

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2017

© Revisorsinspektionen 2017

Svar deluppgift 1.1

Jag finner vägledning i IESBAs Etikod om hot och motåtgärder avseende de grundläggande principerna för god yrkessed (p100.12). Jag konstaterar att enligt p 200.7 är en omständighet som ger upphov till vänskapshot mot oberoendet att en medlem i uppdragsteamet har en närstående eller familjemedlem som är styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos kunden. När ett hot uppstår ska en motåtgärd vidtas som kan eliminera eller minska hotet till en godtagbar nivå. Den uppenbara motåtgärden i detta fall är att skilja revisionsmedarbetaren från uppdraget och planera in annan personal i dennes ställe vilket eliminerar hotet. Slutsatsen är således att medarbetaren inte kan vara kvar i revisionsteamet för Consult IT AB.

Svar deluppgift 1.2

Jag söker vägledning i aktiebolagslagens 8 kapitel om bolagets ledning. Enligt 21 § är styrelsen beslutsför om mer än hälften av styrelseledamöterna är närvarande. Det kan konstateras att styrelsen i detta avseende var beslutsför då tre av fyra ledamöter var närvarande. Enligt 22 § gäller den mening som mer än hälften av de närvarande röstar för på mötet. Det kan då också konstateras att mer än hälften av de närvarande ledamöterna röstade för att teckna avtalet och att mer än en tredjedel av den totala styrelsen röstade för beslutet.

I 23 § framgår att en styrelseledamot inte får handlägga en fråga om avtal mellan bolaget och en tredje man om ledamoten har ett väsentligt intresse som kan strida mot bolagets eller avtal mellan bolaget och en juridisk person som ledamoten ensam eller tillsammans med någon annan får företräda. Båda dessa två omständigheter får anses vara uppfyllda i detta fall och styrelseledamoten, som är delägare i fastighetsbolaget, är därför jävig i frågan.

Då en av de två ledamöter som fattade beslutet var jävig är styrelsen inte beslutsför, därför är beslutet inte giltigt.

Svar deluppgift 1.3

Soliditet är eget kapital i förhållande till balansomslutning. Soliditeten kommer att påverkas negativt av att bolaget förvärvar tillgången medan eget kapital inte ökar. Per 2016-12-31 uppgår soliditeten till 85 % och balansomslutning till 5 800 tkr, vilket innebär att eget kapital uppgår till 4 900 tkr. Balansomslutningen kommer att öka med 15 000 tkr, vilket innebär att soliditeten minskar till ca 23,5 % (Eget kapital 4 900 tkr dividerat med IB balansomslutning 5 800 + ökning 15 000 tkr).

Kassalikviditet är likvida tillgångar i förhållande till kortfristiga skulder. Kassalikviditeten kommer att minska, då 3 000 tkr av likvida medel används till förvärvet. Kassalikviditeten är per 2016-12-31 388 %, beräknat som $3\,500 / (5\,800 - 4\,900)$. Efter att 3 000 tkr används till köpeskillingen kommer den att sjunka till ca 55 %, beräknat som $500 / (5\,800 - 4\,900)$.

Räntabilitet på eget kapital är ett lönsamhetsmått som räknas ut som Resultat efter finansiella poster i förhållande till ingående eget kapital. Resultatet från fastigheten beräknas enligt följande:

| | |
|-----------------|-----------|
| Hysesintäkter | 2 000 tkr |
| Driftskostnader | -400 tkr |

| | |
|----------------|----------|
| Avskrivningar | -375 tkr |
| Räntekostnader | -450 tkr |
| Netto | 775 tkr |

Då resultatet kommer att öka till följd av överskott från fastigheten kommer räntabiliteten att öka.

Resultatet kommer att öka med 775 tkr och i förhållande till ingående eget kapital som uppgår till 4 233 tkr innebär det en ökning från ca 59 % ($2\,500/4\,233$) till ca 77 % ($(2\,500+775)/4\,233$).

Svar deluppgift 1.4

Enligt årsredovisningslagen gäller kravet på att upprätta koncernredovisning större företag. Consult IT AB är ett mindre bolag och tillämpar K2-regelverket och årsredovisningen ska därför inte omfatta någon koncernredovisning. Som framgår av BFNAR 2016:10 Kapitel 1.1 får ett mindre företag som är moderföretag i en mindre koncern och som upprättar koncernredovisning inte tillämpa detta allmänna råd. Slutsatsen är att så länge bolaget väljer att tillämpa K2-regelverket får koncernredovisning ej tas in i årsredovisningen. Vill bolaget presentera en koncernredovisning i årsredovisningen måste de byta regelverk till K3.

Enligt BFNAR 2016:10 (K2) kapitel 21, kan bolaget välja att frivilligt upprätta kassaflödesanalys. Något krav på att upprätta kassaflödesanalys finns ej.

Svar deluppgift 1.5

Då bolaget omgående åtgärdat bristerna i redovisningen så snart dessa upptäcktes och på relativt kort tid kunnat ta fram ett avstämt periodbokslut är min bedömning att vi inte behöver anmärka på brister i intern kontroll eller liknande.

Att bolaget har upprättat kontrollbalansräkning under året är en väsentlig händelse som ska upplysas om i förvaltningsberättelsen enligt RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, punkt 3.5. Om årsredovisningen inte innehåller denna information har den inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och min revisionsberättelse ska innehålla ett uttalande med reservation. I grunden för reservationen kommer jag att beskriva att det är upplysningen om kontrollbalansräkningen som saknas i årsredovisningen. Då kontrollbalansräkningen upprättats så snart bolaget fått vetskap om det förbrukade aktiekapitalet och vetskapen uppstod inom ca två månader från det att bristen uppstod, är min bedömning att styrelsen handlat i enlighet med aktiebolagslagen och att någon anmärkning på detta ej ska lämnas i revisionsberättelsen.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 2.1

Jag finner vägledning i BFNAR 2012:1, K3, kapitel 11-12 Finansiella instrument. Företag kan redovisa finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärde eller utifrån verkligt värde enligt 4 kap. 14a - 14e Årsredovisningslagen. Detta val styr redovisningen av ränteswappen.

Om redovisning sker till anskaffningsvärde enligt kapitel 11 och säkringsredovisning tillämpas ska resultaträkningen belastas med en räntekostnad om 8,0 Mkr (200 Mkr * 4 %).

- Om säkringsredovisning tillämpas redovisas inte förändringen på säkringsinstrumentet utan ränteswappen redovisas till anskaffningsvärde (0).
- Om säkringsredovisning däremot inte tillämpas ska resultaträkningen belastas med en räntekostnad om 8,0 Mkr. Värdet på ränteswappen kommer inte redovisas då derivatet ska redovisas enligt lägsta värdets princip (LVP).
- Om kapitel 12 och säkringsredovisning tillämpas ska resultaträkningen belastas med en räntekostnad om 8,0 Mkr. Derivatet ska redovisas till verkligtvärde men värdeförändringen på 10 mkr redovisas inte i resultaträkningen utan i fond för verkligt värde.
- Om säkringsredovisning inte tillämpas ska resultaträkningen belastas med en räntekostnad om 8,0 Mkr. Derivatet om 10 Mkr ska redovisas i balansräkningen och motsvarande belopp som finansiell intäkt i resultaträkningen.

Svar deluppgift 2.2

| Avser | Omräkning till transaktionsdagens kurs | Omräkning till balansdagens kurs | Skillnad (bokas i resultaträkningen) | Rubricering i resultaträkningen |
|---------------------------|--|----------------------------------|--------------------------------------|--|
| Kundfordringar (EUR) | 108,5 Mkr | 107,2 Mkr | -1,3 Mkr | Övriga rörelsekostnader |
| Leverantörs-skulder (USD) | 61,8 Mkr | 63,7 Mkr | -1,9 Mkr | Övriga rörelsekostnader |
| Banklån (EUR) | 29,2 Mkr | 30,4 Mkr | -1,2 Mkr | Räntekostnader och liknande resultatposter |

Svar deluppgift 2.3

- Jag börjar med att fastställa väsentlighet i enlighet med ISA 320. Eftersom bolaget är relativt stabilt och vinstorienterat väljer jag att använda mig av resultatmättet vinst före skatt vid beräkningen. Resultat före skatt för 2016 uppgår till 28 Mkr och jag bedömer att 5 % av vinst före skatt är rimligt, vilket innebär en övergripande väsentlighet om 1 400 Tkr.
- De två områdena med risk för väsentliga fel bedömer jag vara att bolagets intäkter och varulager är felaktigt redovisade.
- Dessa två områden med risk för betydande fel påverkar varulager (värdering, existens), kostnad såld vara (värdering, fullständighet), intäkter (värdering, förekomst) och kundfordringar (värdering, existens).
- Eftersom det finns etablerade kontroller planerar jag att utföra en kontrollbaserad granskning där jag testar bolagets generella IT-kontroller för att tillse att den generella IT-miljön är effektiv. Därefter kommer jag att testa nyckelkontrollerna i IT-systemet som träffar räkenskapspåståendena ovan. Jag kommer även att utföra kompletterande substansgranskning för att minska risken för felaktigheter till en godtagbar låg nivå.

Svar deluppgift 2.4

Under 2016 ändrade Bokföringsnämnden reglerna för omräkning av en utländsk filial och reglerna ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2015. Ändringen innebar att en utländsk filial får räknas om antingen med dagskursmetoden eller monetära-icke-monetära metoden (K3 p. 30.14).

Dagskursmetoden innebär att filialens tillgångar och skulder räknas om till balansdagens kurs, medan intäkter och kostnader räknas om till dagskursen vid respektive transaktion (som förenkling kan genomsnittskurs tillämpas). De valutakursdifferenser som uppstår ska redovisas direkt mot eget kapital som en omräkningsreserv (K3 p.30.12).

Monetära-icke-monetära metoden innebär att monetära poster räknas om till balansdagens kurs medan icke-monetära poster (inkl. eget kapital och eventuellt ytterligare tillskjutet kapital) omräknas till anskaffningskurs. Resultaträkningen räknas om till genomsnittskurs, förutom avskrivningar och varukostnad. Omräkningsdifferensen beräknas genom att jämföra årets resultat i balansräkningen (residualpost för att tillgångssidan och skuldsidan ska balansera) med resultaträkningen, och differensen redovisas i resultaträkningen som en omräkningsdifferens.

Svar deluppgift 3.1

I enlighet med IAS 8 pkt 41 ska detta fel korrigeras i den jämförande informationen (jämförelsetalen). Beaktat att 2016 års årsredovisning endast innehåller jämförelsetal för år 2015 så behöver bolaget korrigera felet genom att räkna om sina ingående balanser för tillgångar, skulder och eget kapital för år 2015. Vidare framgår av punkt 49 att bolaget behöver lämna ett antal tilläggsupplysningar om bl.a. felets karaktär, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna samt dess påverkan på resultat per aktie.

Svar deluppgift 3.2

Reglerna kring rörelsesegment framgår av IFRS 8. Av punkt 5 framgår att ett rörelsesegment är en del av företag som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader, vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare (ofta verkställande direktören) och där det finns fristående finansiell information. Vidare framgår av punkt 13 att det även finns ett antal kvantitativa gränsvärden att förhålla sig till avseende segmenten. I korthet innebär dessa att ett rörelsesegment som står för tio procent eller mer (av samtliga segment sammanlagt) av omsättning, resultat och tillgångar ska redovisas.

Bolaget skall lämna upplysningar om varje rörelsesegment som identifierats. Den information som ska redovisas inkluderar vilka faktorer som används för att identifiera segment, typer av produkter och tjänster som genererar respektive segments intäkter samt information om intäkter, kostnader, resultat samt tillgångar och skulder hänförligt till segmenten. Detta under förutsättning att det är dessa som följs upp av ledningen. Upplysning ska även lämnas om hur intäkter och anläggningstillgångar fördelar sig geografiskt samt att information om större kunder ska lämnas.

Under vissa förutsättningar (pkt 12) kan rörelsesegment slås samman och redovisas gemensamt som ett rörelsesegment.

Svar deluppgift 3.3

- a) Det är möjligt att ha bolagsstyrningsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen och därmed som en del av årsredovisningen. Om detta alternativ väljs så inkluderas revisorns yttrande i den ordinarie revisionsberättelsen medan det vid en separat bolagsstyrningsrapport också upprättas ett separat yttrande. Revisorns granskning av rapporten kan vara antingen förenklad eller fullständig.

- b) Utgångspunkten i Svensk kod för bolagsstyrning (Koden) är "följ eller förklara". Den innebär att bolagen inte behöver följa varje regel i Koden utan vid varje tillfälle kan välja andra lösningar som bedöms bättre svara mot omständigheterna i det enskilda fallet. Detta kan ske under förutsättning att bolaget öppet redovisar varje sådan avvikelse, beskriver den lösning man valt i stället samt anger skälen för detta. Omständigheterna företaget tar upp ska enligt Svensk kod för bolagsstyrning hanteras på följande sätt:
 - i) Enligt Koden är det inte nödvändigt att utse ett eget revisionsutskott. Om inte detta görs anses styrelsen i sin helhet utgöra revisionsutskott. Således är detta inte att avse som ett avsteg från Koden men det bör framgå av bolagsstyrningsrapporten att styrelsen i sin helhet utgör revisionsutskott.
 - ii) I del III, pkt 4.2, framgår att suppleanter till bolagsstämmovalda styrelseledamöter inte ska utses. Således utgör detta ett avsteg från Koden som behöver förklaras.
 - iii) Styrelsen ska enligt del II avsnitt 3 av Koden bestå av minst tre ledamöter varav minst två ska vara oberoende av bolagets större aktieägare (tio procent eller mer). Således innebär det faktum att endast en ledamot är oberoende gentemot bolagets större aktieägare ett avsteg från Koden som behöver förklaras.
 - iv) När datum och ort för årsstämma har fastställts ska uppgift om detta utan dröjsmål, inför årsstämma senast i samband med tredje kvartalsrapporten, lämnas på bolagets webbplats.
 - v) Valberedningen regleras inte av aktiebolagslagen utan enbart av Koden. I denna framgår att valberedningens ledamöter ska utses av års-/bolagsstämman alternativt att stämman anger hur ledamöterna ska utses. Således behöver inte detta vara ett avsteg från Koden så länge bolaget följt den process för att utse valberedningens ledamöter som stämman beslutat.

Svar deluppgift 3.4

- a) Enligt ABL 9 kap 40§ har revisorn rätt att närvara vid bolagsstämman samt en skyldighet att närvara om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt. Eftersom Färgutveckling AB är noterat behöver även Svensk kod för bolagsstyrning beaktas. I avsnitt III punkt 1.2 framgår att minst en av bolagets revisorer ska delta vid årsstämman.

- b) Generellt gäller att frågor om bolagets ekonomi, ställning, resultat och förvaltning förutsätts bli besvarade av styrelsen och frågor som har samband med granskningsuppgiften av revisorn. Revisorn är skyldig att lämna års-/bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, under förutsättning att det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget. I enlighet med ABL 9 kap 41 § och 45 § behöver revisorn beakta sin tystnadsplikt när svar ges till stämman. Du bör således svara på frågor avseende revisionen men hänvisa frågorna kring bolagets finansiella situation och dess relation till bankerna till styrelse och/eller ledning.

Svar deluppgift 3.5

Enligt EtikU 14 innebär arvodesbegränsningen att arvode för icke-revisionstjänster får uppgå till högst 70 % av arvodet för den lagstadgade revisionen. Tjänster som inte ingår i den lagstadgade revisionen, men som följer av lag ska inte ingå i beräkningsunderlaget. Det innebär att arvode för yttranden i samband med emissioner inte ska räknas in i beräkningsunderlaget. Icke-revisionstjänster uppgår då till 370 tkr i förhållande till 450 tkr, vilket utgör 82 %. Det innebär att andelen icke-revisionstjänster är för hög och måste begränsas. De nya reglerna kommer att slå igenom under räkenskapsåret 2020, då beräkningen grundar sig på ett genomsnitt av de tre senaste räkenskapsåren och första år som skall räknas in är 2017.