

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del II**

**December 2014**

© Revisorsnämnden 2014

## Svar deluppgift 4.1

Bolaget redovisar pågående arbeten enligt huvudregeln i K2. Det innebär att successiv vinstavräkning tillämpas och att färdigställandegraden fastställs t.ex. som nedlagda utgifter i förhållande till totala utgifter. Förutsatt denna metod blir svaren;

- a) Total intäkt 63 000 kr, med 25 % vinstpåslag blir beräknad kostnad 50 400 kr.  
Färdigställandegrad 36,7%, vilket innebär att 23 125 kr ska redovisas som intäkt per 2014-12-31. Anmälningavgift som är inbetald uppgår till 12 600 kr.

Resultaträkning:

|                           |         |
|---------------------------|---------|
| Nettoomsättning           | 23 125  |
| Råvaror och förnödenheter | -18 500 |

Balansräkning:

|  |        |
|--|--------|
| Upparbetad ej fakturerad intäkt (tillgång) | 10 525 |
|--|--------|

- b) Resan är genomförd och inte längre ett pågående uppdrag. Hela intäkten redovisas per 2014-12-31. Förutom intäkten om 72 000 kr finns det en halv anmälningavgift att intäktsföra, 400 kr. Beräknade återstående kostnader reserveras för som upplupna kostnader.

Resultaträkning:

|                           |         |
|---------------------------|---------|
| Nettoomsättning           | 72 400  |
| Råvaror och förnödenheter | -57 600 |

Balansräkning:

|                   |       |
|-------------------|-------|
| Upplupen kostnad  | 5 400 |
| Kortfristig skuld | 400   |

- c) Total intäkt 210 000 kr, med 25 % vinstpåslag blir beräknad kostnad 168 000 kr.  
Färdigställandegrad 84,5%, vilket innebär att 177 492 kr ska redovisas som intäkt per 2014-12-31. Inbetalt är 210 000 kr – (3x5 600) = 193 200.

Resultaträkning:

|                           |          |
|---------------------------|----------|
| Nettoomsättning           | 177 492  |
| Råvaror och förnödenheter | -142 000 |

Balansräkning:

|   |        |
|---|--------|
| Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld) | 15 708 |
|---|--------|

## Svar deluppgift 4.2

Att de fyra delägarna följer med på resor kan motiveras med att det är till nytta för verksamheten och att kostnaderna är till för att förvärva och bibehålla inkomster. Kostnaderna för deras resor är därmed avdragsgilla för företaget.

Kostnaderna för deras respektive kan inte motiveras på detta sätt. Dessa kostnader bör hanteras genom att förmånsbeskatta varje delägare för marknadsvärdet av resan för deras respektive. Marknadsvärdet får anses vara det pris som ordinarie deltagare betalar för resan.

Sociala avgifter ska betalas för förmånen. Källskatteavdrag ska göras på förmånens värde. Kostnaden för resan och sociala avgifter på den blir i och med detta avdragsgilla för företaget.

### Svar deluppgift 4.3

- a) Revisorn ska enligt Aktiebolagslagen 9 kap 3 § granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolaget. Granskningen syftar främst till att klarlägga om någon styrelseledamot eller verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller på annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen eller andra relevanta lagar.

Vad som åligger styrelsen och verkställande direktören framgår av aktiebolagslagens 8 kap.

Ersättningsskyldighet för styrelseledamot eller verkställande direktör kan bli aktuellt om någon av dessa genom åtgärd eller försummelse orsakat bolaget skada eller risk för skada.

För att kunna dra slutsatser kring eventuell ersättningsskyldighet bör förvaltningsrevisionen bland annat omfatta:

- Genomgång av bolagsordning så att bolagets verksamhet rymms inom denna
- Prövning av om bolaget fullgjort sin bokföringsskyldighet så att verksamheten kan följas på ett rättvisande sätt
- Genomgång av styrelseprotokoll inklusive beslutsunderlag till fattade beslut
- Granskning om bolaget fullgjort sina skyldigheter avseende skatter och avgifter
- Granskning av att styrelsen fullgjort sina skyldigheter avseende borgenärsskydd (värdeöverföringar mm)

- b) Frågan om ersättningsskyldighet kan leda till att ansvarsfrihet för styrelseledamot eller verkställande direktör ej kan tillstyrkas. För detta krävs att det finns ett orsakssamband mellan oaktksamhet/försummelse och skada/risk för skada.

Det kan också bli aktuellt med anmärkning i revisionsberättelsen om

- skatter och avgifter ej redovisats och betalats i rätt tid
- avsteg från aktiebolagslagen (t ex ej upprättat kontrollbalansräkning)
- avsteg från bokföringslagen
- sent avlämnad årsredovisning
- 

### Svar deluppgift 4.4

- a) Anmälningsavgifterna hör till en resa som ännu inte är genomförd och där inga kostnader är bokförda under 2014. Att redovisa dessa intäkter 2014 är fel och ett avsteg från god redovisningssed och K2. Beloppet är väsentligt (överstiger 10 % av resultatet) och jag kommer därför att avstyrka att resultat- och balansräkning fastställs.

- b) Den uteslutna styrelseledamoten har skadat bolaget genom att låta privata kostnader bekostas av bolaget. Det finns ett samband mellan handling och skada och jag kommer därför att avstyrka ansvarsfrihet för denne styrelseledamot och tillstyrka ansvarsfrihet för övriga styrelseledamöter.

### Svar deluppgift 5.1

- a) Enligt stiftelselagen 2 kap 15 § har en styrelseledamot rätt till skäligt arvode. Beslut om arvode får fattas av styrelsen. Detta gäller under förutsättning att inget annat föreskrivits i stiftelseförordnandet.

Eftersom inget finns föreskrivet i stiftelseförordnandet och arvodet bedöms skäligt bedömer jag att styrelsen har rätt att besluta om detta styrelsearvode.

- b) Enligt stiftelselagen 2 kap 6 § får en stiftelse inte lämna penninglån till förvaltaren, vilket innefattar styrelsen. Utbetalningen av för högt arvode till en styrelseledamot innebär ett penninglån. Lånet innebär att stiftelsen har brutit mot stiftelselagen och jag kommer att anmärka på detta i revisionsberättelsen. Ansvarsfrihet kommer dock beviljas. Vid min bedömning av värdet på fordran på styrelseledamoten kan jag ta med i bedömningen att arvode ska utgå även för 2015, så jag kan tillstyrka balansräkningen.

### Svar deluppgift 5.2

- a) Värdepapper är för stiftelsen finansiella anläggningstillgångar. Enligt Årsredovisningslagen 4 kap ska anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärde. Nedskrivning ska ske vid en bestående värdenedgång. Finansiella anläggningstillgångar får skrivas ned till det lägre värdet även om värdenedgången ej bedöms vara bestående.

Enligt RedR 5 Redovisning av aktier och andelar kan aktier och andra värdepapper ses som en portfölj och en kollektiv värdering kan göras av aktieportföljen. En kollektiv värdering skulle innebära att bokfört värde är totalt 25 tkr (50-75+50) högre än marknadsvärde. En nedskrivning bör övervägas, i övervägandet bör ingå en bedömning av om värdenedgången är bestående eller inte.

- b) Enligt Årsredovisningslagen 5 kap 3 § ska till varje post som redovisas som anläggningstillgång, i not lämnas uppgift om anskaffningsvärde, tillkommande och avgående tillgångar, avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar.

Enligt BFN U 99:1 bör det i not lämnas upplysning om bokfört värde respektive marknadsvärde på noterade andelar. Denna upplysning kan lämnas för hela portföljen sammantagen.

Någon specifikation över respektive aktieslag och värdepapper behöver ej lämnas.

### Svar deluppgift 5.3

Jag finner vägledning avseende jävsbestämmelserna i Stiftelselagen 4 kap. 6§ och i Revisionslagen 17 §.

Varken jag själv eller någon som varit eller är involverad i revisionen av stiftelsen kan upprätta årsbokslut eller årsredovisning. Detta skulle innebära jäv för mig som revisor.

Någon annan på byrån som inte ingår i revisionsteamet kan utföra tjänsterna då detta inte är ett stort bolag enligt ÅRL:s definition.

Jag måste dokumentera mitt oberoende avseende de tjänster som utförs utöver revision i analysmodellen (ABL 9:17 och Revisorslagen om jäv).

### **Svar deluppgift 5.4**

Enligt Inkomstskattelagen 7 kap. 3 § är en stiftelse endast skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet och inte skattskyldig för kapitalvinster om tre krav är uppfyllda;

Ändamålskravet – i detta fall främja vetenskaplig forskning.

Verksamhetskravet – verksamheten ska så gott som uteslutande tillgodose ändamålskravet.

Fullföljdskravet - över en period av år ska en verksamhet bedrivas som motsvarar avkastningen på stiftelsens tillgångar.

Slutsatsen är att om stiftelsen under en 3-5-årsperiod lämnar anslag till forskning som motsvarar ca 80 % av avkastningen i form av räntor och utdelningar är dessa inkomster skattefria. Även kapitalvinster är skattefria och kapitalförluster på motsvarande sätt ej avdragsgilla.

Stiftelsen bedriver ingen näringsverksamhet som kan bli skattepliktig.

### Svar deluppgift 6.1

Jag finner vägledning i ISA 320 A3-A4. Då bolaget endast är ett försäljningsbolag med begränsad risk och med en given kommissionsersättning från moderbolag bedömer jag att resultatmått som bas för beräkning av väsentlighet inte är rättvisande. Jag använder mig istället av aktivitetsbaserad grund, omsättningen, då bolaget fakturerar marknadspris till kund. Min bedömning är att en lämplig nivå för väsentlighet är 1-2% av omsättningen.

### Svar deluppgift 6.2

Jag finner vägledning i BFNAR 2012:1, K3, kapitel 11-12 finansiella instrument. Företag kan redovisa finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärde eller värderade enligt 4 kap. 14a och 14e Årsredovisningslagen, vilket styr redovisningen av valutaterminerna.

Om redovisning sker till anskaffningsvärde enligt kapitel 11 och säkringsredovisning tillämpas ska utestående leverantörsskuld på balansdagen om 7,5 meuro omräknas till 8,35 sek/euro. Detta gäller om bolaget bedömer att terminspremien är oväsentlig. Om terminspremien anses väsentlig redovisas leverantörsskulderna till avistakurs och terminspremien periodiseras. För resterande belopp köpt på termin om 2,5 meuro gäller försiktighetsprincipen, dvs lägsta värdet av anskaffningsvärde och marknadsvärde. Om säkringsredovisning inte tillämpas ska leverantörsskulden om 7,5 meuro omräknas till balansdagens kurs om 8,85 sek/euro och båda terminskontrakten om totalt 10 meuro värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och marknadsvärde på balansdagen.

Om kapitel 12 tillämpas blir redovisningen densamma oavsett säkringsredovisning tillämpas eller inte vilket innebär att leverantörsskulderna ska omräknas till balansdagens kurs. Då säkrad kurs är lägre än kursen på balansdagen anses terminerna ha ett positivt värde och en derivat-tillgång ska redovisas. Omräkningen sker via resultaträkningen, inom rörelseresultat, till den del det motsvarar säkrad post, dvs. 7,5 MEUR. Leverantörsskulderna omräknas då till balansdagens kurs inom rörelseresultatet. Resterande värdeförändring som avser 2,5 meuro redovisas i finansnettot.

### Svar deluppgift 6.3

Utdelningsbara medel efter att årets vinst fastställts uppgår till 15 + 8 mkr, totalt 23 mkr. Detta kan styrelsen föreslå att stämman beslutar att utdelas om det kan ske i enlighet med värdeöverföringsbegränsningarna i ABL 17 kap (inklusive försiktighetsbedömningen).

lanspråktagande av reservfonden, som är bundet eget kapital i bolaget, är reglerat i ABL 20 kap 35 §. Reservfonden kan användas för återbetalning till aktieägarna (förutsatt att återbetalningen ryms inom utdelningsbara medel, beaktat även försiktighetsbedömningen). Ett beslut om återbetalning till aktieägarna kan endast

verkställas efter tillstånd från Bolagsverket. Styrelsen skall enligt 20 kap då föreslå bolagsstämman att reservfonden ska användas för återbetalning till aktieägarna. Om stämman beslutar i enlighet med styrelsen förslag ska styrelsen tillse att ansökan om minskning och tillstånd skickas till Bolagsverket. Bolaget ska som huvudregel skriftligen underrätta samtliga sina kända borgenärer och lämna ett intyg att så skett. Vid ansökan ska styrelsens intyg om underrättelse av borgenärer skickas med. Som alternativ behöver bolagets kända borgenärer inte underrättas om en revisor lämnar ett yttrande över att minskningen inte medför fara för borgenärerna. Om så sker ska revisorns yttrande biläggas ansökan (20 kap 24-25 §§ ABL) istället för styrelsens yttrande. Bolagsverket kallar sedan på okända borgenärer. Två månader efter kallelse på okända borgenärer kan Bolagsverket besluta om att lämna tillstånd (förutsatt att någon borgenär inte haft invändningar), vilket därmed kan verkställas av styrelsen.

Mitt svar till ekonomichefen blir således att fastställda vinstmedel om 23 mkr kan föreslås utdelas på ordinarie stämma, men att de kvarvarande 7 mkr kan återbetalas till aktieägarna först efter att Bolagsverket lämnat tillstånd för minskningen/återbetalningen av reservfonden enligt ovan. Allt förutsatt att utdelningen och återbetalningen bedöms rymmas inom de begränsningar som 17 kap 3 § ABL uppställer.

#### Svar deluppgift 6.4

- a) En ställd säkerhet är att likställa med utlåning i enlighet med ABL 21 kap. 3§ varför styrelsen behöver bedöma motpartens betalningsförmåga, dvs. i detta fall moderbolagets betalningsförmåga. Vid min granskning kan jag göra detta genom att ta del av bl.a. styrelsens underlag för sin bedömning, moderbolagets räkenskaper samt erhålla skriftlig bekräftelse ("comfort") från moderbolagsrevisorena. Om jag anser att det finns risk att säkerheten måste infrias behöver jag ta ställning till huruvida beloppet rymms inom utdelningsbara medel, då det i sådana fall handlar om en värdeöverföring i enlighet med ABL 17 kap. Den ställda säkerheten bör beaktas vid bedömning om utdelning mot bakgrund av ovan.
- b) I samband med att jag granskar bolagets fordran på moderbolaget som andel i cash-pool bör jag även här bedöma motpartens betalningsförmåga, samt huruvida den eventuella nedskrivningen av fordran rymms inom utdelningsbara medel i det fall moderbolaget ej bedöms betalningsdugligt.

#### Svar deluppgift 6.5

- a) Se bifogat granskningsprogram i enlighet med ISA 560.
- b) Jag ska i enlighet med ISA 700 p 41 avlämna min revisionsberättelse då jag erhållit tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Därmed informerar jag användarna av rapporten att jag beaktat händelser fram till datum för mitt påtecknande, enligt ISA 560. Min granskning är färdigställd i mitten av april och det är därmed per detta datum jag påtecknar min revisionsberättelse.



