

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2014

© Revisorsnämnden 2014

Svar deluppgift 4.1

I enlighet med reglerna i ÅRL 7 kap 2§ behöver inte Truckar i Sverige AB (publ) upprätta en koncernredovisning då de omfattas av den koncernredovisning som upprättas av det danska moderbolaget. Krav är dock att bolaget bifogar en kopia av moderbolagets koncernredovisning till Bolagsverket. Upplysning ska också lämnas i årsredovisningen om var moderbolagets koncernredovisning finns tillgänglig.

Svar deluppgift 4.2

- a) Moderbolaget är ett publikt aktiebolag och ska beakta reglerna i ABL 16 kap. I ABL 16 kap 5 § framgår att ett publikt aktiebolag inte får överlåta aktier i ett dotterbolag till styrelse, VD eller andra anställda utan att överlåtelsen har godkänts av bolagsstämman i det publika bolaget. Det innebär att detta beslut behöver godkännas av bolagsstämman i Truckar i Sverige AB (publ). I ABL 16 kap 8 § framgår vidare att majoritetskravet vid bolagsstämman är minst nio tiondelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädna på bolagsstämman.
- b) Beslut om att sälja till en extern aktör behöver normalt inte fattas av bolagsstämman. Således skiljer sig beslutsordningen mellan detta alternativ och svaret i delfråga a). (Endast om beslutet anses så omfattande att styrelsen skulle kunna vara skyldig att underställa stämman ett s.k. särskilt ingripande beslut kan bolagsstämman behövas föreläggas beslutet, trots att detta inte framgår uttryckligen av lag eller bolagsordning. SOU 1995:44)

Svar deluppgift 4.3

Vid en översiktlig granskning genomförd av mig som bolagets valda revisor har revisorn att följa ISRE 2410 (f d SÖG 2410) Det är viktigt att särskilja denna från ISRE 2400 (SÖG 2400) som utförs av revisor som ej är bolagets valda revisor.

En översiktlig granskning är ingen fullständig revision och skiljer sig från en revision i den bemärkelsen att den är begränsad till att omfatta just en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation (ISRE 2410, pkt 1SE). Av punkterna 7-9 framgår också att målet med en översiktlig granskning skiljer sig väsentligt från målet med en revision enligt ISA. En översiktlig granskning ger inte grund för att göra ett uttalande om huruvida den finansiella informationen, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering.

Väsentliga skillnader utgörs av att en översiktlig granskning tar sin utgångspunkt i förfrågningar och analytiska granskningsåtgärder. Denna granskning leder till ett uttalande med begränsad säkerhet uttryckt i en negativ form till skillnad från en revision som leder till ett uttalande om att de finansiella rapporterna har upprättats enligt tillämpligt ramverk.

Svar deluppgift 4.4

- a) Det svenska moderbolaget behöver begära in uppgifter om de svenska dotterbolagens försäljning till moderbolaget och hur stor marginal dotterbolagen har på sin försäljning. Uppgifter om dotterbolagens försäljning behövs för att stämma av moderbolagets inköp från dotterbolagen. Uppgiften om marginalen behövs för att i

koncernredovisningen kunna eliminera den internvinst som uppstår i de fall lagervaror ligger kvar i lagret vid periodens utgång.

b)

I. Eliminering internförsäljning

Nettoomsättning 20 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 20 Mkr (kredit)

II. Eliminering internförsäljning

Nettoomsättning 20 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 20 Mkr (kredit)

Internvinst varulager

Kostnad sålda varor 1,6 Mkr (debet)

Varulager 1,6 Mkr (kredit)

III. Eliminering internförsäljning

Nettoomsättning 20 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 20 Mkr (kredit)

Internvinst varulager

Balanserat resultat 2,4 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 2,4 Mkr (kredit)

Svar deluppgift 5.1

- a) I rollen som revisor behöver du, i enlighet med reglerna i Revisorslagen 21§ pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (Analysmodellen). Även i enlighet med EtikR1 punkt 290.158 ska utvärdering göras av revisorn innan uppdrag inleds som skulle kunna ge upphov till hot mot oberoendet.

Bedömningen är att denna typ av rådgivning inte påverkar revisorns oberoende då den inte innebär att rådgivning lämnas som direkt eller senare, kommer att föranleda självgranskning i revisionen. Detta gäller under förutsättning att värderingstjänster inte ingår i uppdraget.

- b) I enlighet med ABL 9 kap 41 § så har revisorn att beakta sin tystnadsplikt gentemot enskild aktieägare samt övriga utomstående. Även i EtikR 1 avsnitt 5 framgår att revisorn inte får röja sådana sakförhållanden som revisorn fått kännedom om i sin yrkesutövning. I detta fall avser informationen ett noterat bolags planer på att förvärva ett icke noterat svenskt bolag. Då informationen är sådan som kan ha en kurspåverkande effekt på det förvärvande bolagets aktie är det viktigt att informationen hålls inom en begränsad krets av anställda inom revisionsbolaget och att revisorn säkerställer att samtliga personer som ingår i teamet har denna information och omfattas av samma tystnadsplikt. När medlemmarna i Due Diligence-teamet erhållit denna typ av information måste bolaget (i detta fall MaxConsulting AB) enligt lagens insiderregler föra loggbok över vem som erhållit informationen och vad informationen bestod av. Bolaget måste även göra klart för mottagaren att denne är en s.k. insider, vilket bland annat förhindrar denne från att handla i bolagets aktier innan informationen offentliggjorts.

Hade det tilltänkta målbolaget också varit noterat hade detta bolag sannolikt tvingats att gå ut med samma information till marknaden som den som det förvärvande bolaget tillhandahållits under Due Diligence-processen. Detta är dock inte fallet här.

Svar deluppgift 5.2

- a) Reglerna om prospekt framgår av Lagen om handel med finansiella instrument (kap 2). Av denna framgår att Finansinspektionen är behörig myndighet för granskning och godkännande av prospekt samt övrig tillsyn av att prospektreglerna följs. I övrigt gäller bl.a. följande regler kring prospekt som bolaget har att beakta:
- Prospektskyldighet inträffar först om ett erbjudande riktar sig till 150 personer (fysiska eller juridiska som inte är att anse som kvalificerade investerare) eller fler.
 - Vid erbjudanden är gränsen för undantag från prospektskyldighet minst 100 000 euro för varje investerares minsta köp samt för det enskilda värdepapperets minsta nominella värde.

- Beloppsgränsen för prospektskyldighet vid erbjudanden till allmänheten under en tid av tolv månader är 2,5 miljoner euro.
- Prospekt behöver inte upprättas om erbjudandet riktas endast till kvalificerade investerare.

Av ovan nämnda lag samt "RevR 5 Granskning av prospekt" framgår att revisorn ska uttala sig om viss definierad finansiell information i prospektet och inte om prospektet i sin helhet (vilket var fallet tidigare). Den granskning som ska utföras av revisorn finns beskriven i prospektförordningen. Prospekt kan granskas av antingen den valda revisorn eller en revisor som bolagsstämman utser särskilt för detta ändamål. Granskningen kan komma att omfatta tre områden: "Historisk finansiell information", "Prognoser" samt "Proformaredovisning".

- b) Enligt ABL 13 kap 1 § gäller generellt att befintliga aktieägare har företrädesrätt till de nya aktierna i förhållande till det antal aktier de äger. För att även nya aktieägare ska kunna delta i emissionen krävs ett beslut om att avvika från aktieägarnas företrädesrätt. Detta beslut behöver godkännas av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädade vid stämman. Enligt ABL 13 kap 3 § ska styrelsen upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 4-8 §:
1. det belopp eller högsta belopp, som bolagets aktiekapital ska ökas med, eller det lägsta och högsta beloppet för ökningen,
 2. det antal aktier, högsta antal aktier eller lägsta och högsta antal aktier som ska ges ut,
 3. det belopp som ska betalas för varje ny aktie (teckningskursen),
 4. den rätt att teckna aktier som aktieägarna eller någon annan ska ha,
 5. den tid inom vilken aktieteckning ska ske,
 6. den fördelningsgrund som styrelsen ska tillämpa för aktier som inte tecknas med företrädesrätt,
 7. den tid inom vilken aktierna ska betalas eller, i förekommande fall, att teckning ska ske genom betalning enligt 13 § tredje stycket, samt
 8. från vilken tidpunkt de nya aktierna ska ge rätt till utdelning

För publika bolag ska särskilt reglerna i ABL 13 kap 39 § och 39a § beaktas vid kvittning.

Beslut om nyemission fattas av bolagsstämman. Styrelsen kan även besluta om en nyemission under förutsättning att bolagsstämman senare godkänner denna (ABL 13 kap 31 §). Alternativt kan stämman ge styrelsen ett bemyndigande om att fatta beslut utifrån de riktlinjer bolagsstämman beslutat (ABL 13 kap 35 §).

Svar deluppgift 5.3

- a) För att besvara frågan kring hur tilläggsköpeskillingen ska hanteras behöver bolaget ta ställning till om den köpeskillning som är direkt knuten till nyckelpersonernas fortsatta anställning är att betrakta som en ren tilläggsköpeskillning alternativt vederlag för tjänst efter förvärvet. I bilaga B till IFRS 3 Rörelseförvärv, framgår i punkten B 55 att ett avtal om villkorad köpeskillning i vilket betalningarna automatiskt förverkas om anställningen upphör är att betrakta som vederlag för tjänst efter förvärvet. Det innebär att det endast är den faktiska köpeskillingen om 35 Mkr som redovisas

anskaffningsutgift i förvärvsanalysen vid förvärvstidpunkten varav 25 Mkr redovisas som goodwill. Under den kommande treårsperioden redovisas därefter, i takt med intjänandet, motsvarande 5 Mkr/år som ett vederlag för tjänst i koncernens resultaträkning.

b) Diskonterat nuvärde av kommande års potentiella köpeskilling uppgår till:

I. År 1: 4,63 mkr ($5 \text{ Mkr} / 1,08^1$)

II. År 2: 4,29 mkr ($5 \text{ Mkr} / 1,08^2$)

III. År 3: 3,97 mkr ($5 \text{ Mkr} / 1,08^3$)

IV. Totalt år 1-3: 12,89 Mkr

c) Hela köpeskillingen om 50 Mkr utgör anskaffningsutgift i förvärvsanalysen med effekten att goodwillposten uppgår till 40 Mkr.

Svar deluppgift 5.4

- a) I rollen som revisor behöver du, i enlighet med reglerna i Revisorslagen 21§ pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (Analysmodellen). I detta fall kan revisorn även söka vägledning i EtikR 1 punkt 290.173 som avser upprättande av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter för företag av allmänt intresse. I denna framgår att när det gäller företag av allmänt intresse ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla redovisnings- och bokföringsuppdrag. Slutsatsen blir därför att revisionsbolaget inte kan hyra ut en person ur revisionsteamet.
- b) Enligt EtikR 1 punkt 290.174 kan dessa tjänster tillhandahållas av någon som inte ingår i revisionsteamet vid en nödsituation. I detta fall är bedömningen att detta inte är en sådan nödsituation, varför inte heller någon anställd i revisionsföretaget som inte är med i revisionsteamet kan hyras ut till bolaget. En nödsituation enligt Etik R1 skall ses som ett undantag och kan bara tillämpas om alla andra möjligheter kan anses prövade.

Svar deluppgift 6.1

- a) Jag finner vägledning i ISA 501 Revisionsbevis p.4.a samt A.1-3. Varulagret är ett väsentligt konto och enligt ISA 501 är det obligatoriskt att delta på inventering. När varulagret finns på olika platser måste varje lagerplats utvärderas med avseende på väsentlighet och risk. Jag väljer att hantera närvaro vid inventering enligt följande:

Produktions- och komponentlager i Karlskrona: Jag väljer att se detta som en kontroll som utförs dagligen. Jag deltar vid en eller flera inventeringstillfällen för att göra en genomgång av rutinen och för att bekräfta min förståelse. Jag väljer lämpligen 20-25 dagars inventeringar för att kontrollera att bolaget följer sin rutin för uppföljning och hantering av differenser.

För tillbehörslagret i Södertälje har jag möjlighet att begära en bekräftelse från den externa parten i enlighet med ISA 501 (begäran om bekräftelse av balanser per artikel per inventeringsdagen, skadade artiklar samt ta del av in- och utleveransdokument kring inventeringsdagen) men då jag anser att värdet är väsentligt väljer jag att delta vid minst ett inventeringstillfälle och ta lämpligen 20-25 stickprov.

Jag deltar även vid inventeringen av färdigvarulagret. Jag väljer på förhand ut poster med stora värden, kompletterar under inventeringen med stickprov "från golv till lista" av större värde samt därtill ett representativt urval.

För komponentlagret i Södertälje begär jag in en bekräftelse från den externa parten baserat på ISA 501 enligt ovan.

- b) Jag tar stickprov på bolagets kalkyler för att bekräfta redovisat värde i färdigvarulager. Direkt material i ingående kalkyl kontrolleras mot råmaterials-/komponentlagerlista vilka i sin tur granskas avseende inköpspris från leverantör. Direkt lön verifieras genom att följa upp prissättning per tidsenhet, dvs. snittlön för produktionspersonal inklusive sociala kostnader i förhållande till antalet produktionstimmar. Jag genomför en rimlighetsanalys av beräknad tidsåtgång per producerad enhet. Jag analyserar tillverknings- och materialomkostnader genom en analys av ingående kostnader och dess fördelning för att säkerställa att endast hänförliga kostnader enligt BFNAR 2012:1 (K3) 13 kap 7§ inkluderas och fördelas på ett rättvisande sätt. Jag granskar bolagets efterkalkyler samt en årsavstämning av relevans i timkostnad, tidsåtgång samt att utallokering av påslag görs baserat på normalvolym, i detta fall 100 000 cyklar.
- c) Enligt BFNAR 2012:1 13 kap § 13 kan inkurans bestämmas med hjälp av schablonmässiga metoder. Metoden är korrekt under förutsättning att tillämpningen är konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en individuell bedömning av nettoförsäljningsvärdet. Denna metod är korrekt under förutsättning att utfallet av inkuranstrappan utvärderas löpande. Det finns också krav på underlag som styrker värderingen, exempelvis i form av försäljnings- eller lagerstatistik eller försäljningsplaner.

Svar deluppgift 6.2

- a) Vägledning finns i ISA 330. Jag har till följd av att intäktsredovisningen är förknippade med en betydande risk inte möjlighet att förlita mig på revisionsbevis avseende kontrollen från tidigare år, utan måste granska den för innevarande år (p.15). Jag måste utföra substansgranskning även om jag förlitar mig på kontroller (p.A 42) då det rör sig om en betydande risk. Jag måste även säkerställa att kontrollen fungerar för hela året. Omfattningen av granskningen av kontrollen ökar till följd av den betydande risken. ISA 530 Bilaga 2 ger vägledning om urvalets storlek.
- b) Jag finner vägledning i ISA 330 p 12. Om revisorn inhämtar revisionsbevis om kontrollernas funktion fram till en tidpunkt före bokslutsdagen ska revisorn inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar i dessa kontroller efter den delperiod som granskats, och bestämma vilka ytterligare revisionsbevis som ska inhämtas. Ytterligare vägledning finns i punkt A 33-34. Jag måste säkerställa att kontrollerna inte har förändrats och att de fortfarande fungerar. Det kan t.ex. göras genom granskning av företagets övervakande kontroller. Om jag ej får betryggande säkerhet i detta måste jag utöka min granskning. För de kontroller som jag väljer att förlita mig på måste jag säkerställa att kontrollen testats under hela räkenskapsåret (A.33).
- c) Vägledning finns i ISA 330 p 13-15. För att kunna rulla kontroller måste jag beakta den övergripande interna kontrollens effektivitet, de risker som uppstår till följd av kontrollens egenskaper, att bolagets generella IT-kontroller är effektiva, analys av tillämpning och ändamålsenlighet hos kontrollen. Jag måste säkerställa att använda revisionsbevis från tidigare år fortfarande är relevanta. Om det har skett förändringar måste jag som revisor granska kontrollen, om inte måste jag granska kontrollen minst vart tredje år. En kontroll avseende en betydande risk kan inte rullas mellan åren.
- d) Jag behöver förstå orsaken till avvikelser och utifrån detta bedöma om mitt urval måste utökas samt om jag behöver komplettera med annan substansgranskning. ISA 330 p 17.

Svar deluppgift 6.3

Jag finner vägledning i BFNAR 2012:1 kapitel 35. Enligt 35:18 får materiella anläggningstillgångar ej räknas om retroaktivt. Därmed görs endast en justering av kvarvarande nyttjandeperiod per komponent från öppningsbalansen per 1 januari 2013. Se separat lösningsblad (6.3).

Svar deluppgift 6.4

- a) Kontrollbalansräkning har upprättats under året men förhållandet har ej upplysts om i bolagets årsredovisning. Enligt BFN U 96:6 ska det av förvaltningsberättelsen ska framgå om företaget upprättat kontrollbalansräkning. Därför har årsredovisningen inte upprättats i enlighet med Årsredovisningslagen varför jag avger en revisionsberättelse med reservation avseende detta förhållande, i enlighet med ISA 706 och RevU 709.

- b) Bolaget har efter balansdagen lämnat en utfästelse om en garanti. Enligt BFNAR 2012:1 kap 32 § 4: händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen ska sådana inte beaktas i balans- eller resultaträkningen, exempelvis ingångna åtaganden eller utfästelse av garanti. Händelsen ska dock upplysas om som betydande händelse efter balansdagen. Bolaget hade per balansdagen inget garantiåtagande utan det är en utfästelse som gjorts efter balansdagen för att skapa goodwill. Bolaget har därför hanterat frågan korrekt genom att ej beakta den i räkenskaperna men däremot upplysa om förhållanden i förvaltningsberättelsen.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 6.5

Vägledning finns i EtikU 3 - Hantering av risk för arvodesförlust.

Jag har ett uppdragsbrev som reglerar arvode, fakturering och betalning. Jag antar i detta fall att jag specificerat arvodesfakturor enligt överenskommelse och att kunden inte bestrider någon av fakturorna. Jag har möjlighet att debitera dröjsmålsränta. Jag har enligt punkt 7 ej möjlighet att innehålla revisionsberättelsen som säkerhet för min arvodesfordran. Enligt punkt 6 kan jag begära kunden i konkurs i det fall jag på skälig grund bedömer att kunden är på obestånd, men detta ska endast användas i undantagsfall.