

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del I**

**December 2017**

© Revisorsinspektionen 2017

## Svar deluppgift 1.1

Från och med räkenskapsår som påbörjas efter 31 december 2016 ska alla företag som upprättar årsredovisning tillämpa ett K-regelverk. Äldre normgivning i form av BFN:s rekommendationer får inte längre tillämpas. Stiftelsen kan välja att tillämpa BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) eller BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3). Då det finns en önskan om att tillämpa ett så enkelt regelverk som möjligt är K2-regelverket det regelverk som stiftelsen bör tillämpa.

## Svar deluppgift 1.2

- a) Eftersom stadgarna föreskriver att stiftelsen ska ha fyra styrelseledamöter behöver det utses en ny styrelseledamot. Alternativet är att ändra stadgarna, så att dessa föreskriver att det bara ska vara tre styrelseledamöter.
- b) Stiftelsen står under tillsyn av Länsstyrelsen, så det är dit styrelseändringar ska anmälas.
- c) Enligt Årsredovisningslagen, som även gäller för stiftelser, ska årsredovisningen ha kommit registreringsmyndigheten tillhanda inom 6 månader efter räkenskapsårets utgång, d.v.s. senast den 30 juni.
- d) Årsredovisningen ska skickas till registreringsmyndigheten, vilken för stiftelser är Länsstyrelsen.

## Svar deluppgift 1.3

Enligt Inkomstskattelagens 7 kap 3 § är stiftelser som uppfyller vissa krav, så kallade allmännyttiga stiftelser, befriade från skattskyldighet för annat än näringsverksamhet. De krav som måste vara uppfyllda är:

- Ändamålskravet vilket innebär att stiftelsen ska ha ett allmännyttigt ändamål. Ett antal ändamål finns specificerade i lagen och de innefattar bl a social hjälpverksamhet.
- Verksamhetskravet som innebär att verksamheten ska främja de ändamål som framgår av ändamålskravet.
- Fullföljdskravet som innebär att stiftelsen i skälig omfattning ska använda sina intäkter till de bestämda ändamålen.

För att avgöra om verksamhetskrav och fullföljdskrav är uppfyllda får hänsyn tas till omständigheter även året före och efter det aktuella beskattningsåret.

För varje år får prövas om stiftelsen lever upp till kraven i Inkomstskattelagen genom att även ta hänsyn till omständigheterna för beskattningsåren före det aktuella beskattningsåret.

## Svar deluppgift 1.4

Stiftelsens uppgift är att försöka tillgodose den vilja som stiftaren hade då stiftelsen bildades. När det gått lång tid sedan stiftelsen bildades kan det vara svårt att uppfylla denna vilja så som den är uttryckt i stadgarna. Min uppfattning är att den nya målgruppen barn efter avlidna sjömän är så nära den ursprungliga som avsåg änkor till sjömän att detta beslut av styrelsen kan accepteras.

Jag uppmanar styrelsen att dokumentera sitt ställningstagande och sitt beslut i ett protokoll. Jag påtalar även möjligheten för dem att försöka ändra stiftelsens stadgar för att bättre anpassas till aktuella förutsättningar. Dessa synpunkter lämnar jag i en PM till styrelsen.

## Svar deluppgift 1.5

I K2 finns några tillåtna avvikelser från den allmänna periodiseringsprincipen.

I BFNAR 2016:10 (K2) p 7.9 framgår att utgifter som kommer varje år och som inte är en personalutgift får redovisas som kostnad det år fakturan erhålls under förutsättning att kostnaden inte antas variera mer än 20 % mellan åren och att varje räkenskapsår belastas med en faktura. Fakturan från banken på förvaltningsarvode faller in under detta undantag och behöver inte periodiseras så att kostnaden belastar 2017. Periodisering är dock tillåten.

I enlighet med p 2.4 i det allmänna rådet behöver utgifter som understiger 5 000 kr inte periodiseras. Fakturan från redovisningskonsulten behöver därmed inte periodiseras, men får periodiseras så att den belastar 2017.

I p 10.5 i det allmänna rådet finns ett undantag från redovisning av materiella anläggningstillgångar som innebär att en materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad om anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp eller om den antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år. Utgiften för datorinköpet understiger ett halvt prisbasbelopp och kan troligen antas ha en livslängd understigande 3 år. Utgiften avser ett inköp gjort under 2017, så kostnaden ska belasta 2017.

## Svar deluppgift 2.1

Enligt 21 a § revisorslagen ska jag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för mitt oberoende. Peter har ett direkt ekonomiskt intresse i Anor AB och därmed även ett indirekt ekonomiskt intresse i Bnor AB. Eftersom jag är kontorschef och Peter därmed är underordnad mig uppstår ett egenintressehot som kan rubba mitt oberoende. Jag dokumenterar mina ställningstaganden och meddelar därmed Eva att jag inte kan åta mig uppdraget som revisor. Ett liknande fall har behandlats av Revisorsinspektionens tillsynsnämnd under 2017 (Dnr 2017-96).

## Svar deluppgift 2.2

- a) Om förvärvet sker via betalning med befintliga likvida medel kommer soliditeten i koncernen vid förvärvstillfället bli 66 % (koncernens eget kapital efter eliminering av förvärvat eget kapital 330 Mkr i relation till koncernens balansomslutning om 503 Mkr:  $330 \text{ Mkr} / 503 \text{ Mkr} = 66\%$ ). Om förvärvet istället sker genom att Kontoristen tar upp ett lån motsvarande köpeskillingen kommer soliditeten i koncernen vid förvärvstillfället bli 53 % (koncernens eget kapital efter eliminering av förvärvat eget kapital 330 Mkr i relation till koncernens balansomslutning om 618 Mkr:  $330 \text{ Mkr} / 618 \text{ Mkr} = 53\%$ ).

Beräknad soliditet i koncernen vid förvärvsdagen kan jämföras med en soliditet i Kontoristen AB om 73 % innan förvärvet. Soliditeten kommer därmed i båda fallen att bli lägre i koncernen och i moderbolaget vilket innebär en högre finansiell risk. Efter förvärvet kommer soliditeten i moderbolaget att vara oförändrad vid kontant betalning. Vid upptagande av lån kommer soliditeten sjunka till 58 %. För beräkning av koncernens balansräkning se nedan.

Förvärv via likvida medel i Kontoristen AB:

Balansräkning (Mkr)	Kontoristen AB	Ikamp AB	Lån	Anskaffning	Eliminering	Summa koncern
Goodwill					20	20
Aktier i DB				115	-115	0
Maskiner	170	90			10	270
Omsättningstillgångar	110	35			3	148
Likvida medel	170	10		-115		65
<b>Summa tillgångar</b>	<b>450</b>	<b>135</b>		<b>0</b>	<b>-82</b>	<b>503</b>
Aktiekapital	100	50			-50	100
Annat eget kapital	140	30			-30	140
Årets resultat	90	5			-5	90
Skulder	120	50			3	173
<b>Summa eget kapital &amp; skulder</b>	<b>450</b>	<b>135</b>		<b>0</b>	<b>-82</b>	<b>503</b>

Förvärv via upptaget lån i Kontoristen AB:

Balansräkning (Mkr)	Kontorsmöbler AB	Ikamp AB	Lån	Anskaffning	Eliminering	Summa koncern
Goodwill					20	20
Aktier i DB				115	-115	0
Maskiner	170	90			10	270
Omsättningstillgångar	110	35			3	148
Likvida medel	170	10	115	-115		180
<b>Summa tillgångar</b>	<b>450</b>	<b>135</b>	<b>115</b>	<b>0</b>	<b>-82</b>	<b>618</b>
Aktiekapital	100	50			-50	100
Annat eget kapital	140	30			-30	140
Årets resultat	90	5			-5	90
Skulder	120	50	115		3	288
<b>Summa eget kapital &amp; skulder</b>	<b>450</b>	<b>135</b>	<b>115</b>	<b>0</b>	<b>-82</b>	<b>618</b>

- b) Övervärdet på maskinerna ska skrivas av över 5 år vilket innebär att kostnaden för avskrivningar kommer att öka med 2 Mkr årligen (10 Mkr/5 år), vilket försämrar rörelseresultatet med motsvarande belopp under åren 2018-2022. Varulagret ska enligt K3 kap 19 redovisas till det pris som förvärvaren skulle ha erlagt (verkligt värde) och övervärdet kommer att öka koncernens kostnad för sålda varor med 3 Mkr under 2018 eftersom övervärdet kommer att bokas som kostnad såld vara när varulagret säljs (bokas debet KSV och kredit lager). Dessa poster kommer därmed påverka koncernens rörelseresultat och rörelsemarginal negativt under räkenskapsåren 2018-2022.

## Svar deluppgift 2.3

- a) Jag hämtar vägledning från K3 4 kap p.7c. Den del av lånet som förfaller senare än ett år från balansdagen (65 Mkr) ska redovisas som en långfristig skuld och den del som förfaller under 2018 (10 Mkr) klassificeras som kortfristig. Checkräkningskrediten förfaller inom ett år från balansdagen och ska därmed redovisas som kortfristig även om prognosen är att den kommer att utnyttjas under hela 2018.
- b) Av K3 4 kap p.7c-d framgår det att lånet ska redovisas som kortfristigt om bolaget inte har en ovillkorad rätt att reglera skulden i minst tolv månader efter balansdagen. Om brottet mot kovenanten leder till att låneavtalet sägs upp kan det leda till att hela skulden ska redovisas som kortfristig. Eftersom det inte framgår av uppgiften att någon så kallad waiver (avstående från banken att säga upp lånet) har erhållits från banken ska låneskulden i sin helhet redovisas som kortfristig.
- c) I K2 kap 17 p. 5 är huvudregeln att en skuld som ska betalas inom tolv månader från balansdagen är kortfristig. Dock finns det ett undantag för checkräkningskrediter som ska betalas inom 12 månader. Dessa ska redovisas som långfristig om det är troligt att krediten kommer att förnyas. Om bolaget hade tillämpat K2 hade därmed skulden kopplad till checkräkningskrediten klassificerats som långfristig.

## Svar deluppgift 2.4

<b>Kassaflödesanalys</b>	2017-01-01 - 2017-09-30
<b>Den löpande verksamheten</b>	
Rörelseresultat	133 800
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
- Avskrivningar	14 030
Erhållen ränta	900
Betald ränta	-4 300
Betald inkomstskatt	-12 700 <sup>1)</sup>
<b>Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital</b>	<b>131 730</b>
Förändring varulager	3 700
Förändring kortfristig fordringar	900
Förändring kortfristiga skulder	-12 300
<b>Kassaflöde från den löpande verksamheten</b>	<b>124 030</b>
<b>Investeringsverksamhet</b>	
Förvärv av maskiner och inventarier	-14 930 <sup>2)</sup>
Förvärv av värdepapper	-2 000
<b>Kassaflöde från investeringsverksamheten</b>	<b>-16 930</b>

<b>Finansieringsverksamhet</b>	
Amortering av skuld	-5 000
Årets kassaflöde	102 100
Likvida medel vid periodens början	54 200
Likvida medel vid periodens slut	156 300
1) Enligt resultaträkningen	-52 600
Ökning av skuld i balansräkning	<u>39 900</u>
	-12 700
2) Ökning i balansräkning	-900
Avskrivning enligt resultaträkning	<u>-14 030</u>
	-14 930

## Svar deluppgift 2.5

Förslag på analytiska granskningsåtgärder:

- Jämförelse av årets lönekostnader med föregående årsbokslut och/eller budget, och utredning av väsentliga avvikelser.
- Jämförelse av årets lönekostnad med antal anställda och nuvarande lönenivåer. Eventuella avvikelser mot föregående år utreds.
- Rimlighetsbedömning av kostnad för sociala avgifter i relation till lönesumman.
- Reservering för semesterlöneskulder jämförs med föregående år och genomsnittlig skuld/anställd.
- Rimlighetsbedömning av att upplupna bonusar och övriga lönedelar som utbetalas efter bokslutsdagen är korrekt redovisade.

## Svar deluppgift 3.1

Totalt inbetalt belopp till kapitalförsäkringarna under 2017 uppgår till 630 000 kr (90 000 kr x 7 anställda). Detta är också det belopp som kommer att redovisas som finansiell anläggningstillgång i bolagets balansräkning. Motsvarande belopp kommer också att redovisas som en avsättning på skuldsidan i bolagets balansräkning. Till detta belopp ska också redovisas en avsättning för särskild löneskatt om 174 672 kr (720 000 kr x 24,26%). Den särskilda löneskatten beräknas på marknadsvärdet på balansdagen.

Effekten i resultaträkningen 2017 blir en total personalkostnad om 804 672 kr (630 000 + 174 672 kr).

## Svar deluppgift 3.2

Initialt redovisas det diskonterade nuvärdet om 1,0 Mkr som anläggningstillgång i koncernens balansräkning. Viktigt att notera är att det är det lägsta av verkligt värde och nuvärdet av framtida minimileaseavgifter. På skuldsidan redovisas en finansiell skuld om 1,0 Mkr. Avskrivning sker med 10 % för året vilket belastar resultaträkningen. Avskrivningen minskar balansposten med 100 Tkr som därefter uppgår till 900 Tkr.

Den finansiella skulden minskas med amorteringsdelen av årets betalningar. Totalt betalda leasingavgifter uppgår till 138 000 kr (11 500 kr/mån x 12 mån) varav räntan uppgår till 50 000 kr (5 % x 1,0 Mkr). Amorteringen uppgår till 88 000 kr (138 000 – 50 000). Den utgående finansiella skulden per 31 december 2017 uppgår till 912 000 kr (1 000 000 – 88 000). Räntekomponenten om 50 000 kr redovisas som en räntekostnad i koncernens resultaträkning.

### Svar deluppgift 3.3

- Den utdelning som föreslås innebär att bolagets egna kapital efter utdelning blir lägre än 50 % av aktiekapitalet. Bolaget hamnar då i en situation där kontrollbalansräkning behöver upprättas. Min bedömning är därför att utdelningens storlek inte är försvarbar varför jag avstyrker att årsstämman beslutar om en utdelning om det föreslagna beloppet.
- Det är ett brott mot aktiebolagslagens regler om utdelning, att genomföra utdelningen innan beslutet är formellt fattat på årsstämman. Detta är dock något som inträffat under 2018 varför detta blir en fråga för revisionsberättelsen för 2018 års årsredovisning. (RevR 209 5 pkt 3)

### Svar deluppgift 3.4

Förslag på granskningsåtgärder:

- Kontrollera att resultat före finansnetto är korrekt mot bolagets resultaträkning.
- Kontrollera att justeringsposter avseende ej kassaflödespåverkande poster är korrekta mot bolagets resultaträkning och annan information i bolagets årsredovisning eller andra underlag.
- Granska betalda räntor och betald skatt mot underlag.
- Stäm av förändringen av ingående och utgående balans i poster som avser rörelsekapital.
- Granska förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar (finansiella, materiella och immateriella).
- Granska poster under finansieringsverksamheten (såsom nyemissioner, upptagna och amorterade lån, lämnade/erhållna koncernbidrag, utdelningar m.m.).
- Kontrollsummera och stäm av ingående och utgående likvida medel.
- Kontrollera att likvida medel uppfyller kriterierna för likvida medel.