

Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2016

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	91 (60%)	110 (60%)

110 av 183 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 60 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från **24** till 134 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	4,2 (69 %)	140 (77 %)

a)-frågan behandlar vilka handlingar som bolaget behöver ta fram med anledning av apportemission. De flesta tentander har angett att ett förslag till beslut ska tas fram vilket gett poäng. De flesta tentander har också angett att en redogörelse ska tas fram, men inte specifikt skrivit att redogörelsen enligt 2 kap. 7§ ska innehålla information om hur värdet bestämts. Relativt många tentander har missat att skriva att en separat värdering ska göras, av exempelvis extern värderingsman.

I b)-frågan efterfrågas vad vi som revisorer behöver göra i samband med apportemissionen. Denna fråga har de flesta av tentanderna haft relativt lätt för. De flesta tentander har angett att vi ska lämna ett yttrande över styrelsens redogörelse och att vi ska lämna ett yttrande i samband med betalningen. Det som flest tentander missat är att vi i samband med vår granskning av styrelsens redogörelse ska bedöma värderingen av fastigheten. Vissa tentander har också missat att det är två separata yttranden som ska lämnas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	5	2,9 (58 %)	120 (66 %)

Frågan behandlar vilka överväganden en revisor skall göra vid en förfrågan från en revisionskund att upprätta hans privata inkomstdeklaration. För att erhålla full poäng krävs att tentanden gör en hänvisning till FARs etiska regler, EtikR 3 Skattetjänster och/eller IESBAs Etikkod 290 där man kan finna stöd för den aktuella frågeställningen.

Tentanden behöver också föra ett resonemang kring huruvida revisorn har rätt kompetens att biträda med denna tjänst och i så fall definiera uppdraget gentemot ägaren vad gäller ansvarsfördelning, granskningsinsats samt upplysa att eventuella oklarheter kommer att utredas. Vidare bör ett separat uppdragsbrev upprättas för deklarationstjänsten. Bolagets ägare kommer privat erhålla en faktura för deklarationsbiträdet.

De flesta tentander har funnit vägledning och även hänvisat till FARs Etiska regler. Merparten av tentanderna har även lyft upp frågan kring ansvarsfördelningen mellan revisorn och bolagets ägare.

Dock saknas i flertalet svar, utöver ansvarsfördelningen, ett resonemang kring den granskningsinsats och det utredningskrav som finns vid eventuella tveksamheter eller felaktigheter. En hel del tentander har inte heller sammanfattat uppgiften med behovet av en skriftlig överenskommelse (uppdragsbrev). En del tentander fokuserar och resonerar enbart kring oberoendefrågan och utformningen av analysmodellen och inte specifikt åtgärder för biträde med den privata inkomstdeklarationen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	4	2,8 (72 %)	104 (57 %)

I uppgiften skall tentanden beräkna bolagets totala semesterlöneskuld per 2016-12-31 utifrån givna förutsättningar. Semesterlöneskulden skall beräknas för såväl fast anställda med månadslön som timanställda som erhållit ersättning utbetald under hösten. I förutsättningarna för uppgiften framgår procentsats för semesterdagstillägget om 0,8 % och procentsats för semesterersättningen för de timanställda med 13%.

Så gott som samtliga tentander har korrekt beräknat semesterlön för den timanställda personalen. När det gäller beräkning av semesterlöneskulden för den fast anställda personalen förekommer en hel del olika varianter på förslag till beräkning. Vissa tentander har inte tagit med årets intjänade semesterdagar och vissa har inte tagit med sparade eller kvarvarande dagar i sin beräkning. Vissa tentander har dessutom inte tagit med semesterlönstillägget eller bara angett semesterlönstillägget som en utgående semesterlöneskuld. I de fall tentandens beräkning väsentligt avviker från vedertagen princip och procentsats samt att den slutliga beräkningen väsentligt avviker från svarsmallen, har det resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	5	3,0 (60 %)	132 (72 %)

I denna uppgift har tentanden erhållit information om löneuttag respektive inbetalda pensionspremier för bolagets ägare under 2016 och föregående två räkenskapsår. Tentanden skall redogöra för vilka inkomstskattemässiga konsekvenser som uppgifter om lön respektive inbetalda pensionspremier ger upphov till.

För att erhålla full poäng på frågan krävs att tentanden hänvisar till Inkomstskattelagens 28 kapitel 5 § och dessutom för ett resonemang kring möjlig avdragsrätt för inbetalda pensionspremier enligt denna hänvisning. Utöver detta skall tentanden genom beräkning visa på möjligt avdrag i bolagets inkomstdeklaration. Slutligen skall tentanden baserat på den gjorda beräkningen dra en slutsats kring avdragsrätt och det gränobelopp som anges i Inkomstskattelagen (10 prisbasbelopp).

Merparten av tentanderna har hänvisat till Inkomstskattelagen, även om inte alla hänvisat till korrekt lagrum. Merparten av tentanderna har även identifierat avdragsbegränsningen om 35 % av lönen. Dock har vissa tentander inte fört fram begränsningsregeln att avdraget inte får överstiga 10 prisbasbelopp vilket inneburit poängavdrag. De flesta av tentanderna har även kommit till korrekt slutsats beträffande inkomstskattemässig hantering av för högt inbetald premie, dvs ej avdragsgill för bolaget.

En del tentander har istället för att specifikt kommentera avdragsrätten för pensionspremier, valt att enbart redogöra för 3.12 regelverket etc. för bolagets ägare.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	5	2,6 (52 %)	107 (58 %)

Frågan behandlar hantering av moms vid optikertjänster och hur företaget ska hantera momsen på sina inkommande leverantörsfakturor. Många tentander har missat att bolaget bedriver s.k. blandad verksamhet där försäljning sker av både momspliktiga och momsfria varor och tjänster. Många tentander har istället fokuserat på fakturainnehåll samt hantering av moms vid utländska inköp vilket inte har gett poäng.

För full poäng på frågan skall tentanden ha klargjort att bolaget bedriver s.k. blandad verksamhet samt hur ingående moms skall hanteras för respektive verksamhet. Tentanden ska även redogöra för reglerna kring gemensamma kostnader där bolaget bör hitta en lämplig fördelningsnyckel för momsen. För full poäng krävs även att tentanden har hänvisat till Mervärdesskattelagens 8 kapitel för regler om avdrag för ingående moms.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	8	6,1 (76 %)	159 (88 %)

I a)-uppgiften kom de flesta tentander fram till att man skulle beakta effekterna av okorrigerade fel från föregående år. Dessa tillsammans med årets funna fel ackumulerat får till följd att årsredovisningen inte upprättas enligt årsredovisningslagen. Många har då kommit till ett uttalande med avvikande mening och avstyrkande av räkningarna och vinstdispositionen. En del har ansett att felet inte varit av avgörande betydelse och kommit till ett uttalande med reservation med avstyrkande av räkningarna och dispositioner. Övriga ansåg att man inte kan ta hänsyn till fel från tidigare räkenskapsår som man tidigare granskat och accepterat.

Revisionsberättelsen skall vara utformad i enlighet med ställningstagandena. För full poäng krävs Grund för uttalande med avvikande mening av revisionsberättelsen samt avvikande mening beträffande årsredovisningen och avstyrkande av resultaträkning, balansräkning och vinstdisposition. Även uttalande med reservation och avstyrkande av räkningarna och vinstdisposition har gett poäng.

I b)-uppgiften ansåg många tentander att det krävdes en upplysning i förvaltningsberättelsen att Optikspecialisten AB hade upprättat en kontrollbalansräkning under räkenskapsåret. Man ansåg att detta var en väsentlig händelse under räkenskapsåret och hänvisade till årsredovisningslagen och BFNAR 2012:1 3.11 (K3).

I förvaltningsberättelsen ska framgå om företaget upprättat kontrollbalansräkning enligt 25 kap 13 § aktiebolagslagen som utvisar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning

föreligger, RevR 10 p 3.2 st 2. I detta fall förelåg ingen kapitalbrist eller skyldighet upprätta kontrollbalansräkning. Det är m.a.o. ingen väsentlig händelse under räkenskapsåret om man upprättat en kontrollbalansräkning utan att kapitalbrist föreligger.

De flesta tentanderna konstaterade att styrelsen agerat i enlighet med reglerna i aktiebolagslagen 23 kapitlet 13 § och att det egna kapitalet inte var förbrukat vid upprättandet av kontrollbalansräkningen. Utformning av revisionsberättelsen skall vara i enlighet med ställningstagandet utan någon modifiering.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	6	3,8 (63 %)	101 (55 %)

Frågan behandlar hur bolagets intäcksredovisning påverkas av olika erbjudan i butiken. De flesta tentander har funnit korrekt vägledning till K3, kap 23.7-8.

Deluppgift a) behandlar öppet köp och ca 2/3 av tentanderna har korrekt angivit att en avsättning bör bokas upp som minskar intäkten.

Deluppgift b) besvarar i stort sett samtliga tentander korrekt för hur presentkort ska hanteras i intäcksredovisningen.

Deluppgift c) - I stort sett samtliga tentander har redogjort för hur erbjudandet "2 för 1" ska hanteras i intäcksredovisningen.

Deluppgift d) behandlar kundlojalitetsprogram och denna delfråga har orsakat störst problem för tentanderna med relativt få poäng. Få tentander har korrekt angivit att en avsättning bör göras utifrån den statistik som finns tillgänglig. Poäng har dock getts om tentanden diskuterat rabatter utifrån samma princip som den statistik som finns tillgänglig.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	6	3,4 (57 %)	83 (45 %)

Frågan går ut på att redogöra för konsekvenserna för olika omständigheter i en kontrollbalansräkning.

Fråga a) går ut på att bedöma om nettoförsäljningsvärdet kan användas vid KBR och vad effekten blir. För att få poäng krävs att tentanden justerar upp kontrollbalansräkningen med 9,6 mkr till följd av att varulagret värderas enligt nettoförsäljningsvärdet. De flesta tentander har svarat rätt på frågan.

Fråga b) behandlar huruvida bolaget har möjlighet att aktivera sina underskottsavdrag. För att få full poäng krävs att tentanden redogör för att bolaget behöver göra en prognos, där det är sannolikhet

att de kommer att ha skattemässiga överskott, för att kunna aktivera. Flertalet tentander väljer att rekommendera bolaget att inte aktivera underskottsavdragen utan att ha sett en prognos.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	5	2,3 (45 %)	77 (42 %)

Denna fråga hade ett relativt lågt utfall. Övervägande delen av tentanderna har angett de nya riktlinjerna från ESMA som svar. De tentander som tappat poäng har antingen inte hittat rätt regelverk eller missat att riktlinjerna omfattar endast finansiella mått vilka ej definieras i de redovisningsregelverk som företaget tillämpar.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	2,4 (48 %)	81 (44 %)

Tentanderna tenderar att svara på frågan från revisorns perspektiv gällande oberoendeprovning. Frågan syftar dock till att beskriva reglerna kring revisionsutskottets provning av hot mot revisorernas oberoende av tilläggstjänster efter det EU-direktiv som formaliserats i EtikU14. I de fall tentanden gett flera exempel på tjänster har ett felaktigt exempel ej medfört avdrag från korrekt angivna exempel. Full poäng har getts för de tentander som hittat rätt i nya EU-förordningen gällande arvodesbegränsningar, krav på godkännande från revisionsutskottet och gett exempel på otillåtna/tillåtna tjänster vilka anges däri.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	6	2,1 (35 %)	20 (11 %)

I uppgiften skall tentanderna redogöra för sina ställningstaganden avseende kontrolltestning och hur de planerar att lägga upp en kontrollbaserad ansats för intäkter. Majoriteten av tentanderna har korrekt refererat till ISA 315 eller ISA 330, hänvisning till båda två är dock nödvändig. Många tentander beskriver att revisorn vid kontrolltestning måste skaffa sig förståelse för bolagets interna kontroll och kartlägga intäktsprocessen, vilket har gett poäng. Dock missuppfattar en stor del av tentanderna frågan till viss del då de endast beskriver bolagets kontrollmiljö generellt samt diskuterar mer företagsövergripande kontroller. De flesta tentander utelämnar därför att utvärdering av kontroller kopplade till intäktsprocessen skall göras samt övervägande om kontrollerna är tillräckliga och möjliga att testa. Endast ett fåtal tentander nämner att någon form av plan eller granskningsprogram för kontrolltestning bör upprättas samt förslag på lämplig tidplan för testning, vilket också krävs för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	2,1 (42 %)	63 (34 %)

I uppgiften skall tentanden uppmärksamma den nya marknadsmissbruksförordningen och vad denna innebär. Majoriteten av tentander har missat de nya reglerna och hänvisar till tidigare gällande lagstiftning, vilket inneburit poängavdrag. Däremot har majoriteten av tentander beskrivit att bolaget är skyldigt att föra en insiderförteckning samt vad detta innebär. Majoriteten av tentanderna har också gjort en allmän beskrivning av att insiderinformation är ej offentliggjord information som väsentligt kan påverka aktiekursen. En del tentander har beskrivit att bolaget så snart som möjligt skall informera allmänheten samt presentera informationen på bolagets hemsida under en femårsperiod. Ett fåtal tentander har även lämnat svar om förteckning över personer i ledande befattning och deras närstående, skriftlig underrättelse till ledande befattningshavare, tidsfrist för anmälan, fler transaktioner än tidigare omfattas som t.ex. kapitalförsäkringar samt att närstående får ett eget ansvar att anmäla transaktioner. För att få full poäng på frågan krävs hänvisning till marknadsmissbruksförordningen, en allmän beskrivning samt några av exemplen ovan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.5	5	3,6 (71 %)	140 (77 %)

Frågan går ut på att upprätta en förvärvsanalys för förvärv av ett dotterföretag.

För full poäng krävs att tentanden korrekt identifierar övervärden i materiella och immateriella anläggningstillgångar samt beräknar uppskjuten skatt på övervärdena. Poängavdrag har getts när tentanden har tagit upp personalens kompetens och upparbetade arbetssätt som en immateriell tillgång i strid med IFRS 3 B.37.

Generellt märks det att många revisionsbyråer har standardiserade mallar för upprättande av förvärvsanalyser och så länge som korrekt indata matas in i dessa så kommer korrekt uppskjuten skatt och goodwill automatiskt beräknas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.6	4	3,1 (78 %)	135 (74 %)

I uppgiften ombeds tentanden att redogöra för vad ett granskningsprogram för ställda säkerheter och eventualförpliktelser bör innehålla.

För full poäng krävs att minst fyra olika granskningsmoment redogörs för. Eftersom det finns fler granskningsmoment än fyra som accepterades så blev poängen generellt hög. Exempel på svar som

godkänts är förfrågningar till företagsledningen, läsa styrelsematerial, inhämta engagemangsbesked, inhämta advokatbrev, söka på registrerade inteckningar, läsa väsentliga avtal och bedöma om uppgifter upplysta i not är korrekta, men även andra mindre vanliga granskningsåtgärder har accepterats. En generell beskrivning av vad ställda säkerheter och eventalförpliktelser är har inte gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	6	3,0 (49 %)	68 (37 %)

I a)-uppgiften har många av tentanderna missat de nya kraven på kompletterande rapport till revisionskommittén enligt artikel 11 i revisorsförordningen varpå många hänvisar till de gamla kraven. Detta har inte gett poäng då det uttryckligen i frågan framgår att tentanden ska redogöra för de nya revisionsreglerna.

I b)-uppgiften har de flesta tentander uppmärksammat nyheterna kring rapportering av särskilt betydelsefulla områden (SBO) men har generellt haft svårt för att utforma skrivelse i revisionsberättelsen, dels avseende beskrivning av området och dels avseende beskrivning av revisionsåtgärder. Många missar också att hänvisa till upplysningar i årsredovisningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	6	3,0 (50 %)	64 (35 %)

I a) har de flesta tentander korrekt svarat att det rör sig om ett kvalificerat uttalande om huruvida årsstämman riktlinjer om ersättningar till ledande befattningshavare har följts. Cirka hälften av tentanderna överväger också huruvida det bör omnämnas i revisionsberättelsen. Få tentander nämner något om granskning av presentationen i årsredovisningen och dess eventuella påverkan på revisionsberättelsen.

I b)-uppgiften har många tentander missat upplysningskraven enligt ÅRL 6:1a.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	6	2,3 (39 %)	50 (27 %)

I uppgiften skall tentanden redogöra för hur kundfordringar som sålts till ett finansbolag skall redovisas. Frågan visade sig svår då flertalet tentander inte kommit till korrekt slutsats gällande risker och förmåner kopplat till avtalet med finansbolaget. Majoriteten av tentanderna har hämtat

vägledning från IAS 39 vilket gett poäng. Flertalet tentander har svarat att resultatpåverkan av försäljningen uppgår till -800 tkr vilket också gett poäng.

I övrig kan tentandernas svar delas upp i två grupper. Den första gruppen har svarat att då de historiska kundförlusterna om 7 % understiger kundförlusterna enligt avtalet om 10 % så har risker och förmåner i allt väsentligt övergått till finansbolaget, vilket gett poäng. De har vidare beskrivit att kundfordringarna inte längre är bolagets tillgång och skall krediteras, vilket också gett poäng. Om tentanden slutligen beskrivit att de sålda kundfordringarna skall krediteras (10 mkr), bank skall debiteras (9,2 mkr) samt att resultatet debiteras (0,8) har de fått ytterligare poäng.

Den andra gruppen har i många fall hänvisat till korrekt lagrum men felaktigt dragit slutsatsen att risker och förmåner i allt väsentligt ej överförts till finansbolaget. Denna grupp av tentander har vidare svarat att kundfordringarna fortsatt skall vara bokförda i bolagets redovisning men att en skuld mot finansbolaget skall bokas upp tills riskerna övergått. Majoriteten av tentanderna har gjort en felaktig bedömning, vilket i de flesta fall resulterat i att de i många fall endast fått poäng för hänvisning till IAS 39 samt korrekt redovisad resultateffekt. För att få full poäng krävs att tentanden hänvisat till IAS 39, beskrivit varför risker och förmåner övergått till finansbolaget, att kundfordringarna ej längre är bolagets tillgång samt beskriva den redovisningsmässiga effekten på kundfordringar, bank och resultat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	4	2,1 (51 %)	63 (34%)

Tentanden uppmanas att beskriva vad som är viktigt avseende revision av kundfordringar som överlåtits genom factoring. Uppgiften visade sig vara förhållandevis svår. Många tentander har beskrivit skillnaden mellan att sälja och belåna kundfordringar genom factoring och vad som är viktigt beroende på vilket av alternativen som används. Belåning är dock inte aktuellt i detta fall då frågan är kopplad till kundfordringar som överlåtits, vilket också framgår av förutsättningarna. Det innebär att när fakturorna sålts ligger ansvaret på factoringbolaget att få betalt. Således finns ingen anledning att göra betalningsuppföljning eller saldoförfrågningar på de sålda fakturorna, vilket flertalet tentander felaktigt svarat. Att verifiera existensen genom saldoförfrågningar eller betalningsuppföljning gäller i detta fall enbart för de fakturor som inte sålts. Däremot är det viktigt att säkerställa att rutinerna för löpande rapportering till factoringbolaget finns på plats, såsom kredittider och kreditvärdighet för att säkerställa att Svenska designmöbler AB inte kan återkrävas av factoringbolaget. Det är dock enbart ett fåtal tentander som kommenterat detta.

De flesta tentander beskriver helt riktigt att avtalet är centralt att granska för att säkerställa förståelsen för när risker och förmåner övergår till factoringbolaget. De flesta tentander anger också att det är viktigt att inhämta en extern bekräftelse från factoringbolaget per balansdagen, för att verifiera vilka fakturor som sålts och fordran på bolaget om betalning ännu inte inkommit. Flertalet tentander har klippt in ett granskningsprogram för revision av kundfordringar men har inte visat någon koppling till denna uppgift eller anpassat granskningsprogrammet utifrån förutsättningarna vilket därför enbart ger delpoäng.

Många tentander anger dock felaktigt att det är viktigt att säkerställa att Svenska Designmöbler ABs kundreskontra stämmer överens med factoringbolagets kundreskontra, vilket inte är korrekt eftersom fodringarna bokas bort från Svenska Designmöblers reskontra då risker och förmåner övergått till factoringbolaget. De flesta tentander kommenterar dock att det är viktigt att säkerställa eventuell kreditrisk som kvarstår, vilket är korrekt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.5	6	2,5 (41 %)	35 (19%)

Uppgiften gick ut på att beskriva redovisning av ett optionsprogram.

Många tentander hade svårt med denna fråga. De flesta tentander har korrekt hänvisat till IFRS 2 samt att värdering ska ske till verkligt värde vilket har gett poäng. Tentanderna har generellt inte kunnat redogöra för en korrekt effekt i balansräkning och resultaträkning. Flertalet tentander har inte identifierat att det endast är värdeförändringen som ska redovisas. För full poäng krävs, utöver ovan hänvisningar, att tentanden redovisar en korrekt värdeförändring och lyfter fram att det sker en successiv intjäning.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	6	3,8 (64 %)	117 (64 %)

Övervägande del av tentanderna finner rätt i a)-frågan kring EU-direktivet avseende hållbarhetsredovisning. En del av tentanderna missar att skriva de fullständiga kriterierna för upprättandet så som: "mer än ett av följande kriterier och senaste två räkenskapsåren", vilket har gett poängavdrag.

En del tentander missar att tydligt beskriva när regelverket skall implementeras och hänvisar enbart till år 2017 vilket gett poängavdrag. Många av tentanderna missar tydligheten kring att det är styrelsen eller företagets ansvariga ledningsorgan som bär ansvaret. Tydlighet saknas i att det är i förvaltningsberättelsen som hållbarhetsrapporten skall ingå eller som skild handling med hänvisning i förvaltningsberättelsen, flertalet tentander hänvisar enbart till årsredovisningen vilket inte gett full poäng.

Många av tentanderna missar att nämna att revisorn skall avge ett yttrande och i flera fall beskrivs enbart att revisorn skall kontrollera eller säkerställa att rapport upprättats. Många tentander har hänvisat till RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning vilket varken gett poäng eller poängavdrag i frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	3,5 (58 %)	107 (58 %)

Tentanden ska redogöra för effekten av ett stegvist förvärv i koncernens och moderbolagets resultaträkning samt anskaffningsvärdet i den förvävsanalys som upprättas.

Många tentander har korrekt hänvisat till K3 kapitel 19 samt att tidigare andelar anses avyttrade ur ett koncernperspektiv. Enskilda tentander har endast hänvisat till K3 vilket inte har gett poäng. Flertalet tentander har lyft fram att det sker en resultateffekt i moderbolaget alternativt inte nämnt moderbolaget vilket inte har gett poäng. Anskaffningsvärdet utgörs av motsvarande 100 % av värdet på köpeskillingen för resterande andel av bolaget vilket många tentander inte har redovisat korrekt. För full poäng krävs även en korrekt redovisning av resultateffekten i koncernen till följd av förvärvet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	4	2,9 (71 %)	119 (65 %)

Tentanden ska med hjälp av ett bifogat utdrag från en dataanalys identifiera väsentliga transaktionstyper och underprocesser som träffar intäkter. Vidare ska tentanden beskriva nyttan av den bifogade typen av analys och ange hur den kan användas i revisionen.

Svaren på frågan har varit av relativt varierande karaktär, men det kan konstateras att 2/3 av tentanderna har angett bra svar där nyttan och användningen av denna typ av dataanalys beskrivs samt motiveringar kring olika väsentliga transaktionstyper anges. Bland resterande tentander finns dock brister i svaren varpå poängsnittet på frågan är relativt lågt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	4	2,7 (68 %)	126 (69 %)

Tentanden ska redogöra för hur utdelningen från det nyförvärvade dotterföretaget ska redovisas i moderbolaget samt redogöra för huruvida utdelningen kan få några övriga redovisningsmässiga konsekvenser. Majoriteten av tentanderna har korrekt identifierat att utdelningen ska redovisas som en intäkt. Dock är det mindre än hälften av tentanderna som har angivit att stöd finns att finna i K3 kap 9 p. 10. På frågan om utdelningen kan få några övriga redovisningsmässiga konsekvenser har drygt hälften av tentanderna korrekt identifierat att utdelningen leder till att det behöver göras en bedömning om det föreligger ett nedskrivningsbehov av aktier i dotterföretag efter utdelningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	4	3,1 (78 %)	154 (84 %)

Tentanden uppmanas att redogöra för det kvalitetssystem och dess delar som revisionsbolaget, som anses vara en större revisionsfirma, ska upprätthålla enligt internationell praxis vid utförande av bestyrkandeuppdrag. I princip samtliga tentander har på ett korrekt sätt hänvisat till International Standard on Quality Control (ISQC 1). Majoriteten har också identifierat de sex delar som återfinns i punkt 16; Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget, relevanta yrkesetiska krav, acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, personal, hur uppdrag utförs samt övervakning. Många har dock bara skrivit rubrikerna utan att tydliggöra innebörden av dem. För att få full poäng på frågan behöver det framgå att tentanden förstår innebörden av respektive område. Exempelvis är oberoende en viktig del av de yrkesetiska kraven, som dock relativt få tentander tar upp. Flertalet tentander hänvisar enbart till ISA 220 (Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter) vilket kan ge delpoäng beroende på resonemanget, men i avsaknad av referens till ISQC1 är det inte möjligt att få full poäng eftersom ISA 220 bygger på den grundläggande förutsättningen att revisionsföretaget omfattas av ISQC 1.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	3,8 (76 %)	171 (94 %)

I uppgiften skall tentanden beräkna garantiavsättning dels enligt K2 och dels enligt skattelagstiftningen.

Tentanderna har generellt lyckats bra med frågan. Många tentander har dock inte beräknat den avdragsgilla delen av garantiavsättningen enligt skattelagstiftningen korrekt, utan felaktigt hävdade att hela avsättningen är avdragsgill och inte justerat den baserat på den ett-åriga garantitiden, vilket föranlett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	3,5 (70 %)	151 (83 %)

Tentanderna skall ge fem exempel på analyser som kan göras avseende intäkter.

Generellt har tentanderna klarat frågan väl. I svarsmallen förekommer några exempel på analyser, men även andra relevanta analyser har genererat poäng.

En del tentander har haft svårigheter att få ihop fem olika relevanta analyser och istället upprepat samma analys på olika sätt, vilket inte genererat full poäng. En del tentander har missförstått frågan och beskriver istället olika granskningsåtgärder/stickprovstester som kan genomföras, vilket inte efterfrågas i frågan och därför inte genererat några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	4,3 (85 %)	176 (96 %)

Tentanderna skall i uppgiften redogöra för vilka regler som gäller för värdering av varulager och lämplig tillämpning av reglerna i bolaget.

Överlag är utfallet på frågan mycket bra och tentanderna lyckas generellt ge en bra beskrivning av regelverket kring varulager enligt K2. För att få full poäng krävs att tentanderna ger en bra beskrivning av de relevanta delarna av regelverket. En del tentander beskriver enstaka delar av regelverket utförligt men missar andra delar, vilket då genererat poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	8	6,0 (75 %)	162 (89 %)

I den första omständigheten kom nästan alla tentander fram till att värdeöverföringen i form av utdelning på extra stämma är tillåten, den inkräktar inte på bundet eget kapital och bryter inte mot försiktighetsregeln i aktiebolagslagen 17 kapitel. De flesta tog upp de särskilda reglerna i 18 kapitlet §§ 5-6 för utdelning på extra bolagsstämma. Bolaget har inte följt dessa vad gäller att ta fram en redogörelse över väsentliga händelser efter att årsredovisningen avlämnats samt låtit revisorn yttra sig över denna. Många uppmärksammade detta och anmärker på detta som brott mot aktiebolagslagen, då man brutit mot formkraven. (ABL 18:6). I protokollet från stämman framgår dock att samtliga aktieägare var närvarande och godkände beslutet, varför handlingarna ej är nödvändiga.

I den andra omständigheten konstaterar nästan samtliga tentander att det var ett förbjudet lån enligt aktiebolagslagen 21 kap. § 1 som lämnades i januari 2016, dvs efter bokslutsdagen. En del tentander anmärkte på detta i revisionsberättelsen som brott mot aktiebolagslagen men tillstyrkte ansvarsfrihet då bolaget inte lidit någon skada.

Andra tog upp att granskning av styrelsens förvaltning inte krävs efter balansdagen. Kommer man vid granskning av efterföljande händelser på åtgärd som kan leda till ersättningsskyldighet eller är i strid med aktiebolagslagen kan revisor överväga hur detta skall kommuniceras. Är förhållandet av väsentlig betydelse för bolaget skall man informera om detta i revisionsberättelsen under rubriken Övriga upplysningar. (IAS 560). Beroende på om man bedömt den uppkomna situationen som väsentlig eller ej för bolaget så har man antingen lämnat en modifierad revisionsberättelse eller en med övrig upplysning. För full poäng skall revisionsberättelsen inte påverkas av det lämnade lånet.

REVISORSEXAMEN

Del I

November 2016

© Revisorsnämnden 2016

REVISORSEXAMEN

Allmänt

Datum:	28 november 2016
Skrivtid:	2 x 6,0 timmar, varav 6,0 timmar för del I
Krav för godkänt resultat:	90 poäng av 150 utan några särskilda krav på fördelningen av poäng på olika uppgifter

Regler

- Du ska skriva ditt tentandnummer på varje blad.
- Det är inte tillåtet att ha kontakt med någon person eller använda Internet, e-post eller liknande för att söka kontakt med någon annan person.
- Det är inte tillåtet att använda Internet, e-post eller liknande för att söka efter information.

Följs inte reglerna kan Revisorsnämnden avstå att rätta tentandens prov samt meddela tentandens handledare och arbetsgivare om det inträffade. Kontroll av tentandens dator kan göras såväl innan, som under och efter provet.

Utformning av svar

- Du lämnar alltid dina svar i egenskap av auktoriserad revisor.
- Svarstexten ska vara självständigt skriven och utformad så att den besvarar frågan på ett koncist sätt.
- Svarstexten ska inte enbart bestå av inklippt text eller hänvisningar till annan text, såsom lagar, råd, rekommendationer och liknande.
- Du ska ange motiveringar och hänvisningar samt visa uträkningar.
- Du ska markera eventuella citat med kursiv stil och ange källa.

Bedömning

Bedömningen av svar, som ska lämnas på bifogade svarsblanketter eller RN:s USB-minne, sker utifrån en svarsmodell. Alternativa svar kan - beroende på motiveringar - också beaktas vid bedömningen.

Svar på varje uppgift - eller deluppgift - bedöms enligt följande princip i exempelvis en fråga omfattande fem poäng:

5 p – Mycket bra svar

4 p – Bra svar

3 p – Acceptabelt svar

2 p – Svar med vissa brister

1 p – Svar med stora brister

0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar

Uppgift 1	Redovisningskonsult Jan Svensson AB	Poäng
	Deluppgift 1.1	6
	Deluppgift 1.2	5
	Deluppgift 1.3	4
	Deluppgift 1.4	5
Summa		20

Uppgift 2	Optikspecialisten AB	Poäng
	Deluppgift 2.1	5
	Deluppgift 2.2	8
	Deluppgift 2.3	6
	Deluppgift 2.4	6
Summa		25

Uppgift 3	Läskedrycker AB	Poäng
	Deluppgift 3.1	5
	Deluppgift 3.2	5
	Deluppgift 3.3	6
	Deluppgift 3.4	5
	Deluppgift 3.5	5
	Deluppgift 3.6	4
Summa		30

Lycka till!

1. Redovisningskonsult Jan Svensson AB (20 poäng)

Bakgrund

Bolaget driver en redovisningsbyrå. Jan Svensson äger 100 % av aktierna och har 10 anställda redovisningskonsulter.

Du har varit personvald revisor i bolaget i 8 år. Bolaget tillämpar K2-regelverket.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2015	2014	2013
Omsättning	10,5	9,6	9,7
Resultat före skatt	1,8	1,3	1,6
Summa tillgångar	5,4	4,8	4,5
Soliditet	79 %	77 %	75 %
Medelantal anställda	10	9	9

Deluppgift 1.1 (6 p)

Bolaget bedriver sin verksamhet i en fastighet som ägs av Jan Svensson privat. Det är hans gamla föräldrahem som byggts om till kontor. Han har nu bestämt sig för att han ska apportera in denna fastighet i bolaget. Han kontaktar dig för att ni tillsammans ska komma fram till vad som behöver tas fram och på vilket sätt du som revisor behöver bli involverad i denna transaktion. Jan planerar att detta ska ske i samband med årsstämman under våren 2017.

Uppgift

- Vilka handlingar behöver bolaget ta fram med anledning av den planerade apportemissionen?
- Vad behöver du som revisor göra i samband med apportemissionen?

Deluppgift 1.2 (5 p)

Jan brukar själv upprätta sin privata deklaration men i år har han bestämt sig för att ägna all sin tid åt byråns kunder. Han vänder sig till dig och undrar om du kan hjälpa honom med hans privata deklaration.

Uppgift

Vilka överväganden gör du när du avgör om du kan åta dig detta uppdrag?

Deluppgift 1.3 (4 p)

Per 2016-12-31 har bolaget 10 fast anställda samt två studenter som arbetar extra på timbasis. De fast anställda har månadslön och 25 dagars semesterrett och studenterna har timlön och får semesterlön utbetald en gång om året.

Per 2016-12-31 ser personalens intjänade semesterdagar ut enligt följande:

Anst nr	Sparade dagar	Kvarvarande dagar	Årets intjänade dagar	Månadslön
10003	21	4	19	31 000
10005	8	5	19	32 000
10006	16	2	19	28 000
10008	9	6	19	26 000
10009	12	8	19	25 000
10010	7	3	19	27 000
10012	15	10	19	31 000
10013	2	5	19	23 000
10015	0	2	19	24 000
10017	0	0	15	22 000

De två timanställda har arbetat 85 respektive 60 timmar under hösten 2016. De har fått timlönen utbetald, men inte någon semesterersättning på lönen. Deras timlön är 185 kr. Semesterlönetilläget till de fast anställda betalas ut i samband med att semestern tas ut. Semestertillägget uppgår till 0,8 % för de fast anställda. Semesterersättningen uppgår till 13 % för de timanställda.

Uppgift

Vad uppgår bolagets totala semesterlöneskuld till per 2016-12-31? Visa dina beräkningar. Bortse från sociala avgifter på skulden.

Deluppgift 1.4 (5 p)

Under de senaste tre åren har Jan tagit ut lön om 60 000 kr per månad. Han tar dessutom ut utdelning en gång per år. Under dessa år har bolaget betalat in pensionspremier om 300 000 kr per år för Jan.

Uppgift

Vilka inkomstskattemässiga konsekvenser ger uppgifterna om lön och pensionspremier upphov till?

2. Optikspecialisten AB (25 poäng)

Bakgrund

Optikspecialisten AB är en återförsäljare av glasögon, linser och andra tillbehör. Bolaget erbjuder utöver dessa produkter även optiktjänster såsom synundersökningar m.m. till privatpersoner. Bolaget har butiker i flera större städer i Sverige och det är den enda marknaden där bolaget är verksamt. Optikspecialisten AB ägs av de optiker som driver butikerna. Bolaget har funnits i många år och samtliga butiker drivs inom ett och samma aktiebolag.

Du har varit bolagets revisor sedan 2011. Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2015	2014	2013
Omsättning	260	245	220
Resultat före skatt	11,3	13,1	6,6
Summa tillgångar	96	95	84
Soliditet	68 %	65 %	67 %
Medelantal anställda	106	102	93

Bolaget redovisar i enlighet med BFNAR 2012:1 (K3). Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 2.1 (5 p)

Bolagets verksamhet består av optikertjänster (syntest och utprovning för synkorrigerande m.m.) och försäljning av glasögon, linser samt tillbehör. Bolaget vänder sig nu till dig som revisor för att söka vägledning kring hur bolaget ska hantera moms på sina inkommande leverantörsfakturor.

Uppgift

Redogör för vilka frågeställningar kopplade till mervärdesskatt som är viktiga för bolaget att beakta vid hanteringen av inkommande leverantörsfakturor.

Deluppgift 2.2 (8 p)

I samband med avslutandet av bokslutsgranskningen av 2015 års räkenskaper har du som revisor två saker att ta ställning till inför avgivandet av din revisionsberättelse.

Uppgift

- I granskningen av 2014 års räkenskaper kvarstod ett antal felaktigt redovisade intäkter som noterats av dig i listan över summa funna fel i revisionen. Bolaget hade då intäktsfört ett antal artiklar för tidigt vilket alltså felaktigt påverkat bolagets resultat positivt med 1,2 mkr. Beloppet var dock inte av den storleken att det krävde ändring eller någon anmärkning i revisionsberättelsen. I årets revision har fel påträffats om 1,0 mkr avseende intäkter som isolerat för år 2015 inte heller är av den storleken att de kräver ändring. Tillsammans med felet från föregående år uppgår dock dessa till 2,2 mkr vilket är ett belopp som överstiger det väsentlighetsbelopp du har att förhålla dig till.
- Bolaget har under flera år haft för vana att årligen dela ut maximalt utdelningsbara medel. Årets sommarperiod, efter att utdelningen genomförts, innebar dock en ovanligt svag utveckling både på intäktsidan i kombination med några större engångskostnader. Styrelsen misstänkte som en följd av detta att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet per 30 september 2015 var förbrukat. Bolagets styrelse upprättade med anledning av detta en kontrollbalansräkning per samma datum som du även granskat. Denna utvisade dock att det egna kapitalet inte var förbrukat.

Deluppgift 2.3 (6 p)

Liksom många andra butikskedjor har Optikspecialisten AB många olika typer av erbjudanden till sina kunder. En genomsnittlig intäkt från ett sålt par glasögon ligger på ca 2 500 kr. Bolagets ekonomichef kontaktar nu dig för att diskutera intäktsredovisningen avseende ett antal olika erbjudandemodeller.

Uppgift

Redogör för hur nedanstående erbjudanden påverkar bolagets intäktsredovisning och i vilken period. Anta ett försäljningspris om 2 500 kr per produkt och att bolaget säljer produkten den 15 december 2016. Bortse från mervärdesskatt.

- a) Bolaget erbjuder alltid sina kunder 1 månads "öppet köp". Detta innebär att kunden oavsett anledning har möjlighet att återlämna sina glasögon och erhålla pengarna tillbaka under denna period. I detta fall bestämmer sig kunden för att återlämna sin köpta produkt den 10 januari 2017. I genomsnitt brukar 10 % av kunderna återlämna sina köpta varor inom "öppet köp"-perioden.
- b) Bolaget säljer presentkort i sina butiker. Presentkortet är giltiga i 1 år från utfärdandet. I detta fall nyttjas det sålda presentkortet i sin helhet i januari 2017.
- c) Inför julhandeln i år testar bolaget ett nytt koncept där man till sina kunder som gör sina inköp före 18 december erbjuder dem att köpa två produkter men betala för en vilket denna kund väljer att nyttja genom att köpa två likvärdiga produkter.
- d) Medlemmarna i bolagets kundprogram erhåller vid köp under december 2016 en värdecheck att användas i januari 2017. Värdechecken ger en rabatt om 200 kr vid köp av en ny vara i januari 2017. Historiskt har det visat sig att ungefär hälften av dem som erhåller värdecheckar av detta slag nyttjar denna innan förfallodatumet. I detta fall är avsikten att kunden kommer att nyttja värdechecken till ett köp av en likvärdig produkt under januari 2017.

Deluppgift 2.4 (6 p)

I samband med upprättande av kontrollbalansräkningen tog bolagets ekonomichef kontakt med dig för att diskutera hur ett antal värderingsposter ska hanteras i kontrollbalansräkningen.

Uppgift

Redogör för vilka konsekvenserna för värderingen av tillgångarna i kontrollbalansräkningen blir av följande omständigheter.

- a) Varulagret är i den ordinarie redovisningen upptaget till anskaffningsvärde. Detta värde understiger nettoförsäljningsvärdet med 9,6 mkr.
- b) Bolaget har sedan många år tillbaka gamla skattemässiga underskottsavdrag. Dessa har successivt minskats som en följd av de senaste årens vinster men till följd av att bolaget historiskt haft en ojämn resultatutveckling så har uppskjuten skatt på dessa aldrig redovisats i bolagets balansräkning.
- c) Bolaget har en del egna patent avseende egenutvecklade specialglasögon. Utgifterna för dessa har kostnadsförts löpande av "försiktighetsskäl". Bara under 2015 uppgår dessa kostnadsförda utgifter till 1,6 mkr.

3. Läskedrycker AB (30 poäng)

Bakgrund

Läskedrycker AB är ett bolag som tillverkar och säljer läskedryck. Bolaget har en lång historik och har funnits i drygt 50 år. Sedan 2007 ägs bolaget av ett Private Equity-bolag som förvärvade bolaget från dess grundare. Den tidigare ägarfamiljen är fortsatt aktiva i verksamheten. De nya ägarnas plan är att notera bolaget på Nasdaq Stockholm under 2017. Som ett led i detta redovisar koncernen sedan 2013 i enlighet med IFRS.

Du har varit bolagets och koncernens revisor sedan 2013. Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2015	2014	2013
Omsättning	1 036	966	860
Resultat före skatt	106	90	83
Summa tillgångar	776	750	699
Soliditet	58 %	57 %	57 %
Medelantal anställda	320	300	297

Bolaget redovisar i enlighet med IFRS i sin koncernredovisning och RFR2 för moderbolaget. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 3.1 (5 p)

För att göra sig redo inför noteringen har bolaget sedan 2015 tagit fram kvartalsrapporter enligt de regler som gäller för noterade bolag. Rapporterna har dock inte publicerats officiellt utan endast presenterats för bolagets styrelse och ägare. Bolaget har dock missat att inkludera en förändring i sina delårsrapporter under 2016 som kommer att vara viktig att känna till inför bolagets notering. Förändringen avser de nya riktlinjer som getts ut av ESMA avseende alternativa nyckeltal ("Alternative Performance Measures", APM).

Uppgift

Redogör för vad förändringen avseende alternativa nyckeltal innebär samt från vilket datum dessa gäller.

Deluppgift 3.2 (5 p)

Sedan snart två år har bolaget ett revisionsutskott. När du som revisor deltar på ett av dessa möten får du en fråga från revisionsutskottets ordförande kring vilka regler som gäller för godkännande av eventuella tilläggstjänster som bolaget önskar köpa från det revisionsbolag där du är verksam.

Uppgift

Redogör för vilka regler som gäller för köp av tilläggstjänster från valt revisionsbolag samt eventuella krav på beslutsprocess som finns för ett bolag noterat på Nasdaq Stockholm. Ge också några exempel på tjänster som kan vara tillåtna respektive förbjudna.

Deluppgift 3.3 (6 p)

Intäkterna är att betrakta som väsentlig ur revisionssynpunkt och är svåra att substansgranska effektivt till följd av att den består av en stor mängd transaktioner. Som en följd av detta bestämmer du dig för att använda dig av en kontrollbaserad granskningsansats för intäkterna.

Uppgift

Redogör för dina ställningstaganden och hur du planerar att lägga upp din kontrollbaserade granskningsansats.

Deluppgift 3.4 (5 p)

Inför bolagets notering behöver man anpassa sig till de insiderregler som gäller för noterade bolag. Bolaget ber dig därför komma över på ett möte och där presentera vilka regler som är viktiga att känna till på området.

Uppgift

Redogör övergripande för insiderreglerna och vad som styr dessa.

Deluppgift 3.5 (5 p)

Under hösten 2016 förvärvar bolaget 100 % av aktierna i AB Läskfabrikören. AB Läskfabrikören är en mindre nischaktör som är ledande inom sitt område. Bolagets bedömning är att det förvärvade bolagets produkter kompletterar bolagets befintliga sortiment på ett bra sätt. Bolaget vänder sig nu till dig för att få stöd i sin förvärvsanalys för att säkerställa att den är upprättad i enlighet med reglerna i IFRS.

Köpeskillingen uppgår till 38,6 mkr. Balansräkningen i det förvärvade bolaget per datumet för övertagandet återges i sammandrag nedan.

Det verkliga värdet på materiella anläggningstillgångar uppgår till 13 mkr. Utöver detta har bolaget kunnat identifiera ett antal poster där man bedömer att det finns ett värde som inte syns i den redovisade balansräkningen vid övertagandet:

- Beräknat värde av kundrelationer 4,3 mkr
- Beräknat värde av personalens kompetens och upparbetade arbetssätt 1,2 mkr
- Varumärke 6,8 mkr

AB Läskfabrikören

Balansräkning vid övertagandetidpunkten (mkr):

Immateriella anläggningstillgångar	4,4
Materiella anläggningstillgångar	5,7
Omsättningstillgångar	9,2
Summa tillgångar	19,3
Eget kapital	13,2
Långfristiga skulder	0,1
Kortfristiga skulder	6,0
Summa eget kapital och skulder	19,3

Uppgift

Redogör för dina ställningstaganden och upprätta en förvärvsanalys i enlighet med IFRS. Du måste i samband med detta också beakta eventuella skatteeffekter. Anta en skattesats om 22 %.

Deluppgift 3.6 (4 p)

Du har tagit på dig uppgiften att göra ett anpassat granskningsprogram för ställda säkerheter och eventalförpliktelser för Läskedrycker AB.

Uppgift

Vilka moment bör ett granskningsprogram för ställda säkerheter och eventalförpliktelser innehålla för detta bolag?

REVISORSEXAMEN
Del II

November 2016

© Revisorsnämnden 2016

REVISORSEXAMEN

Allmänt

Datum:	29 november 2016
Skrivtid:	2 x 6,0 timmar, varav 6,0 timmar för del II
Krav för godkänt resultat:	90 poäng av 150 utan några särskilda krav på fördelningen av poäng på olika uppgifter

Regler

- Du ska skriva ditt tentandnummer på varje blad.
- Det är inte tillåtet att ha kontakt med någon person eller använda Internet, e-post eller liknande för att söka kontakt med någon annan person.
- Det är inte tillåtet att använda Internet, e-post eller liknande för att söka efter information.

Följs inte reglerna kan Revisorsnämnden avstå att rätta tentandens prov samt meddela tentandens handledare och arbetsgivare om det inträffade. Kontroll av tentandens dator kan göras såväl innan, som under och efter provet.

Utformning av svar

- Du lämnar alltid dina svar i egenskap av auktoriserad revisor.
- Svarstexten ska vara självständigt skriven och utformad så att den besvarar frågan på ett koncist sätt.
- Svarstexten ska inte enbart bestå av inklippt text eller hänvisningar till annan text, såsom lagar, råd, rekommendationer och liknande.
- Du ska ange motiveringar och hänvisningar samt visa uträkningar.
- Du ska markera eventuella citat med kursiv stil och ange källa.
- Svar skall vara avlämnade i nummerordning och referens skall lämnas till eventuella bilagor

Bedömning

Bedömningen av svar, som ska lämnas på bifogade svarsblanketter eller RN:s USB-minne, sker utifrån en svarsmall. Alternativa svar kan - beroende på motiveringar - också beaktas vid bedömningen.

Svar på varje uppgift - eller deluppgift - bedöms enligt följande princip i exempelvis en fråga omfattande fem poäng:

- 5 p – Mycket bra svar
- 4 p – Bra svar
- 3 p – Acceptabelt svar
- 2 p – Svar med vissa brister
- 1 p – Svar med stora brister
- 0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar

Uppgift 4	Svenska designmöbler AB	Poäng
	Deluppgift 4.1	6
	Deluppgift 4.2	6
	Deluppgift 4.3	6
	Deluppgift 4.4	4
	Deluppgift 4.5	6
Summa		28

Uppgift 5	Ekokemi AB	Poäng
	Deluppgift 5.1	6
	Deluppgift 5.2	6
	Deluppgift 5.3	4
	Deluppgift 5.4	4
	Deluppgift 5.5	4
Summa		24

Uppgift 6	MJ Ur & Smycken AB	Poäng
	Deluppgift 6.1	5
	Deluppgift 6.2	5
	Deluppgift 6.3	5
	Deluppgift 6.4	8
Summa		23

Lycka till!

4. Svenska designmöbler AB (28 poäng)

Bakgrund

Svenska designmöbler AB, med säte i Vimmerby tillverkar exklusiva möbler. Bolaget är noterat på Nasdaq Stockholm sedan ett antal år tillbaka där huvudägare är grundarfamiljen Jonasson. Koncernen är främst verksam i Sverige men har försäljningsbolag även i Finland och Danmark. Bolaget har även under de senaste åren förvärvat ett antal möbeltillverkare i södra Sverige.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2015	2014	2013
Omsättning	2 316	1 900	1 750
Resultat före skatt	103	95	105
Summa tillgångar	730	665	630
Soliditet	32 %	33 %	30 %
Medelantal anställda	122	110	115

Du är vald revisor sedan räkenskapsåret 2014. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med IFRS och RFR2 för moderbolaget. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 4.1 (6 p)

I samband med att du presenterar revisionsplanen för 2016 års revision för ledning och revisionsutskott berättar du om EUs nya revisionsregelverk som trädde i kraft i juni 2016.

Uppgift

Redogör för de nya revisionsreglerna som gäller för företag av allmänt intresse (s.k. PIE-bolag) med avseende på;

- Vad gäller revisorns skyldighet avseende kommunikation med och rapportering till revisionsutskottet (exemplifiera), och
- hur rapportering ska göras i revisionsberättelsen avseende så kallade särskilt betydelsefulla områden (SBO). Den SBO som du identifierat i din revision avser värdering av förvärvade immateriella tillgångar och goodwill. Utforma förslag till skrivelse i din revisionsberättelse avseende detta område.

Deluppgift 4.2 (6 p)

Du noterar i din granskning av ersättningar till ledande befattningshavare att bolaget har avvikit från de riktlinjer som antogs på årsstämman föregående år. Rörlig ersättning för en av bolagets befattningshavare överstiger antagna riktlinjer. Du anser att avvikelserna är väsentliga och att du därför behöver notera detta i din granskningsrapport.

Uppgift

- a) Ange hur avvikelserna bör hanteras i din rapportering till stämman.
- b) Ange hur bolaget ska upplysa om avvikelserna i koncernens årsredovisning.

Deluppgift 4.3 (6 p)

För att förstärka likviditeten i koncernen har styrelsen för moderföretaget tagit beslutet att sälja en del av sina kundfordringar till ett externt finansbolag. Detta innebär att bolaget initialt kommer att sälja 10 Mkr av sina kundfordringar mot en ersättning om 9,2 Mkr. Vid en diskussion med ekonomichefen avseende överenskommelsen framkommer följande. Om kundfordran inte betalas i tid ska bolaget skicka ut påminnelse till kunden inom tio dagar, om kunden fortfarande inte betalar är det finansbolaget som står för förlusten. Ekonomichefen berättar vidare att bolaget dock ska stå för eventuella kundförluster om de överstiger 10 % av totalt försålda kundfordringar. Historiskt har kundförlusterna totalt sett uppgått till 7 % i genomsnitt.

Uppgift

Av redovisningsprinciperna i årsredovisningen framgår att bolaget redovisar finansiella instrument utifrån anskaffningsvärde. Hur ska försäljningen av kundfordringar (inklusive belopp) redovisas i koncernredovisningen? Bortse från eventuella skattemässiga effekter och moms.

Deluppgift 4.4 (4 p)

Som beskrivits ovan har koncernen beslutat sig för att införa factoring av sina kundfordringar.

Uppgift

Beskriv vad som är viktigt avseende revision av kundfordringar som överlåts genom factoring.

Deluppgift 4.5 (6 p)

Under 2013 beslutade bolagsstämman om ett optionsprogram för delar av moderföretagets företagsledning. Optionsprogrammet är utformat på så sätt att tre nyckelpersoner i företagsledningen kommer att erhålla en ekonomisk ersättning i form av kontanter motsvarande värdestegringen på aktien under löptiden av optionsprogrammet som löper från den 1 januari 2014 till den 31 december 2015. För att de tre nyckelpersonerna ska erhålla sin ersättning från optionsprogrammet måste de kvarstå i tjänst per den 31 december 2015 och utbetalning sker därefter i februari 2016. Vid en uppföljning av optionsprogrammet visade det sig att samtliga tre var i tjänst detta datum. Antalet optioner uppgår till 7 500. Börskursen för bolagets aktie är:

- 1 januari 2014: 335 kr
- 31 december 2014: 343 kr
- 31 december 2015: 395 kr.

Uppgift

Hur ska detta redovisas i koncernens resultat- och balansräkning vid respektive bokslut för 2014 och 2015? Bortse från eventuella skattemässiga effekter samt sociala avgifter.

5. Ekokemi AB (24 poäng)

Bakgrund

Ekokemi AB, med säte i Täby, egenproducerar och säljer specialkemikalier till läkemedelsindustrin. Koncernen har nio produktionsanläggningar i Sverige och har nyligen expanderat inom Norden i samband med att det nystartade finska dotterföretaget övertog en produktionsanläggning i Finland från en av koncernens konkurrenter. Koncernen planerar att expandera vidare i Norden men ägarna är samtidigt försiktiga med att ta upp alltför stora lån. Koncernen ägs av två familjer som tillsammans startade verksamheten i mitten av 1990-talet.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2015	2014	2013
Omsättning	1 025	988	970
Resultat före skatt	53	7	-42
Summa tillgångar	530	460	453
Soliditet	59 %	52 %	54 %
Medelantal anställda	64	56	61

Du är vald revisor sedan räkenskapsåret 2007. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med K3. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 5.1 (6 p)

Bolaget har stora påtryckningar från sina intressenter att bedriva verksamheten miljömässigt. Vid ditt avrapporteringsmöte med ledning och styrelse efter höstens granskning tar du därför upp det nya EU-direktivet avseende hållbarhetsredovisning, vilket också kommer att regleras i Årsredovisningslagen.

Uppgift

- Redogör för vilka företag som föreslås omfattas av det nya regelverket, omfattningen av denna rapportering samt när regelverket för första gången ska tillämpas. Din redogörelse ska vara kortfattad och innefatta huvuddragen.
- Redogör för hur rapportering ska ske samt vem som bär ansvar för rapporten.
- Redogör för revisorns rapporteringsskyldighet avseende hållbarhetsrapporten.

Deluppgift 5.2 (6 p)

Moderbolaget Ekokemi AB äger sedan tidigare 45 % av Kemiintresse AB. Eftersom den tidigare majoritetsägaren ville avyttra sitt innehav uppstod det en möjlighet för Ekokemi AB att förvärva de resterande 55 % av aktierna i Kemiintresse AB till ett relativt förmånligt pris. Förvärvet genomfördes den 1 oktober 2016 och köpeskillingen uppgick till 5 060 tkr. Det tidigare innehavet om 45 %, som redovisades enligt kapitalandelsmetoden i koncernen var bokfört till 2 100 tkr i det periodbokslut som upprättades för koncernen per den 30 september 2016. I Ekokemi AB redovisades innehavet till anskaffningsvärdet, vilket uppgick till 1 800 tkr per den 30 september 2016.

Uppgift

Beräkna resultateffekten av förvärvet i moderföretagets respektive koncernens resultaträkning. Vad blir anskaffningsvärdet i förvärsanalysen som upprättades per den 1 oktober 2016?

Deluppgift 5.3 (4 p)

Din revisionsfirma har utvecklat ett program för att utöka användningen av dataanalys i revisionen. I planeringsfasen för revisionen 2016 gör du därför en analys av bolagets intäktsflöden för att på så sätt fånga olika delflöden och vilka transaktioner som träffar intäktskonton.

Uppgift

I bilaga 5.3 ser du ett utdrag ur den analys som tagits fram. Identifiera väsentliga transaktionstyper och underprocesser som träffar intäkter. Beskriv även nyttan av denna typ av analys och hur de kan användas i revisionen.

Deluppgift 5.4 (4 p)

Ekokemi AB planerar att efter förvärvet av resterande 55 % av aktierna i Kemiintresse AB i uppgiften ovan göra en utdelning från Kemiintresse AB till Ekokemi AB. Kemiintresse AB är väl kapitaliserat och det finns möjlighet att dela ut överskjutande medel, som mestadels har tjänats in när Kemiintresse AB hade några bra år mellan 2011 - 2014.

Uppgift

Hur ska utdelningen redovisas i moderbolaget Ekokemi AB och kan utdelningen få några övriga redovisningsmässiga konsekvenser? Bortse från skattemässiga konsekvenser.

Deluppgift 5.5 (4 p)

Du har just fått ansvar för kvalitetsfrågor på den revisionsfirma som du är anställd på.

Uppgift

Redogör för det kvalitetssystem och dess delar som ditt revisionsföretag ska upprätthålla enligt internationell praxis då ni utför bestyrkandeuppdrag. Din revisionsfirma anses vara en större revisionsfirma.

6. MJ Ur & Smycken AB (23 poäng)

Bakgrund

Bolaget driver en juvelerarboutik i Västerås. Butiken säljer främst klockor och smycken, där smycken har kommit att utgöra en allt större del av omsättningen. Butiken är ansluten till en kedja som samarbetar främst inom inköp och marknadsföring. Bolaget ägs av syskonen Maria och Johan Hansson som utgör bolagets styrelse. Sedan 3 månader har bolaget en ny ekonomiansvarig, Markus Gren.

Bolaget har ett lagerredovisningssystem som är integrerat med kassasystemet så att försäljning av varor blir bortbokade från lagret och kostadsförda vid försäljningstillfället. Inköp av varor läggs in manuellt i lagerredovisningssystemet. Bruttovinstmarginalen uppgår i genomsnitt till 65 %. Några gånger per år har butiken kampanjer då vissa varor kan säljas med 20-30% rabatt.

Du har varit byråvald revisor i tre år och bolaget tillämpar K2-regelverket.

Bolagets ekonomiska information ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2015	2014	2013
Omsättning	66	62	58
Resultat före skatt	1,7	1,2	2,4
Summa tillgångar	30	28	25
Soliditet	36 %	37 %	35 %
Medelantal anställda	33	32	31

Deluppgift 6.1 (5 p)

Butiken lämnar garantier på de flesta av de lite dyrare varorna såsom smycken med guld och ädelstenar samt märkesklockor. 1 års garantitid gäller i samband med köp. Alla garantikostnader bokförs på ett separat konto.

De faktiska utgifterna för garantikostnader har de senaste åren uppgått till:

2015	148 000
2014	94 000
2013	118 000

Uppgift

Vad bör avsättningen för garantiåtaganden uppgå till per 2015-12-31 och hur ska 2015 års kostnader för garantier hanteras inkomstskattemässigt?

Deluppgift 6.2 (5 p)

Du planerar att göra en analytisk granskning av intäkterna under året för att få bra revisionsbevis och för att minska antalet detaljtester. Din övergripande bedömning av risken för fel är att den är låg till följd av de kontroller som företagsledningen har infört och att ägarna bedöms vara seriösa och angelägna om att allt ska gå rätt till.

Uppgift

Ge fem exempel på analyser som kan göras för att ge revisionsbevis avseende intäkter.

Deluppgift 6.3 (5 p)

Markus Gren, ekonomiansvarig, har påbörjat en översyn av bolagets principer för beräkning av anskaffningsvärden och inkursreserv. Markus vill gärna träffa dig för att diskutera vilka principer som gäller generellt och hur dessa på lämpligt sätt kan användas av bolaget.

Uppgift

Redogör för vilka regler som gäller för värdering av varulager och om lämplig tillämpning av dessa i bolaget.

Deluppgift 6.4 (8 p)

I mars 2016 är det dags att avge revisionsberättelse. Du har följande omständigheter att ta hänsyn till:

- a) Ägarna har i november 2015 tagit ut utdelning med 200 tkr på en extra bolagsstämma. I protokollet från stämman framgår att samtliga aktieägare var närvarande och godkände beslutet. Ett yttrande från styrelsen att utdelningen är försvarbar förelåg vid beslutet. Bolaget lämnade ingen utdelning på årsstämman i april 2015 utan ägarna ville avvakta tills likviditeten var lite bättre. Bolaget har visat positiva resultat varje månad under 2015 och likviditeten har successivt förbättrats. Fritt eget kapital per 2014-12-31 uppgick till 750 tkr. Per 2015-12-31 uppgår fritt eget kapital till 2 130 tkr.
- b) I din granskning av händelser efter balansdagen noterar du att bolaget lånat ut 100 tkr till Marias son i januari 2016. Då du frågar Maria om detta visar det sig att lånet är ett tillfälligt lån för sonens studieavgifter utomlands som kommer att återbetalas i juni 2016, då sonen kommer att få ett stipendium utbetalt.

Uppgift

Redogör för dina ställningstaganden kopplade till ovanstående omständigheter och utforma revisionsberättelse.

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

November 2016

© Revisorsnämnden 2016

Svar deluppgift 1.1

- a) Reglerna om apportemission finns i aktiebolagslagens 13 kapitel. Bolaget behöver ta fram ett förslag till beslut om nyemission (4-5 §§). Förslaget ska enligt 7 § kompletteras med en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av värdet på apportegendomen samt emissionsvillkor. Av redogörelsen skall framgå till vilket värde egendomen beräknas tas upp i bolagets balansräkning och hur värdet på apportegendomen bestämts samt vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats vid värderingen. För att kunna göra detta behöver en värdering av fastigheten göras.
- b) Du ska som revisor granska den redogörelse som bolaget tagit fram och skriva ett yttrande över redogörelsen (enligt ABL 13 kap 8 §). För att kunna skriva detta yttrande behöver du ta del av och bedöma värderingen som är gjord av fastigheten samt kontrollera att Jan Svensson är lagfaren ägare. Du ska dessutom skriva ett yttrande över betalningen med apportegendomen där det ska framgå att egendomen tillförts bolaget, att den kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet och att den inte tagits upp till högre värde än verkligt värde. Detta framgår av aktiebolagslagens kapitel 13, 23 §, kapitel 2, 19 §, samt RevR 9.

Svar deluppgift 1.2

Jag finner vägledning i EtikR 3 Skattetjänster samt i IESBAS Etikod 290:179. Jag överväger huruvida jag har rätt kompetens att biträda med dessa tjänster. Om jag bedömer att jag har det kommer jag att definiera uppdraget gentemot Jan avseende

- I. Tydliggörande av ansvarsfördelning mellan Jan och mig
- II. Att jag kommer att granska/rimlighetsbedöma lämnade uppgifter
- III. Att tveksamheter eller felaktigheter kommer att utredas

Jag kommer för detta uppdrag att skriva ett separat uppdragsbrev och jag kommer att skicka en faktura till Jan privat på arvudet för deklaraionsbiträdet.

Svar deluppgift 1.3

För att räkna ut semesterlöneskulden för de fast anställda lägger jag ihop deras totala antal dagars semester och multiplicerar med månadslönen och med 5,4 % (4,6 % + 0,8 %). För de timanställda multiplicerar jag deras arbetade timmar med 185 kr och med 13 %. Den totala skulden uppgår till 482 035 kr per 2016-12-31. Se bilaga för beräkning.

Svar deluppgift 1.4

Enligt Inkomstskattelagens 28 kapitel 5 § får avdrag för pensionspremier inte överstiga 35 % av lönen dock max 10 prisbasbelopp. Jans lön har varit 720 000 kr per år, 35 % av denna uppgår till 252 000 kr. Således är 48 000 kr (300 000 kr – 252 000 kr) premier som måste återläggas som icke avdragsgilla i deklaraionen. Prisbasbeloppet uppgår till 44 300, så 10 prisbasbelopp uppgår till 443 000 kr. Då inbetalda premier understiger detta belopp utgör inte maxnivån någon begränsning i detta fall.

Svar deluppgift 2.1

Reglerna om avdrag för ingående moms finns i Mervärdesskattelagens 8 kap. Då bolaget bedriver en verksamhet där försäljning sker av både momspliktiga och momsfria varor och tjänster (optikertjänsterna), s.k. blandad verksamhet, behöver bolaget göra en uppdelning av den ingående momsen på de leverantörsfakturer man får. Detta för att bolaget ska få momsavdrag för de kostnader som avser den momsbelagda verksamheten.

Bolaget får dra av hela momsen för de inköp som avser den momspliktiga verksamheten. Däremot får bolaget inte dra av någon moms för inköp som sker till den del av verksamheten som är momsfri, i detta fall optikertjänsterna. För de inköp (t.ex. löpande driftskostnader) som kan användas i både momspliktig och momsfri verksamhet ska bolaget göra ett avdrag för ingående moms som motsvarar användningen i den momspliktiga verksamheten. Här är det viktigt att bolaget hittar en lämplig fördelningsgrund. I många fall används t.ex. omsättningens fördelning mellan momspliktig respektive momsfri verksamhet.

Svar deluppgift 2.2

- a) Då revisorn i sin sammanställning över summa funna fel har att beakta även fel från föregående år (s.k. "turn-around effekt") som inte korrigerats så gör innevarande års fel i kombination med kvarstående ojusterat fel från föregående år att revisorn behöver notera detta i sin revisionsberättelse. Följden blir att årsredovisningen inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därför inte ger en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning och resultat. Som revisor avstyrker du därför att fastställa resultat- och balansräkningen. Som en följd av detta avstyrks också vinstdispositionen.
- b) Då styrelsen agerat enligt reglerna i aktiebolagslagen 23 kap 13 § och dessutom kunnat konstatera att det egna kapitalet inte var förbrukat vid upprättande av kontrollbalansräkningen är detta inte något som behöver kommenteras i revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 2.3

Vägledning kring intäktsredovisning enligt K3-regelverket vad gäller identifiering av transaktioner och försäljning av varor återfinns i kap 23.7-8.

- a) Bolaget säljer produkten den 15 december 2016 för 2500 kr. Som framgår av uppgiften brukar dock i genomsnitt 10 % återlämna sina varor inom 1 månad. Således behöver bolaget boka upp en avsättning om 250 kr vilken minskar intäkten med motsvarande belopp. December månads intäkt blir då 2250 kr.
- b) Ett presentkort innebär att intäkten inte bokförs vid tidpunkten för försäljningen av själva presentkortet utan först när detta löses in i januari 2017. Således sker intäktsföringen i bolagets resultaträkning först i januari 2017.
- c) Bolagets totala intäkt blir i detta fall 2500 kr i december 2016 fördelat på 2 stycken produkter varför intäkt per såld produkt blir 1250 kr.
- d) Bolaget säljer produkten om 2500 kr i december 2016. Bolaget behöver göra en avsättning för det belopp som beräknas nyttjas under 2017. Denna avsättning görs utifrån den statistik som finns tillgänglig vilken påvisar att nyttjandegraden historiskt uppgått till 50 %. Då checkens värde var 200 kr bedöms en avsättning om 100 kr vara mest rättvisande. Intäkten i december 2016 blir således 2400 kr (2500 – 100 kr).

Svar deluppgift 2.4

Värdering av de olika posterna i kontrollbalansräkningen regleras i Aktiebolagslagens 25 kap 14 § och ger följande justeringsposter:

- a) I en kontrollbalansräkning får varulager varderas till nettoförsäljningsvärde. Således kan bolaget i detta fall redovisa sitt varulager till ett värde som är 9,6 mkr högre.
- b) Redovisning av uppskjuten skattefordran hänförligt till underskottsavdrag prövas på samma sätt som i den ordinarie redovisningen. Bolaget behöver göra en prognos över sina beräknade skattemässiga överskott för att kunna bedöma om någon del av dessa kan tänkas vara aktiverbara i bolagets balansräkning.
- c) I K3 finns ett val mellan att aktivera denna typ av immateriella anläggningstillgångar och att kostnadsföra dem. I detta fall har bolaget valt metoden som innebär att bolaget löpande kostnadsför sina utvecklingsutgifter. I en kontrollbalansräkning är det dock möjligt att välja en annan redovisningsprincip än den som tillämpas i den ordinarie redovisningen så länge den nya principen ryms inom det regelverk som den ordinarie redovisningen följer (K3). Således är det möjligt för bolaget att aktivera sina kostnadsförda utvecklingsutgifter för sista året vilket påverkar tillgångar och eget kapital positivt med aktiverat belopp minus ackumulerade avskrivningar.

Svar deluppgift 3.1

De nya riktlinjerna från ESMA ska tillämpas av samtliga företag som har emitterat värdepapper som handlas på en reglerad marknad.

Ett alternativt nyckeltal (APM) definieras i riktlinjerna som ett finansiellt mått avseende ett företags historiska eller framtida resultatutveckling, ekonomiska ställning eller liknande och som inte definieras i de redovisningsregelverk som företaget tillämpar, i detta fall IFRS.

Riktlinjerna omfattar information som offentliggörs i prospekt och obligatorisk information, t.ex. års- och koncernredovisning och delårsrapporter. Riktlinjerna avser vidare de nyckeltal som presenteras utanför de finansiella rapporterna. Således träffas t.ex. inte EBITDA i resultaträkningen på en delårsrapport men däremot om EBITDA presenteras i VD-ord, de icke officiella sidorna innan förvaltningsberättelsen (framvagnen) eller i förvaltningsberättelsen.

För ett APM som inte går att utläsa direkt ur de finansiella rapporterna måste bolaget redovisa hur måttet beräknats. Bolaget behöver även ge en förklaring till varför varje APM presenteras så att användaren ska kunna förstå varför nyckeltalet används.

Riktlinjerna gäller för de rapporter som publiceras från och med den 3 juli 2016.

Svar deluppgift 3.2

Den nya EU-förordningen som bl.a. reglerar hur hantering av icke revisionstjänster ska godkännas gäller för räkenskapsår som inleds efter den 17 juni 2016. Således träder dessa regler formellt i kraft från den 1 januari 2017 för Läskedrycker AB.

Reglerna innebär bl.a. att revisionsutskottet alltid i förväg ska godkänna samtliga icke revisionstjänster till det reviderade företaget och dess övriga koncernbolag. Vid godkännandet ska revisionsutskottet göra en bedömning av om tjänsterna kan innebära ett hot mot revisorns oberoende. Revisorn behöver dock också göra denna bedömning själv, dvs. godkännande från revisionsutskottet fråntar inte revisorn sitt ansvar att själv pröva sitt oberoende. Den nya förordningen innebär även en bestämmelse om arvodesbegränsning. Begränsningen innebär i korthet att arvodet för icke revisionstjänster under ett år maximalt får uppgå till 70 % av de senaste tre årens genomsnittliga revisionsarvode. Regeln gäller från och med det att det tredje räkenskapsåret avslutats förutsatt att företaget levererat revisions- och icke revisionstjänster under tre år i följd. Således sker beräkningen för perioden 2017-2019 och arvodesbegränsningen effektueras därför från och med räkenskapsåret som börjar 1 januari 2020. Se vidare EtikU 14.

Exempel på tillåtna och förbjudna tjänster:

- Skattetjänster – tillåtna med vissa undantag
- Förvaltningstjänster – förbjudet
- Redovisningstjänster – förbjudet
- Lönehandling – förbjudet
- IT-tjänster – förbjudet
- Värderingstjänster – tillåtet med undantag för värderingstjänster som har väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna

Svar deluppgift 3.3

I enlighet med ISA 315 behöver revisorn skaffa sig en förståelse för den interna kontrollen som är relevant för revisionen. När revisorn skaffat sig en förståelse för den interna kontrollen och de kontroller som specifikt är relevanta för revisionen behöver revisorn bedöma dessa kontrollers utformning och om de är i bruk. Detta görs ofta genom intervjuer och observationer. I detta fall innebär det att jag som revisor behöver kartlägga intäktprocessen för att förstå de flöden som genererar intäkterna samt vilka kontrollmoment som finns i de identifierade väsentliga intäktflödena. Jag behöver även utvärdera om de kontrollmoment som utförs är tillräckliga samt om och i så fall på vilket sätt de går att verifiera vid testning. Detta görs ofta genom att minst en transaktion per intäktflöde följs genom hela processen.

Kontrollaktiviteterna som kan vara relevanta delas vanligen in i följande områden:

- Resultatgenomgångar innefattande analyser av faktiskt utfall mot budget, prognoser etc avseende intäkter.
- Informationsbearbetning, inkluderande programkontroller, allmänna IT-kontroller m.m. om IT anses ha en väsentlig påverkan och inblandning i de identifierade väsentliga intäktflödena.
- Arbetsfördelning avseende olika personers ansvar för att godkänna och bokföra intäktstransaktioner. Detta kan omfatta områden som utleveranser, trevägsmatchning m.m.

I enlighet med ISA 330 behöver jag sedan upprätta ett detaljerat granskningsprogram avseende den kontrollbaserade granskningen av intäkter som beskriver utformningen av kontrollerna, vilka kontroller som ska testas, omfattningen av granskningen m.m. Jag

behöver även bestämma tidpunkten för granskningen, om den ska utföras under löpande år och/eller vid räkenskapsperiodens slut. Om granskningen utförs före bokslutsdagen behöver jag inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar ägt rum samt utvärdera om kontrollerna kan bedömas ha varit i funktion under hela perioden.

Svar deluppgift 3.4

Med insiderinformation avses information om en inte offentliggjord eller inte allmänt känd omständighet som är ägnad att väsentligt påverka kursen på finansiella instrument (överlåtbara värdepapper, derivatinstrument m.m.).

Det som styr insiderreglerna är den nya marknadsmissbruksförordningen som tidigare godkänts av EU och som gäller som lag i Sverige fr o m den 3 juli 2016. Lagen omfattar bl.a. bolag noterade på en reglerad marknad varför Läskedrycker AB träffas av denna vid en notering på Nasdaq Stockholm.

Lagen innebär bl.a. att:

- Bolaget är skyldigt att föra en förteckning över personer i ledande ställning och deras närstående.
- Bolaget ska skriftligen underrätta personer i ledande ställning inom bolaget om deras skyldigheter samt ta emot anmälningar från anmälningsskyldiga personer.
- Nya transaktioner ska anmälas (behöver inte anmälas retroaktivt).
- Bolaget är skyldigt att föra en insiderförteckning (loggbok). Insiderförteckningen ska bl.a. innehålla alla de personer som vid varje tillfälle har insiderinformation, både anställda och andra personer. Insiderförteckningen ska sparas i minst fem år.
- Tidsfristen för anmälan av transaktioner är tre dagar.
- Fler transaktioner än tidigare omfattas, bl.a. kapitalförsäkringar.
- Närstående får ett eget ansvar att anmäla sina transaktioner. Personer i ledande ställning ska dock underrätta sina närstående om anmälningsskyldigheten.

Svar på deluppgift 3.5

Den förvärvsanalys som upprättas i enlighet med IFRS 3 och utifrån de i uppgiften givna förutsättningarna beräknas enligt följande:

- Materiella anläggningstillgångar redovisas till verkligt värde 13 mkr. 22 % i uppskjuten skatteskuld redovisas på skillnaden mellan verkligt värde och bokfört värde: -1,6 mkr.
- Kundrelationer redovisas till verkligt värde: 4,3 mkr. 22 % i uppskjuten skatteskuld: -0,9 mkr
- Värdet på personalens kompetens och upparbetade arbetssätt är inte en tillgång som redovisas i enlighet med IFRS 3. Detta bland annat beroende på att personalen inte kan anses ägd av företaget.
- Varumärket redovisas till verkligt värde om avsikten är att fortsätta att använda det befintliga varumärket även under det nya ägarskapet: 6,8 mkr. Uppskjuten skatt om 22 %: -1,5 mkr.

Förvärvsanalysen ser ut på följande sätt:

Köpeskillingen 38,6 mkr

-Verkligt värde av separat identifierbara nettotillgångar 27,6 (se specifikation nedan)

=Goodwill 11,0 mkr

Immateriella anläggningstillgångar	15,5 (4,4+4,3+6,8)
Materiella anläggningstillgångar	13,0
Omsättningstillgångar	9,2
Långfristiga skulder	-4,1 (varav uppskjuten skatteskuld -4,0)
Kortfristiga skulder	-6,0

Verkligt värde av nettotillgångarna 27,6

Alternativt kan uppställningen se ut som följande:

Köpeskilling	38,6 mkr
Redovisat eget kapital	-13,2 mkr
Övervärde fastighet	-7,3 mkr
Uppskjuten skatt, fastighet	1,6 mkr
Beräknat värde kundrelationer	-4,3 mkr
Uppskjuten skatt, kundrelationer	0,9 mkr
Värde varumärke	-6,8 mkr
Uppskjuten skatt, varumärke	<u>1,5 mkr</u>
Goodwill	11,0 mkr

Uppskjuten skatt redovisas inte på goodwill.

Svar deluppgift 3.6

Granskningsprogram:

- Läs styrelseprotokoll för att identifiera eventuella krav eller andra förpliktelser.
- Kontrollera uttagna företags- och fastighetsinteckningar enligt register
- Gör förfrågan hos företagsledningen om eventuella krav eller andra förpliktelser
- Kontrollera engagemangsbesked för att fånga upp ställda säkerheter
- Förfrågan/inhämta advokatbrev
- Bedöm om de uppgifter som framgår av årsredovisningen är korrekta och i enlighet med granskningen.

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

November 2016

© Revisorsnämnden 2016

Svar deluppgift 4.1

- a) Jag finner vägledning i Revisorsförordningen artikel 11. Vi har nu en skyldighet att till revisionsutskottet bland annat rapportera; vårt oberoende, revisionens omfattning och väsentlighetsnivå, nyckelpersoner samt användandet av experter i revisionen, brister i den interna kontrollen samt brister i efterlevnad av lagar och regler. Vi behöver också till revisionsutskottet rapportera vår slutsats/vår revisionsberättelse inklusive särskilt betydelsefulla områden, SBO (ISA 701 p A60).
- b) Vi ska beskriva det särskilt betydelsefulla området, våra genomförda åtgärder samt hänvisa till notupplysning i bolagets årsredovisning. Till exempel:

Särskilt betydelsefulla områden

Enligt IFRS ska koncernen årligen pröva redovisad goodwill och varumärken med obestämbar nyttjandeperiod för att bedöma om nedskrivningsbehov föreligger. Goodwill och varumärken med obestämbar nyttjandeperiod redovisas till XXX Mkr per 31 december 2016 och är väsentligt för koncernredovisningen. I sin nedskrivningsprövning testar Svenska Designmöbler AB att redovisade värden inte överstiger beräknade återvinningsvärden, vilket utgörs av det lägsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet för dessa tillgångar. Nyttjandevärdet fastställs genom en nuvärdesberäkning av framtida kassaflöden per kassaflödesgenererande enhet och baseras på förväntat utfall av ett antal subjektiva faktorer som grundas på ledningens affärsplaner och prognoser.

Vi har granskat hur kassagenererande enheter identifierats mot fastställda kriterier och jämfört med xx ABs interna uppföljning av dess verksamheter. Vi har utvärderat ledningens process för att upprätta nedskrivningstest genom att bland annat kontrollera träffsäkerheten i tidigare prognoser och antaganden. Vi har bedömt rimligheten i prognostiserade kassaflöden och tillväxtantaganden genom jämförelser med andra företag och branscher. Vidare har vi analyserat marknadsmässigheten i bolagets antaganden om diskonteringsränta och långsiktig tillväxt med stöd av våra värderingsexperter. Slutligen har vi matematiskt testat modellen samt genomfört känslighetsanalyser av nyckelantaganden och möjliga prognospåverkande faktorer.

Bolagets upplysningar avseende goodwill och varumärken med obestämbar nyttjandeperiod framgår av not xx i bolagets årsredovisning.

Svar deluppgift 4.2

- a) Revisorns granskningsuppgift framgår av ABL 8 kap 54§ där jag ska uttala mig om huruvida riktlinjerna som avses i ABL 8 kap 51§ har följts. Jag finner vägledning i ABL och RevR 8, Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i aktiemarknadsbolag. Jag gör ett kvalificerat uttalande om att riktlinjerna inte följts där avvikelser tydligt framgår. Eftersom jag bedömer avvikelserna som väsentliga bör jag även överväga att ta in en skrivelse i min revisionsberättelse före mitt uttalande om ansvarsfrihet "utan att det påverkar mitt uttalande nedan vill jag göra läsaren uppmärksam på att bolaget inte agerat i enlighet med på årsstämman 201X antagna riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare". Jag bedömer också om huruvida bolaget korrekt upplyst om avvikelserna i förvaltningsberättelsen och eventuell påverkan på min revisionsberättelse.

- b) Enligt ÅRL 6 kap 1a § ska föreslagna riktlinjer tas in i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Här ska även framgå eventuella avvikelser från riktlinjerna.

Svar deluppgift 4.3

Jag finner vägledning i IAS 39 pkt 17 där det anges att en tillgång inte längre ska redovisas om företaget har överfört väsentliga risker och förmåner kopplade till tillgången. Eftersom det är finansbolaget som står för kundförlusterna så länge de inte överstiger 10 % och de historiska kundförlusterna i genomsnitt har uppgått till 7 % så har risker och förmåner kopplade till de försålda kundfordringarna i allt väsentligt överförts. Den redovisningsmässiga effekten i koncernredovisningen blir att kundfordringar minskar med 10 mkr, kassa och bank ökar med 9,2 mkr och rörelsens kostnader ökar med 0,8 mkr.

Svar deluppgift 4.4

Jag behöver inhämta en extern bekräftelse från factoringbolaget för att verifiera existensen på fordran jag har på bolaget. Jag behöver också bedöma huruvida det finns en kreditrisk avseende obetalda fordringar, dvs. till den del Svenska designmöbler ABs kund inte har betalt och huruvida de kommer att få betalt. Jag behöver också säkerställa att Svenska designmöbler AB har rutiner för löpande rapportering till finansbolaget i enlighet med avtalet, vilket kan innefatta kreditvärdighet, kredittider osv för att säkerställa att Svenska Designmöbler inte kommer återkrävas av finansbolaget. Jag behöver även bedöma factoringavtalet för att säkerställa att risker och förmåner har övergått.

Svar deluppgift 4.5

Jag finner vägledning i IFRS 2, där det framgår att aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter ska värderas till skuldens verkliga värde och omvärderas vid varje balansdag. Värdeförändringen ska redovisas i resultaträkningen. Vi bortser här ifrån tidsvärdet.

ÅR	Balansräkning (skuld)	Resultaträkning
2014	30 000*	30 000*
2015	450 000**	420 000**

*Redovisningsreglerna bygger på successiv intjäning varför $7\,500 / 2 \text{ år} = 3\,750$ optioner har intjänats per 31 december 2014. Värdet uppgår således till 8 kr $(343 - 335 \text{ kr}) \times 3\,750$ optioner vilket ger 30 000 kr.

**Per utgången av år 2015 har samtliga 7 500 optioner intjänats. Värdet uppgår då till 60 kr $(395 - 335 \text{ kr}) \times 7\,500$ optioner vilket ger 450 000 kr. I resultaträkningen redovisas ökningen av skulden vilket ger en resultateffekt om 420 000 kr.

Svar deluppgift 5.1

- a) Lagförslaget bygger på ett EU-direktiv kring redovisning från 2014 där lagrådsremissen Företagens rapportering om hållbarhets- och mångfaldhetspolicy presenterades i maj 2016. Lagändringarna i ÅRL träder i kraft den 1 december 2016 och tillämpas för första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2016.

Företag som möter mer än ett av följande kriterier för de senaste två räkenskapsåren måste upprätta hållbarhetsrapportering;

- fler än 250 anställda
- en omsättning om mer än 350 mkr
- samt en balansomslutning om mer än 175 mkr.

Hållbarhetsrapporten ska innehålla de upplysningar om hållbarhetsfrågor som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten. Åtminstone följande områden ska behandlas;

- Miljö,
- Sociala förhållanden och personal,
- Mänskliga rättigheter, samt
- Anti-korruption

Rapporten ska även beskriva bolagets affärsmodell, policy i hållbarhetsfrågor, resultatet av tillämpning av policyn, de väsentliga risker som berör dessa frågor och hur företaget behandlar riskerna samt i det fall företaget saknar en policy i en eller flera av frågorna ska skälen till detta anges.

b) Hållbarhetsrapporten ska ingå i förvaltningsberättelsen eller som skild handling med hänvisning i förvaltningsberättelsen. Moderbolag har även ansvar för att upprätta rapporten för koncernen. Det är styrelsen som bär ansvar för rapporten.

c) Revisorn ska lämna ett yttrande avseende om en hållbarhetsrapport upprättats eller inte. Granskning utöver revisors kontroll behövs inte.

Svar deluppgift 5.2

I moderföretaget blir det ingen resultateffekt eftersom inga andelar har sålts. I koncernen anses de ursprungliga andelarna (45 %) vara avyttrade och en vinst eller förlust ska redovisas, vilket framgår av K3 kap 19 p. 23. Vinsten uppgår till 2 040 tkr vilket är skillnaden mellan det verkliga värdet på de tidigare andelarna ($5\,060 / 55\% = 9\,200$ tkr $\times 45\%$) och det koncernmässiga värdet 2 100 tkr. Anskaffningsvärdet i förvärvsanalysen uppgår till 9 200 tkr.

Svar deluppgift 5.3

Denna typ av analys ger en bild över vilken typ av bokningar som görs mot i detta faller intäkter och kundfordringar. Det hjälper oss att analysera flöden och säkerställa att vår revision täcker in alla flöden. Det hjälper oss också att identifiera "ovanliga" bokningar som indikerar en högre risk, som exempelvis manuella bokningar utanför det normala flödet.

Jag identifierar följande underprocesser och transaktionstyper;

- Fakturering (RD)
- Manuell fakturering till kund (DR)
- Faktura mottagen utan order (KR)
- Kreditfakturor, kundbetalningar, diverse kundbokningar (DG, DA, DZ, DX)
- Bokföringsordrar (SA)

Svar deluppgift 5.4

I K3 kap 9 p.10 framgår det att en utdelning från andelar i dotterföretag alltid ska redovisas som en intäkt även om det avser utdelning av vinster som intjänades innan förvärvet. Eftersom utdelningen till viss del avser vinstmedel intjänade innan förvärvet bör Ekokemi AB särskilt bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov på aktier i dotterföretag efter utdelningen.

Svar deluppgift 5.5

Jag finner vägledning i ISQC 1, *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.*

I större företag bör behovet av kvalitetssäkring kunna tillgodoses genom interna åtgärder. Kvalitetssystemet ska innehålla policys och rutiner som kommuniceras till firmans anställda och som inkluderar;

- Ledningens ansvar för kvalitetssystemet; det är VD eller i tillämpliga fall styrelsen som har det yttersta ansvaret för att rutiner finns avseende främjande av en kultur där kvalitet är viktigt. De som bär detta ansvar måste också ha tillräcklig erfarenhet för att kunna ta detta ansvar.
- Yrkesetiska regler såsom oberoende. Personalen måste bekräfta sitt oberoende och det måste finnas system för att hantera hot mot oberoendet.
- Regler kring antagande och behållande av kunder och uppdrag. Tid och resurser måste finnas och kundens hederlighet övervägas. Utvärderingen måste ske löpande och riktlinjer finnas för det fall revisorn måste avgå från ett uppdrag.
- Anställdas kunskap och kompetens, utbildningar och sammansättning av team.
- Hur uppdrag utförs, det vill säga att arbetet upprätthåller hög kvalitet, kvalitetssäkring/genomgång samt regler kring konsultationer med experter, oberoende revisor och dokumentation.

- Övervakning och uppföljning, det vill säga firmans kvalitetsgenomgång. Identifierade brister måste kommuniceras och det måste finnas riktlinjer för hur åtgärder ska ske.

Svar deluppgift 6.1

Enligt kapitel 16 i K2-regelverket ska en avsättning göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. För garantiåtaganden innebär detta att avsättningen skall beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Avsättningen kan alternativt beräknas enligt inkomstskattelagen. Med ledning av tidigare års faktiska utgifter skulle avsättningen per 2015-12-31 uppgå till 148 000 kr.

Då garantitiden uppgår till ett år får man enligt Inkomstskattelagens 16 kap 4 § (schablonregeln) avdrag för 12/24 av årets kostnader för garantier. Det innebär att 12/24 av 148 000 kr det vill säga 74 000 kr kan hanteras som avdragsgilla för 2015. I 16 kap 5 § finns en utredningsregel som kan leda till högre avsättning än enligt huvudregeln. Inget av kriterierna enligt denna utredningsregel bedöms dock vara tillämpligt i detta fall.

Ett alternativ att använda i redovisningen är alltså en avsättning om 74 000 kr som är i överensstämmelse med inkomstskattelagen enligt ovan.

Svar deluppgift 6.2

- a) Totala intäkter jämfört med budget och tidigare perioder.
- b) Intäkter fördelade på veckodagar eller månader jämfört med tidigare perioder och förväntad fördelning.
- c) Intäkter fördelade per produktgrupp jämfört med budget och tidigare perioder.
- d) Bruttoinstanalyser fördelade per produktgrupp.
- e) Intäkter och bruttovinster i relation till branschen.

Svar deluppgift 6.3

Reglerna om varulager finns i kapitel 12 i K2-regelverket. Av detta framgår att anskaffningsvärdet för förvärvade varor ska beräknas som inköpspriset med tillägg för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra prisavdrag. Vid inköp i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten för bokföring användas för att fastställa anskaffningsvärdet.

Ett alternativt sätt att fastställa anskaffningsvärdet är att använda försäljningspriset och dra av mervärdesskatt och pålägg eller bruttovinstmarginal.

För att säkerställa att lägsta värdets princip används måste även nettoförsäljningsvärde bedömas. Om det är uppenbart att bedömt nettoförsäljningsvärde är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärde ej beräknas.

Varulagret får tas upp till 97 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet.

Mot bakgrund av de förutsättningar som gäller för bolagets bruttovinst och prissättning bedöms nettoförsäljningsvärde inte behöva beräknas för bolaget. Anskaffningsvärde bör fastställas enligt de principer som beskrivits ovan.

Svar deluppgift 6.4

- a) Reglerna kring utdelning återfinns i aktiebolagslagens 17 och 18 kapitel. Utdelning är en form av värdeöverföring från bolaget till dess ägare. En värdeöverföring är otillåten om det efter överföringen inte finns täckning för bolagets bundna egna kapital. Den utdelning som gjorts har inte inkräktat på bolagets bundna egna kapital. I 17 kap 3 § finns dessutom en allmän försiktighetsregel och min bedömning är att bolaget genom utdelningen om 200 tkr inte har brutit mot denna.

För utdelning på extra stämma finns särskilda regler i aktiebolagslagens 18 kap 5-6 §§. Bolaget har inte följt dessa vad gäller att ta fram en redogörelse över väsentliga händelser efter att årsredovisningen avlämnades samt revisorns yttrande över denna redogörelse.

Bolaget har brutit vad gäller formkraven i aktiebolagslagen men eftersom samtliga aktieägare deltagit i stämman och godkänt utdelningen behöver jag inte anmärka på detta i revisionsberättelsen. Stöd för detta finns i Revisorsnämndens uttalande – Revisors agerande då redogörelse från revisionsklientens styrelse enligt 18 kap. 6 § aktiebolagslagen (205:551) vid efterutdelning saknas (Dnr 2015-336).

- b) Utlåningen till Marias son är ett förbjudet lån i enlighet med Aktiebolagslagens 21 kapitel 1 §. Förvaltningsrevisionen ska enligt RevR 209 avse räkenskapsåret 2015. Min bedömning är att det förbjudna lånet inte är av den art att det behöver upplysas om i revisionsberättelsen för 2015, utan det kommer att bli en anmärkning i 2016 års revisionsberättelse.

Se bilagt förslag till revisionsberättelse som är en revisionsberättelse enligt standardutformningen.

RE HT16**Uppgift 1.3 Svartsbilaga**

Sparade dagar	Kvarvarande dagar	Årets intjänade dagar	Totalt antal dagar	Månadslön	Semesterersättning	Semesterlöneskuld
21	4	19	44	31 000	5,4%	73 656
8	5	19	32	32 000	5,4%	55 296
16	2	19	37	28 000	5,4%	55 944
9	6	19	34	26 000	5,4%	47 736
12	8	19	39	25 000	5,4%	52 650
7	3	19	29	27 000	5,4%	42 282
15	10	19	44	31 000	5,4%	73 656
2	5	19	26	23 000	5,4%	32 292
0	2	19	21	24 000	5,4%	27 216
0	0	15	15	22 000	5,4%	17 820
						478 548
Timanställd 1		85 tim * 185 kr * 13%				2 044
Timanställd 2		60 tim * 185 kr * 13%				1 443
Summa semesterlöneskuld						482 035

Semesterersättningen för de heltidsanställda beräknas andel av månadslönen per dag och semestertillägget. $4,6\%$ (snittersättning per dag vid månadslön) + $0,8\%$ = $5,4\%$.

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Optikspecialisten AB, org.nr 556xxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för Optikspecialisten AB för år 2015.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen, och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i årsredovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur bolaget upprättar årsredovisningen för att ge en rättvisande bild i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i årsredovisningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med avvikande mening.

Grund för uttalande med avvikande mening

Ett belopp om 1,0 mkr avseende årets försäljning har inte bokförts som intäkt per balansdagen. Ett kvarstående okorrigerat fel i resultatet om 1,2 mkr från föregående år innebär att årets resultat blivit för lågt med totalt 2,2 mkr.

Uttalande med avvikande mening

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" är, inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger inte en rättvisande bild av Optikspecialistens ABs finansiella resultat för året. Årsredovisningen ger en rättvisande bild av Optikspecialistens ABs finansiella ställning per den 31 december 2015 och kassaflöden för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Som en följd av uttalandet ovan avstyrker vi att årsstämman fastställer resultaträkningen. Vi tillstyrker att årsstämman fastställer balansräkningen.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver vår revision av årsredovisningen har vi även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Optikspecialisten AB för år 2015.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust, och det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt aktiebolagslagen.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala oss om förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

Som underlag för vårt uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har vi granskat styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Som underlag för vårt uttalande om ansvarsfrihet har vi utöver vår revision av årsredovisningen granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Vi har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med avvikande mening respektive vårt uttalande.

Uttalanden

Vi tillstyrker att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Ort den DD månad 2016

Revisionsbolaget AB

A.A.
Auktoriserad revisor

Bilaga 5.3 RE HT16

	CS_HB konto	DA kund diverse bokn	DB återkomm- ande bokn	DG kund kreditbokn	DR kund manuell faktura	DX kund diverse bokn	DZ Inkomma nde betalning	EB Bank automatisk	EW osäker fordran bokning	EX bank IB koncernint automatisk	IB koncernint ern bank	IC Intern kassa	IZ koncernint erna betalning	KA Leverantör diverse dok	KR faktura mottagen utan order	KX Leverantör diverse dok	KZ utbetalni ng	RD fakturering	SA Bokföring sorder	SX Bokförin gsorder	Total	
14.1 Varulager och råmaterial																						
14.2 Produkter i arbete																						
15.1 Kundfordringar	5 068	(365 599)		(4 032 562)	34 113 161	(64 319 300)	(6 264 046)	(50 851 038)	106 332	663 751	2 089 897	5 223 857	(2 104 576)			(6)	(54 539 113)	94 348 784			6 147	(731 567)
16.1 Koncernfordringar	64 991					(2 347 997)		(5 160)		57 341 072	24 471											(349 544)
16.2 Skattefordringar	12 277			523	(4 992)			1 900							430 614							(156 390)
16.3 Övriga kortfristiga fordringar	4 319			8 207	(140 614)	(7 527)		(2 764)		151 189	33 338				97 237							(72 255)
17.1 Förutbetalda kostnader, upplup int.	(66 256)		(1 928 780)			(22 418 314)	6 182 215	122 580 429		(76 333 228)					2 229							(587 152)
19.1 Kassa och bank															114 144		(1 482 682)					(331 958)
Totala tillgångar	20 399	(365 599)	(1 928 780)	(4 023 832)	33 967 555	(60 093 139)	(81 831)	72 160 695	106 332	(18 119 407)	2 089 897	5 223 857	(2 104 576)		591 161	(101 235)	(56 026 073)	94 348 784			6 147	(731 567)

	CS_HB konto	DA kund diverse bokn	DB återkomm- ande bokn	DG kund kreditbokn	DR kund manuell faktura	DX kund diverse bokn	DZ Inkomma nde betalning	EB Bank automatisk	EW osäker fordran bokning	EX bank IB koncernint automatisk	IB koncernint ern bank	IC Intern kassa	IZ koncernint erna betalning	KA Leverantör diverse dok	KR faktura mottagen utan order	KX Leverantör diverse dok	KZ utbetalni ng	RD fakturering	SA Bokföring sorder	SX Bokförin gsorder	Total		
23.1 Långfristiga skulder																							
24.1 Leverantörsskulder																							
25.1 Skatteskulder	(12 882)					(2 401 638)		3 515 027		15 630 335												250 798	
28.1 Koncernskulder	10 005							12 813															(2 953)
28.2 Övriga kortfristiga skulder	(23 075)	83 862		630 086	(641 534)	91 711 468	16 155	(79 810 937)		2 044 532	(2 104 422)	(5 252 090)	2 104 576	641	15 435 480	(5 844 182)	(253)	(30 383)	(16 459 700)			95 087	
29.1 Upplupna kostnader, förutbet int.	85 057	18 405				(126 345)		3 981 401		2 187 617					4 849 862	5 841 640						(105 169 868)	
Totala skulder	59 105	102 266	248 498	630 086	(641 534)	89 194 614	16 155	(72 301 697)		18 022 483	(2 104 422)	(5 252 090)	2 104 576	(2 312)	(84 633 629)			92 312	55 453 896	(16 459 700)	(16 718 995)	3 708	

	CS_HB konto	DA kund diverse bokn	DB återkomm- ande bokn	DG kund kreditbokn	DR kund manuell faktura	DX kund diverse bokn	DZ Inkomma nde betalning	EB Bank automatisk	EW osäker fordran bokning	EX bank IB koncernint automatisk	IB koncernint ern bank	IC Intern kassa	IZ koncernint erna betalning	KA Leverantör diverse dok	KR faktura mottagen utan order	KX Leverantör diverse dok	KZ utbetalni ng	RD fakturering	SA Bokföring sorder	SX Bokförin gsorder	Total	
20.3 Balanserat resultat																						
20.4 Årets resultat																						(1 537 167)
Totalt eget kapital																						(1 537 167)

	CS_HB konto	DA kund diverse bokn	DB återkomm- ande bokn	DG kund kreditbokn	DR kund manuell faktura	DX kund diverse bokn	DZ Inkomma nde betalning	EB Bank automatisk	EW osäker fordran bokning	EX bank IB koncernint automatisk	IB koncernint ern bank	IC Intern kassa	IZ koncernint erna betalning	KA Leverantör diverse dok	KR faktura mottagen utan order	KX Leverantör diverse dok	KZ utbetalni ng	RD fakturering	SA Bokföring sorder	SX Bokförin gsorder	Total	
30.1 Intäkter	3	109 947		3 393 746	(23 742 193)	183 677	64 619	29 079		(1)					6 558 009							
30.2 Övriga rörelseintäkter	(254 503)	(22 587)			(9 583 827)	(358 338)	(39 515)	(100 047)	1 945	(7 951)		(86 829)		(953)	6 558 011		(1 311)	(79 494)	(77 889 094)	(765 943)	(5 467)	(92 062 881)
Totala intäkter	(254 500)	87 360		3 393 746	(33 326 020)	(174 661)	25 104	(70 969)	1 945	(7 962)		(86 829)		(953)	6 558 011		(1 311)	(79 495)	(77 889 094)	(868 670)	(52 240)	(102 695 547)

	CS_HB konto	DA kund diverse bokn	DB återkomm- ande bokn	DG kund kreditbokn	DR kund manuell faktura	DX kund diverse bokn	DZ Inkomma nde betalning	EB Bank automatisk	EW osäker fordran bokning	EX bank IB koncernint automatisk	IB koncernint ern bank	IC Intern kassa	IZ koncernint erna betalning	KA Leverantör diverse dok	KR faktura mottagen utan order	KX Leverantör diverse dok	KZ utbetalni ng	RD fakturering	SA Bokföring sorder	SX Bokförin gsorder	Total	
40.1 Kostnad såld vara																						
50.1 Övriga externa kostnader																						
70.1 Personalkostnader																						
78.1 Avskrivningar																						
79.1 Övriga rörelsekostnader	174 997	6 133				106 077	40 572	95 344	(108 277)	10 537	5 371			54 236 559								
83.1 Räntekostnader och liknande poster		(11 251)						(589)		92 910		115 062		16 175 980								66 247
84.1 Räntekostnader och liknande poster								(21 790)						7 019 318								10 094
89.1 Skatt								37 081														54 508 746
Totala kostnader	174 997	175 972	1 680 282			73 186	40 572	211 970	(108 277)	104 886	14 524	115 062		77 484 457			10 235	651 672	22 566 726	159 831	104 240 650	