

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

December 2015

© Revisorsnämnden 2015

Svar deluppgift 4.1

Huvudregeln för projekt till fast pris innebär att uppdragen redovisas med successiv vinstavräkning och som intäkt i takt med att arbetet utförs under förutsättning att färdigställandegraden samt utgifter kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Alternativregeln avseende projekt till löpande räkning innebär att intäktsredovisning sker i takt med fakturering.

- I. Färdigställandegraden uppgår till 61,6% (450 tim av totalt beräknade 730 tim). Intäkten för år 2014 är därmed 242 800 kr (61,6% av 393 875). I resultaträkningen redovisas 242 800 kr som Nettoomsättning. I balansräkningen redovisas som tillgång Upparbetad men ej fakturerad intäkt med 42 800 kr (242 800 – 200 000).
- II. Alternativregeln innebär att intäktsredovisning sker vid fakturering. Det innebär att 28 750 kr redovisas i resultaträkningen som Nettoomsättning. Någon effekt i balansräkningen, utöver eventuell kundfordran, uppkommer inte.
- III. Färdigställandegraden uppgår till 78,3% (1 800 tim av totalt beräknade 2 300 tim). Intäkten för 2014 är därmed 1 095 652 kr (78,3% av 1 400 000 kr). I resultaträkningen redovisas 1 095 652 kr som Nettoomsättning. I balansräkningen redovisas som skuld Fakturerad men ej upparbetad intäkt med 104 348 kr (1 200 000 – 1 095 652).

Svar deluppgift 4.2

Enligt BFNAR 2008:1 kapitel 16 ska en avsättning göras med ett belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. För garantiarbeten kan en välgrundad uppskattning beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Alternativt kan avsättningen beräknas enligt Inkomstskattelagens regler.

Med ledning av tidigare års faktiska utgifter skulle avsättningen kunna beräknas till 250 000 kr, såvida utgifterna för 2015 också kan antas uppgå till den nivån.

Inkomstskattelagen innehåller en schablonregel som innebär att avsättningen inte får överstiga kostnaderna för garantiåtaganden under det senaste beskattningsåret. Denna regel innebär att avsättningen kan uppgå till 250 000 kr.

I inkomstskattelagen finns också en utredningsregel som innebär att bolaget kan få avdrag och således också redovisa en avsättning med ett högre belopp om det finns särskilda omständigheter som exempelvis

- Nystartad verksamhet
- Garantiåtagandena avser ett fåtal stora projekt
- Betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning

Inget av dessa förhållanden föreligger enligt uppgiften.

Svar deluppgift 4.3

- a) Enligt BFNAR 2008:1 kapitel 16 ska avsättning göras om
- I. Företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
 - II. Det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet och
 - III. En tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras

Med beaktande av juristens yttrande anser jag att en avsättning för skadeståndanspråket ska göras och eftersom det är ett väsentligt belopp och av avgörande betydelse kommer jag att avstyrka att resultat- och balansräkning fastställs.

- b) Anders har genom att teckna ett nytt avtal orsakat ett intäktsbortfall från en annan väsentlig uppdragsgivare. Aktieägaravtalet innebär att de båda ägarna ska vara överens om väsentliga beslut. Anders måste anses ha brutit mot aktieägaravtalet och avtalet han tecknat innebär att han orsakat skada för bolaget. Jag kommer därför att avstyrka ansvarsfrihet för Anders och tillstyrka för Peter.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 4.4

Ett hembudsförbehåll innebär att en aktieägare eller någon annan ska ha rätt att lösa en aktie som övergått till ny ägare. Den som förvärvar aktier som enligt bolagsordningen skall hembjudas skall snarast efter aktieövergången anmäla det till bolagets styrelse. Bolaget ska underrätta varje lösningsberättigad om hembudet. Den som vill utöva lösningsrätt ska anmäla detta till bolagets styrelse. Om förvärvaren och den som begärt inlösen inte kommer överens får den som begärt inlösen väcka talan enligt vad som framgår av hembudsförbehållet.

I det aktuella fallet har Anders sålt sina aktier till Hampus. Peter kommer att kunna begära inlösen av dessa aktier om det sker inom den i bolagsordningen stipulerade tiden.

Svar deluppgift 5.1

Jag följer reglerna i RevR5, Granskning av finansiell information i prospekt, vilken är baserad på prospektförordningen. Jag som revisor uttalar mig endast om viss definierad finansiell information i prospektet och inte prospektet i sin helhet. Jag som revisor måste dock läsa informationen i hela prospektet för att försäkra mig om att informationen är förenlig med den information jag uttalar mig om (ISA 720). Jag som revisor uttalar mig om historisk finansiell information eller om proformainformation, och endast i undantagsfall om prognoser då det gäller särskilda regler för prognosernas upprättande.

Avseende proformaredovisning kopplat till förvärvet ska jag som oberoende revisor uttala mig om huruvida de uppgifter som ligger till grund för proformaredovisningen har sammanställts på ett korrekt sätt och på de grunder som angivits, samt att dessa grunder överensstämmer med emittentens redovisningsprinciper. Jag ska göra ett positivt uttalande i enlighet med ISAE 3420 Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställd finansiell information i prospekt.

Svar deluppgift 5.2

Jag finner vägledning i ABL 9 kap 41§ vilken reglerar att revisorn inte får till enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. Då bolaget har flera ägare behöver jag få samtliga ägares samtycke att svara på frågorna vilket kan ske genom ett beslut på extra bolagsstämma eller på annat sätt för att lösa mig från min tystnadsplikt. Om detta inte sker kan jag inte delge något kring bolaget till en utomstående utan måste hänvisa till företagets representanter.

Svar deluppgift 5.3

Jag finner vägledning i Svensk kod för bolagsstyrning samt Nasdaq OMX's regelverk för emittenter.

Styrelsens sammansättning och erfarenhet:

Enligt Koden (3 st) ska styrelsen bestå av minst tre ledamöter och högst en av ledamöterna får vara verksam i bolagets ledning eller ledning av dess dotterbolag. Här ingår VD och chefsjurist i styrelsen. VD ingår i ledningen men det framgår ej huruvida chefsjuristen gör det också, men i det fall chefsjuristen gör det är sammansättningen inte i enlighet med koden. VD kan ej vara ordförande och normalt är att VD ej ingår i styrelsen men närvarar på samtliga möten. Vidare ska enligt koden en majoritet av ledamöterna vara oberoende i förhållande till bolaget och dess ledning. Minst två av dessa ledamöter ska även vara oberoende till bolagets större aktieägare.

Enligt Börsens regelverk (2.4) ska styrelsen vara sammansatt på ett sådant sätt att den har tillräcklig kompetens och erfarenhet för att kunna leda och kontrollera ett noterat bolag samt kunna uppfylla de krav som ställs på ett sådant bolag. Det innebär att styrelsen ska ha en förståelse för de krav som ställs på ett noterat bolag. Samtliga ledamöter behöver inte ha erfarenhet av noterade bolag men samtliga ska ha en grundläggande kunskap om aktiemarknadens regelverk. Ledamöterna bedöms ha tillräcklig kunskap om bolaget om de varit aktiva i bolaget i minst tre månader före noteringen och medverkat vid framtagandet av en årsredovisning eller en kvartalsrapport.

Krav på bolagets ledning:

Enligt börsens regelverk (2.4) krävs att Bolagets ledning ska ha tillräcklig kompetens och erfarenhet för att kunna driva ett noterat bolag samt kunna uppfylla de skyldigheter som gäller för ett sådant bolag. Det krävs att någon av VD, ekonomichef eller annan ledande befattningshavare har erfarenhet från noterade bolag sedan tidigare, exempelvis medverkat vid framtagande av årsredovisning och kvartalsrapport för noterat bolag. Ekonomichefen kan inte anses uppfylla dessa krav och det framgår inte om VD gör det eller ej.

Svar deluppgift 5.4

Jag finner vägledning i IAS 17 p. 20. Vid första redovisningsperiodens början ska leasetagaren redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i rapporten över finansiell ställning, till det lägre av verkligt värde och nuvärdet av framtida minimileasingavgifter. Vid efterföljande perioder ska leasingavgifterna fördelas mellan ränta och amortering. Ett finansiellt leasingavtal ger upphov till räntekostnader och avskrivningar

på tillgången, som ska motsvara avskrivning av jämförbara tillgångar under nyttjandeperioden.

Balansräkning	Kontraktets ingående	År 1	År 2	År 3
Leasad tillgång	330 000	220 000	110 000	-
Leasingskuld	330 000	243 976	134 308	0
Resultaträkning				
Avskrivning		-110 000	-110 000	-110 000
Ränta		-13 976	-10 332	-5 688
		-123 976	-120 332	-115 688

Avskrivningar över 3 år innebär 110 000 kronor per år (330 000/3). Räntan beräknas med gällande räntesats på återstående leasingskuld.

Svar deluppgift 5.5

Se bilaga 5.5.

Svar deluppgift 6.1

a) Jag finner vägledning i IAS 38, Immateriella tillgångar punkt 51, internt upparbetade immateriella tillgångar. Grunden för att aktivera är att man uppfyller definitionen för en immateriell tillgång punkt 11-17 (identifierbarhet, kontroll, framtida ekonomisk fördel) samt enligt punkt 21, det är sannolikt att de förväntade ekonomiska fördelarna som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla bolaget, samt att tillgångens värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Endast utgifter nedlagda i utvecklingsfasen kan aktiveras, om kriterierna i punkt 57 a-f) är uppfyllda;

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget visar hur den immateriella tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan bland annat påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan, eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.
- Det finns adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.

- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella tillgången under dess utveckling.

Jag bedömer att bolaget befinner sig i forskningsfasen, för såväl projektet som är i pre-klinisk fas som för projektet i fas 3, och att någon aktivering därmed ej kan ske.

- b) Jag finner vägledning i IAS 38, punkt 35, en immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv. Om tillgången är avskiljbar och värdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt kan tillgången aktiveras i koncernens räkenskaper.
- c) Jag anser inte att det finns grund för att aktivera utgifterna i fråga a). Avseende fråga b) så behöver jag fastställa tillgångens nyttjandeperiod (punkt 88) och huruvida den är bestämd eller obestämd. Eftersom min uppfattning är att tillgången ska användas för att utveckla ett läkemedel som förväntas säljas under en begränsad period är det min bedömning att tillgångens nyttjandeperiod är bestämd. Därför finner jag vägledning i punkt 97. Anskaffningsvärdet ska fördelas över nyttjandeperioden. Avskrivningarna ska ske när tillgången börjar användas. Eftersom tillgången inte används ännu (är fortfarande i en forskningsfas, fas 3) är det min bedömning att avskrivningen ska påbörjas först då tillgången används på det sätt ledningen avsett. Avskrivningen för en egenupparbetad tillgång påbörjas vid motsvarande tillfälle.

Svar deluppgift 6.2

Förvärvet kan antingen klassificeras som rörelseförvärv eller tillgångsförvärv.

Ett rörelseförvärv definieras i IFRS 3, Rörelseförvärv punkt 3 identifiering av ett rörelseförvärv såsom en rörelse eller verksamhet. Om ett förvärv inte är ett rörelseförvärv anger standarden att det är ett tillgångsförvärv. Enligt vägledningen består en verksamhet/rörelse av resurser (ex maskiner, personal, rättighet till en tillgång) och processer (system, rutiner) som resulterar i en produktion (avkastning eller ekonomisk fördel).

Om det är ett rörelseförvärv ska en förvärvsanalys upprättas varvid tillgångar, skulder och eventalförpliktelser ska åsättas verkliga värden. Dessa verkliga värden ska redovisas i koncernen efter förvärvet. I de fall där de verkliga värdena avviker från bokförda värden uppstår temporära skillnader vilka ska vara föremål för uppskjuten skatt.

Vid ett tillgångsförvärv redovisas tillgångarnas verkliga värde i koncernen baserat på den köpeskilling som har betalats. Någon uppskjuten skatt ska redovisas vid den första redovisningen av en tillgång.

Svar deluppgift 6.3

Jag finner vägledning i IAS 12 Inkomstskatter punkterna 34-35, underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag. Enligt punkt 34 ska en uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdrag kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Enligt punkt 35 ska, i det fall företaget under de senaste åren redovisat förluster, bara redovisa uppskjutna skattefordringar i den mån det finns bevis för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att genereras inom överskådlig framtid. Då bolaget aldrig tidigare generat intäkter eller vinst anser jag att kriterierna i IAS 12 inte är uppfyllda, då jag inte kan bedöma huruvida prognosen är realistisk eller ej givet historien. Aktivering av uppskjuten skattefordran kan ej ske.

Svar deluppgift 6.4

Jag finner vägledning i ISA 320, Väsentlighet vid planering och utförande av en revision. Utgångspunkten är det belopp som användarna av de finansiella rapporterna anser är väsentligt. Då bolaget ännu ej genererat intäkter och gör stora förluster så bör de operativa kostnaderna vara bas för att bestämma väsentlighet, även beaktat att likviditeten är väsentlig för ägarna. När jag bestämmer arbetsväsentligheten utgår jag från att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter i de finansiella rapporterna inte ska överstiga väsentligt belopp som helhet för rapporten. Min väsentlighetsbedömning baseras på operativa kostnader och min bedömning är att ca 5 % av kostnaderna utgör en rimlig väsentlighetsnivå vilket innebär ca 2,9 Mkr.

Svar deluppgift 6.5

Jag skall granska den nedskrivningsprövning som bolaget har upprättat. Nedskrivningsprövningen innehåller bedömningar om framtida förhållanden som kan vara svåra för mig som revisor att helt kunna verifiera. Jag måste dock bilda mig en uppfattning om rimligheten i de antaganden som använts och utvärdera den modell som använts. Jag bör överväga att använda en specialist på värdering. Företagsledningens uttalande ska innehålla ett avsnitt om värdet på de aktiverade utvecklingskostnaderna. ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen m.m.