

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2018

© Revisorsinspektionen 2018

Svar deluppgift 4.1

Enligt Aktiebolagslagen 8 kap 4 § är styrelsen ansvarig för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Styrelsen ska se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Det är god sed på aktiemarknaden för bolag noterade på en reglerad marknad i Sverige, i tillägg till Aktiebolagslagen, att tillämpa Svensk kod för bolagsstyrning ("Koden"). Enligt kapitel 3 i Koden ska styrelsen förvalta bolagets angelägenheter i bolagets och samtliga aktieägares intresse. I styrelsens uppgifter ingår bland annat att fastställa verksamhetsmål och strategi samt att tillse att det finns en tillfredsställande kontroll av bolagets efterlevnad av lagar och andra regler som gäller för bolagets verksamhet. Vidare framgår det i kapitel 7 att styrelsen ansvarar för att bolaget har god intern kontroll vilket innebär att det ska finnas formaliserade rutiner som säkerställer att fastlagda principer för finansiell rapportering och intern kontroll efterlevs, samt att bolagets finansiella rapportering är upprättad i överensstämmelse med lag, tillämpliga redovisningsstandarder och övriga krav på noterade bolag. Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla en beskrivning av den interna kontrollen.

Svar deluppgift 4.2

Det finns två separata prestationsåtaganden i avtalet, dels uppförande av byggnad, dels en garanti, vilka ska intäktsredovisas separat. Byggnaden ska intäktsredovisas enligt successiv vinstavräkning eftersom det inte finns någon alternativ användning för den och att säljaren har rätt till betalning för nedlagt arbete om köparen vill avbryta avtalet (IFRS 15 p. 35 C.). Den extra garantin ska intäktsredovisas linjärt under garantitiden, det vill säga under åren 2020 - 2021 (IFRS 15 p. B28). Den rörliga ersättningen ska inräknas i intäkterna för byggnaden till det mest sannolika beloppet, det vill säga 20 Mkr, i enlighet med IFRS 15 p. 53 B.

Sammantaget blir intäktsredovisningen enligt följande:

År 2018: 548 Mkr $((1\ 350\ \text{Mkr} + 20\ \text{Mkr}) * 40\ \%)$

År 2019: 822 Mkr $((1\ 350\ \text{Mkr} + 20\ \text{Mkr}) * 60\ \%)$

År 2020: 9 Mkr (18 Mkr/2)

År 2021: 9 Mkr (18 Mkr/2)

Svar deluppgift 4.3

- a) Jag hämtar vägledning från EtikU 3 där det i p 2.2 framgår att en medlem i ett bestyrkandeuppdrag inte får komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för kunden. IESBAs Etikod ger en större möjlighet till denna typ av arvoden. Praxis i Sverige har dock blivit att iaktta försiktighet med resultatbaserade arvoden. Mitt ställningstagande är att inte acceptera bolagets förslag på arvodesmodell.
- b) Jag hämtar vägledning från IESBAs Etikod 290.140 och jag måste ta ställning till ett eventuellt självgranskningshot. Eftersom det är en tillfällig utlåning som inte innefattar något direkt ledningsansvar och under förutsättning att arbetsuppgifterna ej omfattar redovisningstjänster (vilket normalt inte ingår i en businesscontrollers arbetsuppgifter)

gör jag bedömningen att uthyrningen inte resulterar i ett betydande självgranskningshot och tjänsten kan därmed accepteras. Jag dokumenterar mitt ställningstagande i analysmodellen.

Svar deluppgift 4.4

Inom byggbranschen är huvudregeln omvänd skattskyldighet för redovisning och betalning av moms vilket innebär att det är köparen och inte säljaren som ska redovisa och betala momsen (3 kap. 2 § Momslagen). Detta innebär att den faktura som Lena upprättar inte ska inkludera någon moms, istället ska köparens momsregistreringsnummer framgå tillsammans med information om att försäljningen är undantagen från mervärdesskatt. I Byggservice ABs deklaration kommer försäljningen att redovisas som momsfri omsättning och i Byggnationsexperten ABs deklaration kommer både in- och utgående moms att redovisas.

Svar deluppgift 4.5

Eftersom koncernen utför ett stort antal entreprenader ska beräkning av avsättningen för garantikostnader göras genom att tänkbara utfall vägs samman med sannolikheten (IAS 37 p. 39). I detta fall har bolaget via historik och erfarenhet delat in defekternas storlek i fyra kategorier. Det beräknade värdet på garantikostnaden blir därmed 113 Mkr ((2 % av 2 200 Mkr) + (3 % av 900 Mkr) + (7 % av 600 Mkr)).

Svar deluppgift 5.1

Förslag på uppställning i not:

Avstämning effektiv skatt

Redovisat resultat före skatt	52,0 Mkr	
Skatt på redovisat resultat före skatt enligt gällande skattesats (22 %)	-11,4 Mkr	
Skatteeffekt av:		
Ej avdragsgill nedskrivning	- 2,2 Mkr	(10 Mkr x 22 %)
Övriga ej avdragsgilla kostnader	- 0,9 Mkr	(4 Mkr x 22 %)
Utnyttjat underskottsavdrag	2,4 Mkr	(11 Mkr x 22 %)
<u>Ej skattepliktiga intäkter</u>	<u>1,0 Mkr</u>	<u>((4 + 0,5 Mkr) x 22 %)</u>
Redovisad skatt	-11,1 Mkr	
Effektiv skattesats	21,3%	(11,1 Mkr/52 Mkr)

Svar deluppgift 5.2

Införandet av IFRS 9 innebär i korthet bl.a. att principen för reservering för kreditförluster ändras. Tidigare baserades modellen på inträffade förluster medan den nya modellen tar sin utgångspunkt i förväntade kreditförluster. Nedskrivningsmodellen enligt IFRS 9 innebär en trestegsmodell som tar sin utgångspunkt i förändringar i kreditrisken hos de finansiella tillgångarna (i detta fall kundfordringar). Standarden innehåller dock förenklingsregler för just kundfordringar vilka går ut på att bolaget redovisar en reserv för förväntade kundförluster under hela löptiden. Detta görs för kundfordringar genom användning av en matris där en

fast procentsats för reserv används beroende på antalet dagar en fordran är utestående. Således behöver Svensk e-handel AB ta fram statistik för koncernens kundfordringar och historiska kundförluster för att genom detta få fram information om bedömd risk för kundförluster utifrån antal dagar sedan förfall. IFRS 9 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2018 eller senare.

Svar deluppgift 5.3

Enligt ISA 600 pkt 4 (samt ISA 220) är den ansvariga koncernrevisorn också ansvarig för att revisorer för övriga koncernbolag har nödvändig kompetens och förmåga. Den ansvarige revisorn är också ansvarig för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande. I enlighet med ISA 600 pkt 8 ska koncernrevisorn ha en tydlig kommunikation med dotterbolagens revisorer om omfattning och tidpunkt för granskningen av dotterbolagens finansiella information och deras iakttagelser. Vidare ska revisorn inhämta tillräckliga revisionsbevis för dotterbolagens finansiella information samt koncernens konsolideringsprocess. I detta fall har du som koncernrevisor dessutom gjort bedömningen att dotterbolaget som har ett annat valt revisionsbolag som revisor är att anse som en betydande enhet ur koncernhänseende, vilket ställer krav på koncernrevisorns involvering i revisionen av enheten. Således är det ett antal åtgärder som behöver vidtas:

- Utvärdera om den valda revisorn i dotterbolaget har nödvändig kompetens och förmåga. Detta kan göras på olika sätt och i olika omfattning beroende på förutsättningarna. Faktorer som kan inverka på omfattningen av din insats är tidigare erfarenheter av revisorn och om revisorn lyder under samma eller liknande regelverk som för dig som revisor.
- Skicka tydliga instruktioner i god tid kring bl.a. vilka väsentliga områden som ska granskas av dotterbolagsrevisorn, väsentlighetsbelopp, eventuella betydande risker i revisionen samt vid vilka tidpunkter arbetet ska utföras och rapporteras.
- Begära en bekräftelse från dotterbolagsrevisorn att denne kommer att samarbeta med koncernrevisionsteamet.
- Delta i riskbedömningen för att bedöma risk för väsentliga fel.
- Informera om krav på yrkesetiska regler och då i synnerhet oberoende.
- Gå igenom revisorns dokumentation över identifierade betydande risker för väsentliga fel i koncernredovisningen (detta kan göras genom att ta del av en promemoria om slutsatser från granskning av betydande risker).
- Utvärdera bl.a. kvalitet och tillförlitlighet av rapporterade resultat och slutsatser från dotterbolagsrevisorn.
- Diskutera de av enhetens verksamheter som är betydelsefulla för koncernen med dotterbolagsrevisorn eller enhetsledningen.

Svar deluppgift 5.4

- I och med att revisionen av 2017 års räkenskaper är det första räkenskapsåret som granskas av mig som revisor så behöver jag gå igenom den granskning som utförts av föregående räkenskapsår för att försäkra mig om att öppningsbalanser och jämförelsetal är, i all väsentlighet, korrekta. Utöver detta inkluderas en övrig upplysning under avsnittet "Rapport om årsredovisningen" om att revisionen av 2016 års räkenskaper utförts av annan revisor.
- Som en följd av de nya oberoenderegler (EU-förordning) för bolag noterade på reglerad marknad är upprättande av en årsredovisning för ett dotterbolag i Danmark

att anse som en förbjuden tjänst och således inte något som är tillåtet att hjälpa dotterbolaget med. Som en följd av detta behöver jag vidta åtgärder för att hantera den uppkomna situationen. I ett första steg kontaktar jag revisorn för det danska dotterbolaget för att se om årsredovisning och revisionsberättelse hunnit bli undertecknade eller om möjlighet fortfarande finns att stoppa processen med framtagande av årsredovisning för dotterbolaget. Skulle det visa sig att årsredovisning och revisionsberättelse redan är signerade är jag jävig och kan ej avlämna revisionsberättelse för koncernen. Oavsett utfallet där så är den uppkomna situationen inget som påverkar mina uttalanden i revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 6.1

Enligt Årsredovisningslagens 4 kap 6 § får aktiebolag skriva upp anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde. Enligt BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) får dock bolag som tillämpar detta allmänna råd inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Dessa får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Bolagets fastighet kan skrivas upp till 5 Mkr. Det innebär en uppskrivning med 2,5 Mkr. Denna uppskrivning får ske om uppskrivningsbeloppet sätts av till en uppskrivningsfond som är en bunden fond eller för ökning av aktiekapitalet genom fond- eller nyemission.

Eftersom K2 inte tillåter redovisning av uppskjuten skatt, ska ingen avsättning till uppskjuten skatt göras.

I årsredovisningen per 2017-12-31 kommer uppskrivningen att redovisas genom att 2,5 Mkr ökar redovisat värde på fastigheten och redovisas som uppskrivningsfond eller ökning av aktiekapital i eget kapital.

Svar deluppgift 6.2

Enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt ABL och ABF* ska revisorn granska styrelsens redogörelse över väsentliga händelser genom att:

- Göra förfrågningar hos styrelsen om hur de identifierat de händelser som ska ingå i redogörelsen vilket även innebär förfrågningar om vilka kriterier som använts för bedömning av vad som är en väsentlig händelse.
- Uppdatera sig om den finansiella utvecklingen sedan årsredovisningen avlämnats genom att läsa protokoll samt inhämta aktuella resultat- och balansrapporter.
- Bedöma om det utöver i redogörelsen angivna väsentliga händelser finns ytterligare händelser som är väsentliga och som borde tagits med.

Yttrandet är ett uttalande med begränsad säkerhet som i standardformulering lyder:

Grundat på min (vår) granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att styrelsens redogörelse inte avspeglar väsentliga händelser för bolaget på ett rättvisande sätt under perioden 20ÅÅ-MM-DD–20ÅÅ-MM-DD.

Svar deluppgift 6.3

Finansiella instrument ska redovisas enligt lägsta värdets princip (K2 14.5). I detta fall är marknadsvärdet lägre än anskaffningsvärdet, innebär att det negativa värdet på

räntederivatet ska kostnadsföras i resultaträkningen och redovisas som skuld i balansräkningen till marknadsvärdet.

Det är enligt K2 inte tillåtet att säkringsredovisa räntederivat (K2 1.1), endast valutasäkringar är godkända enligt K2.

Om bolaget däremot hade redovisat enligt K3-regelverket hade bolaget kunnat tillämpa säkringsredovisning, förutsatt att ett antal kriterier är uppfyllda – inkl. att säkringen är effektiv. Detta skulle innebära att värdeförändringar på säkringsinstrument (räntederivatet) inte redovisas. Vid säkring hänförlig till en ränterisk enligt 11.53, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period. Det tydliggörs även i 11.54 att förluster hänförliga till den säkrade risken inte får redovisas så länge ett säkringsförhållande består. Däremot redovisas upplupna räntor kopplade till räntederivat.

Svar deluppgift 6.4

Jag anser att jag kan acceptera de förklaringar bolaget lämnat avseende vissa av avvikelserna och bedömer att dessa lagervärden är rätt hanterade i bolagets redovisning. Jag kan konstatera att de avvikelser jag behöver analysera vidare är de som det inte finns några förklaringar till. Vid en analys av storleken på differenserna kommer jag fram till följande antal och belopp:

Art nr	Antal enl revisor	Antal enl bolag	Differens	Lagervärde enl bolag (tkr)	Differens i Tkr
39	1 753	2 057	-304	208	-31
59	432	392	40	1 390	142
180	34	30	4	59	8
209	185	210	-25	428	-51
Summa	2 404	2 689	Brutto 373	2 085	Brutto 232

Jag bedömer att differenserna på dessa artiklar kan vara applicerbara på hela lagret och extrapolerar därför differenserna till hela lagret. De påträffade differenserna blir brutto 232 tkr (31+142+8+51) av ett lagervärde på dessa artiklar om 2 085 Tkr, vilket innebär 11,1%. En extrapolering ger en möjlig differens om 1,7 Mkr (15,4 Mkr * 11,1%) på hela lagret och detta är ett väsentligt fel och vi kommer därför att behöva utreda differenserna och orsakerna till dessa ytterligare.

Svar deluppgift 6.5

Jag finner regler kring oberoende och hot mot detta i IESBAs Etikkod. Inför acceptering av ett revisionsuppdrag ska jag utvärdera mitt oberoende och vilka hot som kan finnas mot detta. Jag bedömer att det är ett hot mot mitt oberoende att vara revisor i en redovisningsbyrå som hanterar ett flertal av mina revisionskunder. Det hot jag bedömer kan uppstå är egenintressehot, då redovisningsbyrån kommer att utgöra ett ekonomiskt intresse för mig. Jag svarar därför att jag inte kan åtaga mig uppdraget.