tillfällen och oavsett om personen är registrerad i Finansinspektionens insynsregister eller inte.

Jag bör omedelbart föras in i loggboken då jag påbörjar min granskning av kvartalsrapporten och får ta del av den finansiella information som ligger till grund för delårsrapporten.

Svar deluppgift 2.2

- a) Jag finner vägledning i IAS 8, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar samt fel. Rättelse ska ske det år som felet uppstår. Se bilaga avseende hur notupplysningen bör se ut avseende rättelse av fel. Tre balansräkningar behöver inkluderas i bolagets rapport över finansiell ställning.
- b) Jag behöver ta ställning till huruvida bolaget har lämnat upplysningar kring rättelsen av felet i enlighet med IAS 8. Då jag i min revisionsberättelse endast uttalar mig om innevarande år, och då redovisad tillgång och eget kapital är korrekt efter rättelsen av felet så är det min bedömning att jag ej behöver rapportera om rättelsen i min revisionsberättelse, i det fall jag anser att upplysningarna som lämnats av bolaget är korrekt. Revisionsberättelsen utformas därmed enligt standardutformningen.

Svar deluppgift 2.3

Jag finner vägledning i ISA 600 och inleder med att definiera vilka enheter som ska betraktas som betydande enheter och därmed skall granskas för koncernrevisionens ändamål. Dessa enheter kommer även att under året kräva inblandning från det centrala koncernteamet. I ISA 600 punkt 26 och 27 omnämns att enheter kan vara betydande enheter på följande grunder:

- 1) Betydande enhet p.g.a. av enhetens finansiella betydelse för koncernen (punkt 26)
- 2) Betydande enhet p.g.a. att enheten innehåller en eller flera betydande risker med betydelse för koncernens räkenskaper (punkt 27)

Av ISA 600 A 5 framgår att en enhet kan klassificeras i kategori 1 ovan baserat på att de når upp till en viss andel av ett eller flera referensvärden som t ex koncernens tillgångar, vinst eller omsättning. Fastställandet av denna andel och referensvärde bygger på professionellt omdöme. I punkt A 5 nämns som exempel att ett koncernbolag vars referensvärde överstiger 15 % kan välja att betraktas som en betydande enhet baserat på finansiell betydelse. Beträffande enheter som innehåller betydande risker (kategori 2 ovan) – d v s risker som kräver särskilda överväganden i revisionen – definieras de på samma sätt som i revisioner av fristående företag. Den enda skillnaden är att riskernas potential att få en väsentlig effekt ska bedömas utifrån koncernens totala räkenskaper och inte räkenskaperna för den individuella enheten (A 6) samt i linje med detta utifrån det väsentlighetstal som fastställts för koncernen.

För enheter som tillhör kategori 1 ovan måste en revision av enhetens finansiella information ("full scope audit") genomföras (ISA 600 punkt 26). För enheter tillhörande kategori 2 kan också en "full scope audit" göras alternativt revisionsinsatser riktat mot den eller de betydande risker som identifierats för enheten ifråga ("specific scope").

I förslaget till scoping har beaktats resultat före skatt som basen för att bestämma väsentlighet i koncernen. Beaktat de bolag vars resultat överstiger 15 % i koncernen har följande bolag identifierats och väljs därför ut för full ISA revision ("full scope"):

| Bolag | Land | Omsättning (mkr) | Resultat före skatt (mkr) | Andel av koncernens resultat |
|--------------|-------------|-------------------------|----------------------------------|-------------------------------------|
| Bolag A | Sverige | 850 | 85 | 55 % |
| Bolag D | USA | 1 250 | 45 | 28 % |
| Summa | | 2 100 | 130 | 85 % |

Beaktat risk i bolagen identifieras att Bolaget B och Bolaget F är tillverkande bolag med en för revisionen sannolikt högre risk beroende på verksamhetens inriktning. Dessutom gör Bolaget F en förlust varför risken ökar. Dessa bolag väljs därför ut baserat på de särskilda områden som träffas av den förhöjda risken med en begränsad omfattning på revisionens inriktning, så kallat "specific scope".

| Bolag | Land | Omsättning (mkr) | Resultat före skatt (mkr) | Betydande riskområden för revisionen |
|--------------|---------|------------------|---------------------------|--|
| Bolag B | Polen | 200 | 23 | Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder |
| Bolag F | Italien | 450 | -15 | Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder |
| Summa | | 650 | 8 | |

Efter att ha beaktat såväl de finansiella resultatens påverkan på väsentlighet liksom risken i koncernbolagen görs en kontroll av att tillräcklig täckning har erhållits av koncernens resultat, omsättning och tillgångar.

| Bolag | Land | Omsättning (mkr) | Resultat före skatt (mkr) | Summa tillgångar |
|--------------|---------|------------------|---------------------------|------------------|
| Bolag A | Sverige | 850 | 85 | 970 |
| Bolag B | Polen | 200 | 23 | 250 |
| Bolag D | USA | 1 250 | 45 | 600 |
| Bolag F | Italien | 450 | -15 | 450 |
| Summa | | 2 750 | 138 | 2 220 |
| Koncern | | 3 600 | 154 | 2 400 |
| Andel | | 76% | 90% | 95 % |

Jag bedömer att jag fått tillräcklig täckning för revisionen beaktat parametrarna i tabellen ovan och fastställer därför att följande bolag skall granskas och rapporteras för koncernändamål.

| Bolag | Land | Omfattning | Särskilda granskningsområden |
|---------|---------|----------------|---|
| Bolag A | Sverige | Full scope | Full ISA revision |
| Bolag B | Polen | Specific scope | Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder, anläggningstillgångar |
| Bolag D | USA | Full Scope | Full ISA revision |
| Bolag F | Italien | Specific scope | Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder, anläggningstillgångar |

Hade jag kommit fram till att täckningen inte var tillräcklig skulle ytterligare enheter behövt väljas ("scopas in"). Här är frihetsgraden för granskningsinsats större och kan i tillägg till de alternativ som beskrivits ovan även omfatta översiktlig granskning ("review")

Svar deluppgift 2.4

- a) Jag finner vägledning i Svensk kod för bolagsstyrning 4:3 som anger att endast en representant från företagets ledning kan ingå i styrelsen, för att säkerställa att styrelsen är oberoende mot företagsledningen. Då verkställande direktören ingår kan juristen inte ingå i styrelsen om bolagsstyrningskoden skall följas. Det går att avvika från koden om skälen därtill anges.
- b) Revisionsutskottets inrättande regleras i ABL 8 kap. § 49 a. Utskottets styrelseledamöter får ej vara anställda av bolaget, och minst en av ledamöterna ska vara oberoende i förhållande till bolaget och bolagsledningen samt bolagets större aktieägare och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen
 1. fullgör de uppgifter som anges i 8 kap. § 49 b, och
 2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.

Revisionsutskottets uppgifter består av (ABL 8 kap. § 49 b):

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,
2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,
3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och
5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

Svar deluppgift 2.5

Jag finner vägledning i ABL 9 kap revision.

a) Jag är enligt ABL 9:40 skyldig att närvara vid stämman om det med hänsyn till ärendet anses lämpligt. Då rättelse av fel gjorts under året är det min bedömning att jag bör delta. Jag redogör då för vår revisionsprocess, väsentlighet och instruktioner till enheternas revisorer. Jag framhåller även att det är bolagets ledning som upprättar årsredovisningen och styrelsen som avger densamma. Jag redogör för felets art och hur det, trots god planering av revisionen, inte upptäckts.

b) Enligt ABL 9:41 får revisorn inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. Jag bedömer att jag ej kan ge min syn på huruvida årets prognoser är rimliga eller ej, då det ej ligger i mitt uppdrag och det skulle kunna skada bolaget.

Svar deluppgift 3.1

- a) Bolaget kan välja att tillämpa successiv vinstavräkning (BFNAR 2012:1 pkt 23.18) eller färdigställandemetoden (BFNAR 2012:1 pkt 23.31). Då redovisningen inte omfattar en koncernredovisning så är det möjligt att tillämpa båda metoderna. Successiv vinstavräkning är huvudprincipen och innebär att intäkter och kostnader redovisas i takt med färdigställandegraden medan färdigställandemetoden innebär att intäkten redovisas först när arbetet väsentligen fullgjorts. Fram tills dess redovisas utgifter som tillgång och fakturerade belopp som skuld om färdigställandemetoden tillämpas. En förutsättning för användning av successiv vinstavräkning är att det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (se pkt 23.18). Om det ekonomiska utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska en intäkt endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren (pkt 23).

Byte av princip regleras i pkt 37. Där framgår att byte från färdigställandemetoden till successiv vinstavräkning är tillåtet medan det omvända bytet endast får göras om det finns särskilda skäl.

- b) Beräknade totala projektkostnader uppgår till 1 300 tkr vilket överstiger den beräknade uppdragsintäkten med 100 tkr ($1\ 300\ \text{tkr} - 1\ 200\ \text{tkr} = 100\ \text{tkr}$). Då projektet innebär en förlust så ska denna omgående kostnadsföras (pkt 24) varför det uppstår en negativ resultateffekt om 100 tkr i årsbokslutet 2014. Eventuell tidigare vinstavräkning skall återföras.

Svar deluppgift 3.2

Av FAR:s uttalande RevU 4 (samt Etik U11) framgår att jag i rollen som revisor har att beakta lagen om penningtvätt. Detta innebär bl.a. att jag vid antagande av kund ska kontrollera identiteten hos den som etablerar affärsförbindelse med mig som revisor. Jag ska också inhämta information om affärsförbindelsens syfte och art samt utreda kundens ägarförhållande och kontrollstruktur. Löpande ska också uppföljning ske av pågående affärsförbindelse samt om det behövs följas upp varifrån kundens ekonomiska medel kommer. Om inte tillräcklig kundkännedom kan uppnås får affärsförbindelse inte etableras och om affärsförbindelse redan har etablerats ska den avslutas.

Vid misstanke om att styrelseledamot eller VD gjort sig skyldig till brott mot lagen om penningtvätt så ska revisorn anmäla misstanke om brott till åklagare. Innan detta sker bör revisorn dock underrätta styrelsen "utan oskäligt dröjsmål". Revisorn kan dock välja att avstå från att underrätta styrelsen, exempelvis om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några åtgärder.

Svar deluppgift 3.3

Av ISA 260 framgår att revisorn ska, utan onödigt dröjsmål, informera styrelsen och företagsledningen om observationer som görs vid revisionen och som är betydelsefulla och relevanta för styrelsens ansvar (s.k. påpekanden enligt ABL 9 kap. 6§). I punkten 19 framgår

också att kommunikationen ska ske skriftligt om revisorn gör bedömningen att muntlig kommunikation inte är tillräcklig. Exempelvis genom en promemoria över granskningen.

Vid noteringar av mer allvarlig karaktär kan revisorn enligt ABL 9 kap. 39§ avge en erinran till styrelsen eller verkställande direktören. En formell erinran avser noteringar som revisorn gör till styrelsen eller VD men som revisorn inte anser vara av den beskaffenhet att de bör bringas till aktieägarnas och allmänhetens kännedom genom anmärkning i revisionsberättelsen. Handlingen ska lämnas till styrelsen och bolaget ska förvara den på ett betryggande sätt. Handlingen ska även tas upp och protokollföras vid ett styrelsemöte inom fyra veckor från mottagandet och före kommande årsstämma.

Svar deluppgift 3.4

- a) Av ÅRL 2 kap 1 § framgår att en årsredovisning för ett större företag ska inkludera en finansieringsanalys. Då bolaget uppfyller samtliga kriterier för att räknas som ett större företag så är det ett krav att inkludera en finansieringsanalys i bolagets årsredovisning. Då bolaget valt att utelämna denna så är detta ett avsteg från kraven i ÅRL och således något som behöver upplysas om i revisionsberättelsen. Vi uttalar oss som en följd av detta med reservation.
- b) Då den tidigare VD:n inte längre kvarstår i tjänst så omfattas hon inte av ABL 21 kap 1 § varför detta inte är att anse som ett förbjudet lån. Av samma skäl är detta inte något som behöver tas upp i revisionsberättelsen.