

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

December 2013

© Revisorsnämnden 2013

Svar deluppgift 1.1

- a) **Ja**, enligt punkt 10.22 i BFNAR 2008:1 får avskrivningsplanen omprövas om planen är **uppenbart felaktig** och eftersom Anna kommit fram till att livslängden på lagerhyllorna är betydligt längre än fem år är den uppenbart felaktig.
- b) Utgående planenligt värde på lagerhyllorna är per 2012-12-31 960 tkr (2 400 – (480x3)). **Kvarvarande livslängd är 7 år** enligt den nya bedömningen av den ekonomiska livslängden om 10 år. 960 tkr fördelat på 7 år innebär 137 tkr i avskrivning per år. Planenligt restvärde per 2013-12-31 blir **823 tkr** (960 – 137).
- c) Enligt punkt 17.5 i BFNAR 2008:1 ska en nyttjad checkräkningskredit normalt redovisas som **långfristig skuld**. En förutsättning för detta är att den förväntas **nyttjas** även efter balansdagen och att det är **troligt att den förnyas**.

Svar deluppgift 1.2

Varulagret består av damkläder m.m. från olika säsonger och det kan antas att ju äldre kläderna är desto högre risk för ekonomisk inkurans föreligger. För att kontrollera värderingen inklusive att erforderligt inkuransavdrag görs kan följande granskningsåtgärder utföras:

- Ta del av bolagets **rutiner vad gäller inkurans** i lagret. Hur hanterar man varor som inte längre säljs? Sker löpande utrensning i lagret? Syftet är att få en förståelse för hanteringen och därmed kunna bedöma varulagrets aktualitet.
- Eftersom lagret ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde, bör nettoförsäljningsvärde för de olika artiklarna jämföras med anskaffningsvärdet. Särskilt fokus bör ges på nettoförsäljningsvärdet för de äldsta artiklarna. Syftet är att **säkerställa att det lägsta av nettoförsäljningsvärde och anskaffningsvärde använts**.
- Kontrollera lagerrörelserna när det gäller de äldsta artiklarna eller varugrupperna. Kontrollera när de senast såldes och till vilket pris. Syfte är att bedöma inkuransen genom att på artikelnivå analysera **omsättningshastigheten**.
- Kontrollera anskaffningspris stickprovvis mot faktura. Syftet är att säkerställa att rätt värde används vid fastställande av anskaffningsvärdet.
- Kontrollera nettoförsäljningsvärde stickprovvis på artiklarna mot försäljningspris för att säkerställa att rätt värde använts vid tillämpning av lägsta värdets princip.

Svar deluppgift 1.3

Enligt huvudregeln i K2 ska en utgift för en tjänst eller annan prestation redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. Enligt K2 punkt 7.9 finns förenklingsregler avseende utgifter som återkommer varje räkenskapsår och ej varierar mer än 20 % mellan åren. Dessa förenklingsregler får tillämpas, men det är inget krav. För varje enskild utgift måste förenklingsregeln tillämpas konsekvent. Förenklingsregeln gäller inte personalkostnader.

Ovanstående poster kan alltså redovisas enligt följande:

- Förutbetalad företagsförsäkringspremie för 2014 - återkommande utgift, behöver ej periodiseras, men får periodiseras.
- Förutbetalad mässkostnad för en stor modemässa i Milano i februari 2014. Bolaget brukar åka på denna mässa ungefär vart tredje år – ej återkommande utgift, ska periodiseras
- Förutbetalad utbildning i mars 2014 inför införandet av ett nytt lagerredovisningssystem – ej återkommande utgift, ska periodiseras (alternativt ses detta som personalkostnad och ska även då periodiseras eftersom förenklingsregeln inte är tillämplig på personalkostnader)
- Upplupen kostnad för revision avseende 2013 års revision – återkommande utgift, behöver ej periodiseras, men får periodiseras
- Upplupen semesterlöneskuld beräknad per 2013-12-31 - personalkostnad som förenklingsregeln ej får tillämpas på, ska periodiseras
- Upplupen individuell pensionsförsäkring för ägarna avseende december 2013 som ska betalas i januari 2014 - personalkostnad som förenklingsregeln ej får tillämpas på. Ska i normalfallet kostnadsföras den period betalning sker, dvs. 2014, men om det avser ett åtagande per balansdagen ska den kostnadsföras 2013.

Svar deluppgift 1.4

Enligt **aktiebolagslagens 21 kapitel 1 §** punkt 5 ingår Annas makes bolag i den **förbjudna kretsen**. Undantag finns för s.k. kommersiella lån som enligt 2 § utgörs av lån som lämnas av affärsmässiga skäl och som är uteslutande avsedda för gäldenärens rörelse. I detta fall har lånet lämnats för att hjälpa makens bolag ur en likviditetskris och är **inte lämnat av affärsmässiga skäl**.

Trots att lånet har återbetalats måste jag **anmärka** på att ett förbjudet lån **förekommit** under räkenskapsåret. Eftersom lånet vid avgivande av revisionsberättelsen är återbetalt med ränta har det **inte lett till någon skada** för bolaget. Förhållandet kommer därför inte att påverka mitt uttalande om ansvarsfrihet.

I revisionsberättelsen kommer jag att skriva en rubrik "Anmärkning" efter uttalandesatserna i del två av revisionsberättelsen och där skriva: "Under räkenskapsåret har ett **lån till ett närstående bolag lämnats i strid med aktiebolagslagens regler i 21 kap**. Lånet har återbetalats efter räkenskapsårets utgång med en marknadsmässig ränta och har därför inte medfört någon skada för bolaget och därmed **inte påverkat mitt uttalande avseende ansvarsfriheten.**"

Svar deluppgift 1.5

Enligt inkomstskattelagens 11 kap 11 § ska vissa personalvårdsförmåner inte tas upp till beskattning hos den enskilde. Detta innefattar enligt 12 § bl.a. förfriskningar och enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid samt enklare slag av motion och annan friskvård.

För att kostnaden för gymkortet ska vara att betrakta som skattefri friskvård gäller att **hela personalen måste omfattas** av erbjudande om skattefri friskvård. Årskort på gym av "normalt slag" är en **skattefri förmån** som är avdragsgill för bolaget. 5 000 kr för ett årskort på gym kan betraktas som normalt. Om endast de två delägarna omfattas av erbjudande om gymkort är det en **skattepliktig förmån** för dem och avdragsgill för bolaget tillsammans med sociala avgifter på värdet.

Kvittot från ICA får anses rymmas inom begreppet "**enklare förtäring** i samband med arbetet" och är därmed **avdragsgill** som personalkostnad i bolaget.

Svar deluppgift 1.6

Enligt 21 § Revisorslagen ska en revisor avböja ett revisionsuppdrag om det finns omständigheter som kan **rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet**. Att ha direkt eller indirekt **ekonomiskt intresse** i uppdragsgivarens verksamhet är en sådan omständighet. Revisorn kan enligt Revisorslagen vidta motåtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet eller självständighet.

I ett flertal av Revisorsnämndens tillsynsärenden har denna fråga hanterats. I de flesta fallen konstateras att inga motåtgärder satts in och att **revisorns opartiskhet och självständighet därmed kan ifrågasättas**.

Mot bakgrund av praxis inom området väljer jag därför att **avböja att bli revisor** i redovisningsbyrån för att undvika att förtroendet för min opartiskhet och självständighet rubbas.

Svar deluppgift 1.7

BFNAR 2008:1 Mindre företag (K2) får tillämpas av mindre företag och moderföretag i mindre koncerner. Mindre företag och mindre koncern är enligt reglerna i ÅRL de företag som uppfyller högst ett av följande kriterier:

- Omsättning de två senaste åren mer än 80 Mkr
- Balansomslutning de två senaste åren mer än 40 Mkr
- Antal anställda de två senaste åren mer än 50

Modegrossisten AB uppfyller inte något av dessa kriterier och är därför ett mindre företag.. Även Klädkompaniet AB är ett mindre företag då det inte heller uppfyller något av ovanstående kriterier. Efter förvärvet kommer en koncern att uppstå. Denna koncern kommer att uppfylla kriteriet avseende omsättning, men inte avseende balansomslutning och antal anställda. Det innebär att koncernen är en mindre koncern enligt ÅRL och att Modegrossisten AB kan tillämpa K2 Enligt ÅRL 7 kap 3 § behöver moderföretag i mindre koncerner inte upprätta koncernredovisning, vilket innebär att Modegrossisten AB kan fortsätta redovisa enligt K2 och behöver inte upprätta koncernredovisning för räkenskapsåret 2013.

Svar deluppgift 2.1

Då emissionen ska behandlas på en extra bolagsstämma måste styrelsen ta fram en redogörelse över händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som inträffat efter det att årsredovisningen lämnats. Som revisor behöver jag **granska denna redogörelse** och **lämna ett yttrande** över den. Yttrandet skrivs enligt exempel 4 i RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen.

Granskningen bör omfatta **förfrågningar** om hur styrelsen identifierar väsentliga händelser samt genom **annan granskning** (intervjuer, läsning av styrelseprotokoll, genomgång av aktuella resultat- och balansrapporter) identifiera eventuella väsentliga händelser. En samlad bedömning görs sedan av om redogörelsen avspeglar bolagets förhållanden på ett korrekt sätt.

Svar deluppgift 2.2

- a) Enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning p 23.8 ska en intäkt redovisas när **väsentliga risker och fördelar** som är förknippade med varans ägande överförs till köparen. Ett exempel på sådana risker och fördelar är när **installationen utgör en betydande del av avtalet** samt att säljaren har en förpliktelse avseende varans funktion. I detta fall utgör installationen 25 % av kostnaden och är **avgörande för varans funktion**, vilket också framkommer genom att fakturering ska ske först efter godkänd installation. Intäktsredovisning ska således ske för **hela transaktionen, 250 000, när fakturering till kund sker eller borde ske** efter godkänd installation.
- b) Enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning p 23.26 ska den fasta delen redovisas **linjärt under den tidsperiod som tjänsten avser**. Enligt p 23.17 i samma allmänna råd, ska intäkt redovisas i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas. Utnyttjat diskutrymme kan jämföras med förbrukat material, vilket innebär att intäkten för den rörliga delen ska redovisas i den period diskutrymmandet avser. Det **fasta priset fördelas över perioden** och tas upp som intäkt med **2 500 kronor** (10 000 x 3/12). Den rörliga delen tas upp med **2 400 kronor (240 x 10)**. Total intäkt är således 4 900 kronor per 31 december 2013.

Svar deluppgift 2.3

- a) Det nytecknade hyresavtalet har lett till **skada för bolaget**, då det gav upphov till en extra hyreskostnad för bolaget. Den som orsakat skadan för bolaget är den externa firmatecknaren. Uttalandet om **ansvarsfrihet** som görs i revisionsberättelsen avser **styrelsen och den verkställande direktören**. Något uttalande avseende skada som

orsakats av någon annan än dessa ska inte göras. Denna omständighet kommer **inte att påverka min revisionsberättelse**.

- b) Årsstämma ska enligt Aktiebolagslagen hållas inom 6 månader efter räkenskapsårets slut. En årsredovisning är inte avlämnad förrän hela styrelsen har undertecknat årsredovisningen. Årsredovisningen är därför **sent avlämnad** och jag ska ta in en **anmärkning** om detta i revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 3.1

För företag i kontantbranschen finns specifika risker och av denna anledning är det viktigt att beakta några av följande områden då revisionen planeras:

- begära in information om bolagets **systemdokumentation**, och om möjligt en beskrivning av kontanttransaktionernas **behandlingshistorik**, som underlag för en preliminär bedömning av om redovisningen av kontanta medel ger tillräckliga kontrollmöjligheter för att det ska gå att granska hur fullständiga intäkterna är.
- utföra substansgranskning både under löpande år (inkluderande besök hos företaget) och efter bokslutsdagen. Viktigt att beakta är också att granska efterlevnaden av **bokföringslagens krav** med avseende på underlag för intäktsredovisningen.
- i förekommande fall beakta reglerna enligt **lagen om åtgärder mot penningtvätt** (t ex insättningar som bokförs utan försäljningskvitto) - under löpande år bör **granskning av rutiner, betalningsströmmar och kassainventeringar** ske. Detta då "fullständighet" i intäktsredovisningen är svårast att granska vid revision av företag i kontantbranschen och då denna granskning svårigen kan ske fullt ut efter balansdagen.
- det kan även vara värt att beakta att då Matlagningstjänst AB ingår i en familjeägd koncern så bör även en bedömning göras av om ägare/ledning deltar aktivt i redovisningen av kontanter. Om så är fallet, torde bedömningen vara att risken är högre.
- **analytisk granskning** innehållandes bl.a. jämförelser av relevanta nyckeltal för att fånga eventuella relationer som "sticker ut" i granskningen (t ex omsättning per dag, marginaler per produktgrupp, relation mellan kort- resp kontantförsäljning).

Svar deluppgift 3.2

Exempel på granskningsåtgärder vid besöket är:

- Kontroll av att bolaget har ett av Skatteverket **godkänt kassaregister**
- Uppföljning av om kunderna regelmässigt får **kvitto** med uppgifter enligt Skatteverkets krav
- Kontroll av att bokföring av kontanta transaktioner sker nästföljande dag
- Kontroll av att kassabok (**dagskasserapport**) förs dagligen och stäms löpande av mot huvudboken, alternativt att z-kvitton stäms av mot huvudboken
- Kontroll av att kontrollremsor/journalminne finns
- Kontroll av att kontrollremsor/journalminne kommer från företagets kassaregister (identitetskontroll)
- Kontroll av att kontrollremsor/innehåll i journalminne arkiveras i enlighet med BFL
- Kontroll av antalet rättelser – rimlighetsbedömning/analys
- Kontrollera antalet lådöppningar – rimlighetsbedömning/analys
- Genomför **provköp**
- Kontroll av eventuellt negativa kassasaldon respektive höga kassasaldon
- Uppföljning av banksättningar av kassan
- Be personalen göra **en inventering av kontantkassan**

Svar deluppgift 3.3

Styrelsen ska, i enlighet med ABL 25:13, genast **upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning**. Om denna visar på att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet så ska styrelsen, snarast möjligt, utfärda **en kallelse till en första kontrollstämma**. Vid kontrollstämman ska aktieägarna ta ställning till om bolaget ska gå i likvidation. Om aktieägarna beslutar att bolaget ska fortsätta sin verksamhet ska bolagstämman (andra kontrollstämman) inom åtta månader från den första kontrollstämman på nytt upprätta en kontrollbalansräkning och pröva frågan om bolaget ska gå i likvidation.

För att återställa aktiekapitalet kan bolaget erhålla ett villkorat eller ovillkorat **aktieägartillskott** från aktieägarna. Ett annat alternativ är att genomföra en **nyemission**. Förutsättningen då är att nyemissionen sker till överkurs för att återställa det egna kapitalet till en nivå som minst motsvarar hela det registrerade aktiekapitalet. En annan möjlighet är att bolaget genererar tillräcklig **vinst** under den återstående tiden fram till den andra kontrollstämman.

Ytterligare en möjlighet är **nedsättning av aktiekapitalet** i kombination med någon av åtgärderna ovan.

Hela aktiekapitalet måste i alla alternativen vara återställt vid den andra kontrollstämman.

Svar deluppgift 3.4

- a) En kapitaltäckningsgaranti är en **utfästelse**, ofta utställd av en aktieägare (t.ex. ett moderföretag), att för det fall bolaget som erhållit garantin skulle befinna sig i en situation med ett förbrukat kapital så garanterar utställaren av garantin att tillräckliga medel ställs till bolagets förfogande för att **återställa bolagets aktiekapital**. Formuleringarna kan variera från endast en ren efterställning av fordran på det berörda bolaget till en reell kapitaltäckningsgaranti. Kapitaltäckningsgarantin kan vara tidsbegränsad eller gälla tillsvidare.

Kapitaltäckningsgarantin måste vara **ställd till bolaget**. Det räcker alltså inte att aktieägarna har ett avtal sinsemellan om hur eventuella förluster i bolaget ska täckas.

- b) Det räcker inte att endast ha en kapitaltäckningsgaranti för att lösa den uppkomna kontrollbalanssituationen. Bolaget behöver också **nyttja kapitaltäckningsgarantin** genom att med hjälp av dokumentet begära att den/de som ställt ut garantin nu också **tillskjuter medel** i den utsträckning som krävs för att återställa bolagets situation. Genom att nyttja kapitaltäckningsgarantin som avsett **undviker således bolaget att hamna i en kontrollbalanssituation**.