

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

**December 2018**

© Revisorsinspektionen 2018

## Svar deluppgift 1.1

Förslag på granskningsåtgärder:

- Inhämta av bolagets specifikation över vilka poster avräkningskontot består av per 2018-12-31 samt en huvudboklista över transaktioner på kontot. Kontrollsummering av specifikationen för att säkerställa att den överensstämmer med huvudbokssaldot.
- Kontrollera att specifikationen innehåller korrekt data genom stickprov från specifikation mot huvudbok och mot leveransdokument.
- Fordran är mot en extern part och därmed bör en saldoförfrågan, en extern bekräftelse, inhämtas från kunden i enlighet med ISA 505. Enligt ISA 500 är detta oftast ett tillförlitigare revisionsbevis då det inhämtas från en oberoende källa och säkerställer fullständighet, existens och rätt periodisering.
- För att granska fullständigheten i kontot tas stickprov från huvudboken före och efter balansdagen mot leveransdokument (periodiseringskontroll). Syftet med denna kontroll är att bedöma att transaktionerna är bokade på rätt räkenskapsår.
- Kontrollera åldersstrukturen på saldots poster består av (åldersanalys) för att undersöka om det finns gamla poster som möjligen inte kan faktureras. Syftet med denna kontroll är att se om det finns ett nedskrivningsbehov.

## Svar deluppgift 1.2

- a) Jag söker stöd i BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) kapitel 12. De utgifter som inte ska ingå i värderingen av färdigvarulagret är:
  - i. Utgift för att frakta den färdiga cykeln från färdigvarulagret i Vetlanda till distributionslagret i Jönköping (4 kr)
  - ii. Löner för försäljningspersonal (30 kr)
  - iii. Utgifter för utveckling av en ny cykelhållare, fördelat per cykel som tillverkats under tiden som utveckling sker (8 kr)
- b) Enligt BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) 12.6 samt 4 kap 9§ ÅRL ska anskaffningsvärdet uppgå till utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Det innebär att när ett bolag köper in ramar under året ska de värderas till valutakursen vid leveranstillfället. Det innebär att det inte ska ske någon omräkning per 2018-12-31.
- c) Revisionsmässiga urval behandlas i ISA 530. Populationen är hela lagret och urvalet görs utifrån hela populationen. Urvalsstorleken kan baseras på slumpmässigt urval, systematiskt urval, värdeviktat urval, godtyckligt urval eller gruppurval. Om det finns större enskilda poster i lagret kan dessa väljas ut baserat på den arbetsväsentlighet som finns i revisionen. Det resterande urvalet tas fram genom ett slumpmässigt urval. Urvalsstorleken för det slumpmässiga urvalet påverkas till exempel av faktorer som revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter, omfattning av annan substansgranskning och det totala förväntade fel revisorn bedömer finns i populationen.

### Svar deluppgift 1.3

- a) Enligt 8 kap 20§ ABL så kan en styrelsesuppleant träda in i en styrelseledamots ställe om styrelseledamoten inte kan närvara. Det innebär att om systrarnas morfar är tillgänglig kan han träda in i Evas ställe och då blir styrelsen beslutsför och kan ta beslutet om förvärvet. Om inte deras morfar är tillgänglig är styrelsen inte beslutsför och kan enligt 8 kap 21§ inte ta något beslut i frågan.
- b) Enligt 8 kap 20§ ABL så kan en styrelsesuppleant träda in i en styrelseledamots ställe om styrelseledamoten inte kan närvara. Det innebär att om deras morfar är tillgänglig kan han träda in i Evas ställe och skriva under årsredovisningen.

### Svar deluppgift 1.4

Jag finner vägledning i ISA 570 som behandlar fortsatt drift. Det är företagsledningen som är ansvarig för att göra en bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Revisorns ansvar är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende, och dra slutsatser om, huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift samt lämna eventuella upplysningar i årsredovisningen. Nedan ges förslag på granskningsåtgärder:

- Fråga företagsledningen om de har kännedom om händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan innebära betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Inhämta bolagets budget och kassaflödesprognos och utvärdera tillförlitligheten i de data som tagits fram för att upprätta budget/prognosen och bedömma om det finns tillräckligt stöd för de antaganden som budget/prognos bygger på.
- Överväg om det finns ytterligare fakta eller information som har blivit tillgänglig efter det datum när företagsledningen gjort sin bedömning.
- Utför granskningsåtgärder avseende efterföljande händelser.
- Läs villkoren i skuldebrev och låneavtal för att fastställa om bolaget har brutit mot några villkor i avtalet.
- Läs protokoll från styrelsemöten och bolagsstämmor för att se om de behandlar finansieringsproblem.
- Begär ett skriftligt uttalande från företagsledningen avseende deras planer på framtida åtgärder och dessa planers genomförbarhet.

### Svar deluppgift 1.5

Det åligger företagets styrelse att upprätta årsredovisning och ge revisorn tillfälle att granska denna handling. I enlighet med 8 kap 2§ ÅRL ska årsredovisningen lämnas till revisorn senast sex veckor före den ordinarie stämma där årsredovisningen ska behandlas. När jag märker att årsredovisningen inte kommer mig tillhanda kontaktar jag, i enlighet med god revisionssed, styrelsen och uppmärksammar dem på dess skyldigheter. Jag väljer att göra detta först skriftligt (e-post eller brev) och om detta inte får effekt skickar jag en formell erinran i enlighet med 9 kap 39§ ABL. I erinran informerar jag om att årsredovisningen riskerar att bli för sent upprättad och att bolaget riskerar att åläggas förseningsavgifter från Bolagsverket om handlingar ej kommer till Bolagsverket senast den 31 juli. Vid längre förseningar finns det risk att det kan utgöra bokföringsbrott.

Om jag inte får något svar från styrelsen eller får någon årsredovisning och det finns skäl att anta att årsredovisningen inte kommer att bli upprättad utan väsentlig fördröjning måste jag beakta reglerna i 9 kap 42-44§§ ABL då en försening av inlämnande av årsredovisningen kan utgöra bokföringsbrott. Årsredovisningen är redan en månad sen och jag måste överväga att lämna en redogörelse om misstanke om bokföringsbrott till åklagaren. Innan jag lämnar en sådan redogörelse måste jag alltid informera styrelsen och ge dem möjlighet att svara. Innan jag lämnar en redogörelse till åklagaren måste jag beakta om det utgör ett obetydligt bokföringsbrott eller inte. Om årsredovisningen inte framläggs på en ordinarie bolagsstämma inom senast elva månader efter räkenskapsårets utgång måste jag alltid lämna en redogörelse till åklagaren oavsett andra faktorer.

Jag måste även överväga att avgå från revisorsuppdraget.

## Svar deluppgift 2.1

De nya ränteavdragsbegränsningarna innebär bland annat att:

- Bolag som har ett negativt räntenetto endast beviljas avdrag om 30 % av skattemässigt EBITDA (resultat före finansiella poster, skatt och avskrivningar/nedskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar). En viktig skillnad mot redovisningsmässigt EBITDA är att vid beräkning av skattemässigt EBITDA utgår man från det skattemässiga resultatet och därefter återläggs avdragsgillt/skattepliktigt räntenetto och avskrivningar/nedskrivningar. Detta innebär att bl.a. att erhållna/lämnade koncernbidrag ingår i det skattemässiga EBITDA-måttet. Även övriga eventuella finansiella poster som är klassificerade som avdragsgilla/skattepliktiga men skattemässigt inte är klassificerade som ränta ingår. 30 procent av det ovan framräknade beloppet utgör avdragsunderlag och jämförs med det räntenetto som skulle kunna bli avdragsgillt om det ligger inom avdragsunderlaget. Överskjutande belopp blir inte avdragsgillt, men får sparas för utnyttjande inom de kommande sex åren. Om bolaget byter ägare förloras "kvarstående ej utnyttjade räntenetton".
- Koncernbolag med koncernbidragsrätt kan i viss utsträckning skattemässigt få utnyttja ett positivt räntenetto i ett bolag mot ett negativt räntenetto i ett annat koncernbolag. För detta krävs ingen förmögenhetsöverföring som vid ett koncernbidrag, utan avsikten är att denna justering enbart görs i deklarationen för de berörda bolagen.
- Det finns en lättnadsregel. Avdrag för (i övrigt avdragsgillt) negativt räntenetto får alltid ske upp till 5 Mkr. Om något bolag inom en intressegemenskap utnyttjar lättnadsregeln får det sammanlagda avdraget för företagen inom intressegemenskapen inte överstiga 5 Mkr.
- Bolagsskattesatsen sänks i två steg, år 2019-2020 till 21,4% och fr.o.m. 2021 till 20,6%.

Skattepliktigt resultat (Mkr):

Nettoomsättning	120
Rörelsens kostnader	-40
Avskrivningar	-22
Ränteinkomster	2
Ränteutgifter	-18
<u>Koncernbidrag</u>	<u>-10</u>
Resultat före skatt	32
<u>Skattemässiga justeringar</u>	<u>6 (5+1)</u>
Skattepliktigt resultat	38

Skattemässigt EBITDA:

Skattepliktigt resultat	38
Räntenetto (18-1-2)	15
<u>Avskrivningar</u>	<u>22</u>
Skattemässigt EBITDA	75

Avdragsrätt räntenetto:

Skattemässigt EBITDA  $75 * 30 \% = 22,5$

$22,5 > 15$  (räntenetto) => full avdragsrätt

Skatt för året:

Skattepliktigt resultat  $38 * 21,4\% = 8,13$  Mkr

## Svar deluppgift 2.2

Bolaget är ansvariga för att upprätta ett bokslut vid årets slut. I detta ingår att ta ställning till värdering av tillgångar, varav fastigheter är ett tillgångsslag. Beaktat att bolaget följer K3 tillämpas ingen verkligt värde-värdering utan värdering sker till anskaffningsvärde minus avskrivningar/nedskrivningar. Avskrivningar sker enligt plan och utöver detta behöver bolaget pröva om något ytterligare nedskrivningsbehov föreligger. I detta fall påvisar bolagets egna beräkningar att ytterligare nedskrivningsbehov inte föreligger medan den externa värderingen visar ett lägre värde vilket skulle föranleda en nedskrivning.

Som revisor har jag att pröva bokfört värde mot de värderingar som gjorts. I enlighet med ISA 505 gäller generellt att externa bekräftelser eller, som i detta fall, externa värderingar gjorda av oberoende aktörer kan innebära ett starkare revisionsbevis än bolagets egna beräkningar. Dock behöver jag som revisor utvärdera vem den värderande parten är, dess erfarenhet och kompetens. Jag har även som revisor att förhålla mig professionellt skeptisk mot de uppgifter och beräkningar som ligger till grund för bokslutet. I detta fall försöker jag i första hand förstå vad det är som gör att beräkningarna kommer fram till olika resultat. Är det några antaganden som är olika eller ett rent räknefel? Om det är olika antaganden som leder fram till resultaten så kan jag utvärdera detta mot fakta om marknad, räntor etc. Om jag bedömer att den externa värderingen är korrekt rekommenderar jag bolaget att följa denna och följaktligen skriva ner fastigheterna i motsvarande utsträckning. Om så inte sker beaktar jag hur väsentligt felet är innan jag avger revisionsberättelsen.

### Svar deluppgift 2.3

I enlighet med ISA 620 så behöver jag i min roll som revisor säkerställa att tillräcklig erfarenhet och kompetens finns i revisionsteamet. Kompetensen kan både avse själva revisionen men också olika typer av andra områden såsom redovisning, beskattning, moms och värdering. När jag använder mig av dessa specialister i revisionen så behöver jag själv bedöma om dessa har relevant kompetens och erfarenhet för uppgiften samt utvärdera deras objektivitet. Bedömning av erfarenhet och kompetens kan inkludera genomgång av erfarenhet från liknande uppgifter, utbildningsbakgrund etc. Den utvärdering jag gör behöver även dokumenteras i min revisionsdokumentation då det är en del av revisionsarbetet. Det är även viktigt att understryka att jag i rollen som revisor är den som är ensamt ansvarig för det slutliga uttalandet i revisionsberättelsen.

### Svar deluppgift 2.4

- Som revisor har jag bl.a. till uppgift att bedöma om någon styrelseledamot eller VD i något väsentligt avseende handlat i strid med bolagsordningen. I detta fall har bolaget inte följt bolagsordningen med avseende på antalet styrelseledamöter. Dessutom har förhållandet inte bara pågått under en kortare tid utan under hela räkenskapsåret. Som en följd av detta bedömer jag att avsteget från bolagsordningen behöver noteras i revisionsberättelsen.
- Det åligger styrelse och VD att skyndsamt upprätta, och låta revisorn granska, en kontrollbalansräkning om det kan konstateras eller misstanke föreligger om att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet är förbrukat. I detta fall har en kontrollbalansräkning upprättats först efter 7 månader vilket inte kan anses vara i enlighet med reglerna i aktiebolagslagens 25 kap. Jag anser därför att detta behöver noteras i revisionsberättelsen.

Se bilagd Revisionsberättelse.

### Svar deluppgift 3.1

I korthet innebär implementeringen av IFRS16 att koncernens samtliga leasingavtal ska redovisas i balansräkningen. Detta innebär att hyresavtal för butikerna ska redovisas som finansiella leasingavtal. Det diskonterade nuvärdet av samtliga framtida leasingavgifter redovisas som en tillgång i balansräkningen. Motsvarande belopp redovisas som en skuld i balansräkningen och återförs vartefter leasingbetalningarna sker. Löpande delas leasingavgifterna upp i en amorteringsdel som minskar den redovisade skulden och en räntedel som redovisas i koncernens resultaträkning. Effekten blir att koncernens balansomslutning ökar samt att bolagets rörelseresultat förbättras. Rörelseresultatet förbättras som en följd av att räntekomponenten i leasingbetalningarna istället redovisas i koncernens finansnetto istället för, som tidigare, i rörelseresultatet.

Koncernen behöver som förberedelse kartlägga samtliga leasingavtal. Utvärdering behöver då även göras om det är några av dessa avtal som faller under förenklingsreglerna om lågt

värde och/eller kortare leasingperiod än 12 månader. Vidare behöver man ta fram den ränta som leasingavgifterna ska diskonteras utifrån och som sedan också ska användas för att kunna urskilja räntekomponenten i de löpande leasingavgifterna.

Slutligen behöver man ta ställning till vilken metod för övergången till IFRS16 som ska användas (om koncernen tillämpar full retroaktivitet eller endast framåtriktat).

### **Svar deluppgift 3.2**

I koncernen ska redovisning ske i enlighet med IAS 37 § 14. I denna stadgas att det framtida åtagandet att återställa lokalerna i befintligt skick behöver uppskattas till utgift och tidpunkt. Beaktat att utgiften uppstår längre fram i tiden så behöver diskontering ske till nuvärde. Det framräknade värdet ökar leasingtillgången (enligt IFRS 16 § 24-25) och motsvarande avsättning ska redovisas. Tillgången skrivs av under avtalets återstående period medan avsättningen endast ökar som en följd av att diskonteringsfaktorn förändras i och med att utbetalningen kommer närmare i tiden.

För moderbolaget gäller, i enlighet med RFR2, undantag från IFRS 16 vilket innebär att leasingavgifterna skall redovisas linjärt över redovisningsperioden. Nyttjanderätten och leasingkulden redovisas inte i balansräkningen.

### **Svar deluppgift 3.3**

I enlighet med ISA 550 om närståendeförhållanden så anses en person som har ett bestämmande eller betydande inflytande över bolaget vara närstående. I detta fall så får grundaren anses ha ett åtminstone betydande inflytande (och möjligen också ett bestämmande inflytande beroende på ägandet av de övriga aktierna). När det gäller ägaren av Igo är denne också styrelseledamot i Detaljisten AB, vilket sannolikt kan tyda på ett bestämmande eller betydande inflytande i Detaljisten AB.

Beaktat att IAS 24 innehåller krav på upplysningar kring närståendetransaktioner behöver jag som revisor, i enlighet med ISA 550 pkt 3, genomföra specifika granskningsåtgärder. Detta för att säkerställa att korrekt redovisning och upplysning om relationer, transaktioner och saldon i enlighet med regelverket sker. Som en del av tänkta granskningsåtgärder behöver revisorn redan i planeringsfasen utvärdera vilka närståendetransaktioner som kan vara aktuella samt vilka risker som detta kan föranleda. Vidare behöver revisorn löpande under revisionens fortgående vara uppmärksam på information, dokument, avtal etc som kan vara tecken på att närståendetransaktioner kan ha ägt rum. Slutligen behöver närståendetransaktioner tas upp i uttalandet från företagsledningen som avges till revisorn.

Vad gäller upplysningskrav så framgår detta av IAS 24, pkt 18 och 21. Här framgår att bolaget bl.a. behöver upplysa om karaktären på närståenderelationen, transaktionsbelopp och eventuella utestående mellanhavanden.

### Svar deluppgift 3.4

Noterade bolag på Nasdaq Stockholm behöver utöver en årsredovisning avge en bokslutskommuniké och en halvårsrapport upprättad i enlighet med IAS 34. Rapportering behöver även ske för första- respektive tredje kvartalet. För dessa perioder räcker det dock med att avge en delårsredogörelse som inte behöver vara upprättad i enlighet med IAS 34. Revisorsgranskning ska ske av en delårsrapport under året. I samband med detta ska även en rapport tas fram till revisionsutskottet.

Vidare är det ett krav för bolag noterade på Nasdaq Stockholm att upprätta sin redovisning i enlighet med IFRS för koncernredovisningen och RFR2 för moderbolagets redovisning. Detta är således ett krav som Detaljisten AB redan idag uppfyller.

Utöver ovanstående tillkommer ett krav på upprättande av hållbarhetsrapport. Om moderbolaget för Detaljisten AB redan tidigare uppfyllt kraven för detta så innebär inte detta något tillkommande rapporteringskrav. Som revisor avger jag ett yttrande över hållbarhetsrapporten.

För mig som revisor krävs en utökad rapportering till revisionsutskottet. Notering på Nasdaq Stockholm innebär även ett krav på upprättande av bolagsstyrningsrapport. Även denna ska granskas av revisor och yttrande avges.

Slutligen kräver notering på Nasdaq Stockholm att ersättning till ledande befattningshavare granskas av revisor och yttrande avges till årsstämman om att antagna riktlinjer efterlevts under året.

### Svar deluppgift 3.5

De särskilda reglerna för revision av denna typ av bolag återfinns i RevR 100 Revision av finansiella företag. För att du som revisor ska kunna ta dig an uppgiften som revisor för ett finansiellt företag krävs särskild kompetens i form av certifiering som finansiell revisor (FAR-krav). För finansiella företag gäller rotationskrav som reglerar att maximal tid som revisor uppgår till 10 år. Huvudansvarig revisor (vid byråval) måste dock lämna efter sju år. Samma revisionsbyrå kan inte återväljas förrän efter en karenstid om fyra år.