

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

November 2019

© Revisorsinspektionen 2019

Svar deluppgift 4.1

Jag finner stöd i ISA 520 p. 5 om substansanalytisk granskning. Jag kommer att sätta en förväntan på saldot för respektive konto som tar sin utgångspunkt i föregående års utfall och årets budget. Jag bestämmer hur stor procentuell avvikelse som kan accepteras utan kompletterande granskning. För många av kontona ligger årets utfall nära både föregående års utfall och årets budget och avvikelsen är därmed i nivå med förväntan. Dessa konton granskas inte ytterligare i detalj.

Jag kommer att granska kontona för reparationer, annonser och IT-kostnader, då det är dessa som har störst avvikelser från förväntat utfall f å och från årets budget. På dessa konton kommer jag att göra kontoanalyser och välja ut de största posterna och granska mot underlag.

Vad gäller kontona för reparationer och IT-kostnader kommer jag granska om det finns kostnader på dessa konton som borde aktiveras som anläggningstillgångar, t ex datorutrustning eller inventarier. Jag kommer också att särskilt granska periodiseringen, för att säkerställa att annonskostnaderna verkligen hör till det aktuella räkenskapsåret. Jag kommer också granska att utgifterna är rörelsetillhöriga.

Svar deluppgift 4.2

Enligt K2-regelverket p.16.2 ska en avsättning redovisas om

- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Enligt 16.9 ska en avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.

Då Skatteverket fattat ett omprövningsbeslut, finns det ett beslut fattat av en myndighet. En tillförlitlig uppskattning av beloppet ska då göras och detta belopp redovisas som avsättning.

Beloppet 230 tkr ska redovisas som en avsättning i balansräkningen och som en skattekostnad i resultaträkningen.

Svar deluppgift 4.3

Alla yttranden revisorer utfärdar behöver upprättas i enlighet med någon form av ramverk för gransknings- eller bestyrkandeuppdrag.

Att utfärda ett yttrande över omsättningen i ett bolag passar bäst att göra inom ramen för SNT 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information.*

Jag kommer att upprätta ett uppdragsbrev för denna granskning där det framgår vilka granskningsåtgärder som ska göras inom ramen för uppdraget. Jag börjar med att ta in hyresavtalet för att läsa vilka villkor som gäller för omsättningshyran. Den granskning jag

utför består i att stämma av omsättningsuppgiften som uppges mot redovisningen och mot kassasystemet.

Jag kommer sedan att skriva ett yttrande som beskriver de granskningsåtgärder som utförts och eventuella noteringar från denna granskning. Yttrandet är en rapport över faktiska iakttagelser och varken ett yttrande med rimlig eller begränsad säkerhet. Blanketten från bolaget kommer inte att undertecknas av mig.

Svar deluppgift 4.4

- a) Enligt aktiebolagslagen 25 kap 13 § ska styrelsen upprätta en kontrollbalansräkning och låta bolagets revisor granska denna så snart det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av aktiekapitalet. Redan i september/oktober fanns det skäl att anta att aktiekapitalet var förbrukat till mer än hälften. Att inte upprätta kontrollbalansräkning förrän i början av april är för sent och innebär att aktiebolagslagens regler inte följts. Jag kommer därför att anmärka på detta i revisionsberättelsen. I inledningen till revisionsberättelsens del 1 Rapport om årsredovisning skriver jag: "Jag har utfört en revision av årsredovisningen, vars balansräkning också utgör kontrollbalansräkning, för" i enlighet med Bilaga 1 till RevR 1.
- b) Då jag är ny revisor för detta år kommer jag att ta in en Övrig upplysning i en revisionsberättelse om att föregående års årsredovisning reviderades av annan revisor. Detta framgår av ISA 706 samt ISA 510. Att den tidigare revisorn inte har lämnat någon redogörelse i samband med sin avgång gör att jag inte kan bifoga denna till min revisionsberättelse vilket också ska framgå av upplysningen enligt RevR 9, p.15.7 och exempel 19 b.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 5.1

I svaret nedan innebär gråmarkerade fält angivna uppgifter eller uppgifter som beräknats i tidigare tabell i svaret. Vitt fält innebär nytt beräknat belopp.

- a) Soliditet

Soliditet beräknas som justerat eget kapital i procent av balansomslutningen.

	2019
Balansomslutning (enl uppgift)	70
Soliditeten (enl uppgift)	32,0%
Justerat EK (beräknat från ovan) före förändring	22,4
Minskning resultat (enl uppgift)	-10
Nytt Justerat EK	12,4
Ny Balans	60
Ny Soliditet	20,7%

Soliditeten påverkas av en resultatnedgång dels genom att det egna kapitalet minskas, dels genom att balansomslutningen minskas (allt annat lika eftersom en resultatnedgång motsvaras av nedgång i kundfordringar eller kassa).

Kassalikviditet

Kassalikviditeten beräknas som omsättningstillgångar exklusive lager och pågående arbeten i procent av kortfristiga skulder. I uppgiften anges att det inte finns några långfristiga skulder. Samtliga skulder är därför korta.

	2019
Balansomslutning (enl uppgift)	70
Justerat EK (hämtat från tabell ovan) före förändring	22,4
Kortfristiga skulder	47,6
Kassalikviditet	91,0%
Omsättningstillgångar exklusive lager och pågående arbete (beräknat)	43,3
Minskning resultat (enl uppgift)	-10
Ny Omsättningstillgångar exklusive lager och pågående arbete (beräknat)	33,3
Ny Kassalikviditet	70,0%

Kassalikviditeten påverkas av en resultatnedgång genom att omsättningstillgångarna minskas (allt annat lika eftersom en resultatnedgång motsvaras av nedgång i kundfordringar eller kassa).

Avkastning på eget kapital

Avkastning på eget kapital beräknas som nettoresultat i procent av justerat eget kapital. Nettoresultat= resultat efter skatt. Justerat eget kapital= eget kapital plus obeskattade reserver med avdrag för uppskjuten skatteskuld.

	2019
Nettoresultat (enl upg)	17
Minskning resultat (enl upg)	-10
Nytt nettoresultat	7
Nytt justerat EK (hämtat från tabell ovan)	12,4
Ny Avkastning på eget kapital	56,0%

Avkastning på eget kapital påverkas av en resultatnedgång genom att nettoresultatet minskas liksom det egna justerade kapitalet (allt annat lika).

- b) Flera nyckeltal skulle kunna vara relevant för detta bolag med konsulter. Nyckeltal som beläggningsgrad, projektmarginal eller omsättning per anställd konsult är några av dessa. De beräknas enligt nedan:
- i. Beläggningsgrad: antalet timmar nedlagda i projekt i procent av totala antalet tillgängliga timmar
 - ii. Projektmarginal: Bruttovinst i procent av projektomsättning
 - iii. Omsättning per anställd konsult: total omsättning / antalet anställda konsulter

Svar deluppgift 5.2

Avsättning för avgångsvederlag och liknande är ett kopplat område, vilket innebär att god redovisningssed styr inkomstskattemässig hantering.

Enligt K3 kap 28 (ersättningar till anställda) samt kap 21 (avsättningar) gäller att:

Det belopp som ska redovisas som skuld eller avsättning är den delen av ersättningen som inte ger några ekonomiska fördelar för företaget, dvs för den tid som den anställda inte utför något arbete. Avsättning eller skuld redovisas när den förpliktigande händelsen har skett, vilket i detta fall anses vara när avtal träffats. Uppsägningslön under den tid som den anställda arbetar kostnadsförs under den tid som den anställda arbetar.

Jag kommer uppmana bolaget att justera bokslutet så att lönen under perioden januari – april 2020 inte reserveras som en kostnad i bokslutet per 2019-12-31. I det fall detta inte sker får jag utvärdera felet tillsammans med övriga noterade fel i bokslutet för att avgöra om det påverkar mina uttalanden i revisionsberättelsen.

Slutsatsen är att per 2019-12-31 kan hela avgångsvederlaget inklusive sociala avgifter hanteras som avdragsgilla kostnader. Den ordinarie lönen för perioden januari – april 2020, inklusive sociala avgifter, ska inte reserveras och de är därmed inte avdragsgilla inkomstskattemässigt.

Svar deluppgift 5.3

Jag kommer att be bolaget utreda vilka belopp det rör sig om så att bolaget och jag kan ta ställning till vilken påverkan beloppen har haft på årets finansiella rapporter. Jag kommer att granska hur rutinen för godkännande av reseräkningar ser ut och varför beloppen godkännts.

Beroende på utfallet av dessa utredningar och undersökningar kommer jag eventuellt att göra en fördjupad granskning av kostnaderna i bolaget för att säkerställa att det inte finns fler liknande händelser. Jag kommer att se till att kostnaderna hanteras korrekt ur ett inkomstskattemässigt perspektiv. Jag kommer också i min avrapportering till styrelsen ta med denna händelse och rekommendera vilka åtgärder bolaget bör vidta för att stärka den interna kontrollen så att detta inte upprepas i framtiden.

Min preliminära bedömning är att det inte kommer att få någon påverkan på min revisionsberättelse varken för bolaget eller koncernen eftersom beloppen för revisionen är oväsentliga.

Svar deluppgift 5.4

- a) Genomsnittsmetoden tillämpas vilket betyder att bokfört värde per 2019-12-31 räknas ut enligt följande (tkr):

Anskaffningsvärde IB	535,0
Årets anskaffning	95,0
Totalt anskaffningsvärde innan försäljning	630,0
Genomsnittligt anskaffningsvärde per aktie $630\ 000/1200=525$ kr	
Försäljning av 700 aktier à 525 kr/st	367,5
Kvarvarande aktier till anskaffningsvärde 500 st à 525 kr	262,5

- b) I bolagets resultaträkning kommer det att redovisas en utdelning på aktierna om 14 tkr samt en vinst vid försäljning av aktier med 128,5 tkr (496–367,5).
- c) Då dessa aktieinnehav avser överlikviditet ska de redovisas som Övriga kortfristiga placeringar under rubriken Kortfristiga placeringar i bolagets balansräkning. I resultaträkningen kommer både utdelningen och försäljningsvinsten att redovisas som Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter. Detta framgår av FAR:s schema för resultat- och balansräkning i *RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag*.

Svar deluppgift 5.5

Koncernbidrag är en skatterättslig term som syftar till att jämna ut resultatskillnader mellan bolag i en koncern. Det finns inget begrepp i bolagsrätten som heter koncernbidrag, utan det är att anse som en värdeöverföring. En utvärdering måste därför göras i enlighet med de aktiebolagsrättsliga reglerna om värdeöverföring.

I det fria egna kapitalet om 250 tkr är koncernbidraget avdraget, vilket innebär att det ryms inom det fria egna kapitalet.

Jag behöver dock göra en utvärdering av koncernbidraget i enlighet med försiktighetsregeln i aktiebolagslagens 17 kap 3 §.

Svar deluppgift 6.1

- a) Upplupet anskaffningsvärde. Bedömning är att den uppfyller villkoren i IFRS 9 punkt 4.1.2, dvs tillgången innehas inom ramen för en affärsmodell vars mål är att inkassera kassaflöden och dessa kassaflöden är betalningar av kapitalbelopp och eventuell utestående ränta.
- b) Upplupet anskaffningsvärde. Bedömning är att den inte ingår i undantagen i IFRS 9 punkt 4.2.1 och därmed ska redovisas till upplupet anskaffningsvärde.
- c) Upplupet anskaffningsvärde. Bedömning är att den inte ingår i undantagen i IFRS 9 punkt 4.2.1 och därmed ska redovisas till upplupet anskaffningsvärde.
- d) Verkligt värde via resultatet. Bedömning är att den inte faller in i kategorierna i IFRS 9 punkt 4.1.2 och 4.1.2.A och därmed ska redovisas i enlighet med punkt 4.1.4.

- e) Bedömningen är att den inte faller in i kategorierna i IFRS 9 punkt 4.1.2 och 4.1.2.A och därmed ska redovisas i enlighet med punkt 4.1.4. Enligt 4.1.4 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val för särskilda investeringar i eget-kapitalinstrument och välja att redovisa det till verkligt värde via övrigt totalresultat. Om inte det valet görs ska det redovisas till verkligt värde via resultatet.
- f) Upplupet anskaffningsvärde. Bedömning är att den uppfyller villkoren i IFRS 9 punkt 4.1.2.

Svar deluppgift 6.2

- a) Nej, en ny diskonteringsränta ska användas pga. förändringen av leasingperioden. Se IFRS 16 punkt 40.
- b) Ja, enligt IFRS 16 punkt 42 ska lease-skulden omvärderas om det belopp som förväntas betalas ut enligt en restvärdesgaranti förändras. Det innebär att även leasingtillgången kommer att förändras.

Svar deluppgift 6.3

I uppgiften finns information om att implementeringen har fått en väsentlig effekt på koncernens redovisning vilket gör att jag utgår från att det är ett väsentligt konto och därmed utformar jag mina granskningsåtgärder utifrån detta. Jag bedömer att jag behöver genomföra följande granskningsåtgärder:

- Inhämta en lista över samtliga kontrakt samt de värden som har använts i beräkningen av respektive kontrakt och slutligt värde på tillgången/skulden per 31 december 2019. Detta värde ska stämma överens med vad som är redovisat i årsredovisningen.
- Utifrån listan över samtliga kontrakt kommer jag att genomföra ett urval av väsentliga kontrakt samt ett representativt urval på övriga kontrakt och sedan verifiera indata i systemet mot kontraktet och leverantörsfaktura. Jag kommer även säkerställa att kontrakten är redovisade i enlighet med de principer som bolaget har valt att använda i IFRS 16.
- För att bedöma fullständigheten i kontrakten kommer jag att göra en avstämning mellan leasingavgiften enligt IFRS 16-beräkningen och jämföra med vad som är kostnadsfört i juridisk person. Alternativt jämföra med erhållna leverantörsfakturor.
- Genomgång av utbetalningar månaderna innan och efter årsskiftet för att identifiera eventuella kontrakt som inte har tagits med. Jag väljer då att analysera utbetalningar med samma belopp flera månader i rad vilket kan vara en indikation på att det är ett leasingkontrakt.
- Genomgång av bolagets redovisningsprinciper avseende IFRS 16 och de val som har gjorts i de fall det finns möjlighet till val. Säkerställa att bolagets redovisningsprinciper enligt årsredovisningen överensstämmer med IFRS 16 samt att dessa tillämpas.
- Genomgång av bolagets bedömningar/val i samband med implementeringen. Exempel på väsentliga bedömningsposter är val av diskonteringsränta och förlängningsperiod. Jag kommer att diskutera med företagsledningen för att säkerställa att korrekta bedömningar har gjorts. Vid svårare frågor kan jag välja att ta hjälp av en redovisningsexpert eller expert på värderingsantaganden.
- När det gäller det inköpta systemet måste vi testa det. Det gör vi genom att ta ett antal stickprov och göra om beräkningarna själva för att säkerställa att systemet räknar rätt. Vi behöver även granska att bolaget har en god intern kontroll avseende

systemet; vem som har access till det och hur förändringar i systemet hanteras både avseende behörighet och uppdateringar/ändringar.

- Förfrågan till företagsledningen och redovisningsansvariga kring väsentliga nya leverantörer, kontrakt eller förändringar i kontrakt.

Svar deluppgift 6.4

Slipmaskinen AB är noterat vilket innebär att det finns ökade begränsningar på vilka tjänster revisorn kan och inte kan tillhandahålla. Jag finner vägledning i EtikU 14 *EU:s förordning om revision av företag av allmänt intresse – revisorns opartiskhet och självständighet* kapitel 5 där det finns information om vilka tjänster som är förbjudna då de anses vara ett hot mot mitt oberoende. I punkt 5.13 finns ett antal områden listade varav intern kontroll är ett område. Enligt denna punkt får mitt revisionsföretag inte utforma och införa processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till finansiell information. Min bedömning är att vi inte får utföra den tjänst som står beskrivet i uppgiften då den avser implementering av en ny process samt kartläggning av en ny process.

Svar deluppgift 6.5

- a) Jag finner vägledning i ISA 320 punkt A4-A5. Koncernen är ett vinstdrivande företag vilket gör att resultat före skatt oftast är ett bra referensvärde enligt punkt A5. Jag kan se att de tre senaste åren har resultatet fluktuerat en hel del vilket gör att ett mått såsom bruttovinstmarginal eller ett normaliserat resultat före skatt skulle kunna vara ett bättre alternativ.
- b) Jag förklarar att väsentlighetsberäkningen används för att utvärdera huruvida de fel som påträffas under revisionen är väsentliga för den finansiella rapporten som helhet. Det görs praktiskt genom att fel som inte är uppenbart betydelselösa ackumuleras och jämförs med väsentlighetstalet. Väsentlighetstalet används även som en del i planeringen, vid urval och när förväntan ställs på värden.