

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2014

© Revisorsnämnden 2014

Svar deluppgift 1.1

- a) Intäkterna från konsultverksamheten respektive fastighetsförvaltningen redovisas som nettoomsättning. Under redovisningsprinciper redogörs för vilken eller vilka principer som används för redovisning av tjänsteuppdrag.
- b) Inbetalningen i december 2013 av hyran för januari 2014 ska redovisas med 19 500 kr som Bank och 19 500 kr som Förutbetalad intäkt (skuld) i balansräkningen. Ingen redovisning av beloppen i resultaträkningen.
- c) Tjänsteuppdrag på löpande räkning kan antingen redovisas enligt huvudregeln eller enligt alternativregeln. Huvudregeln innebär att 36 000 kr redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och i balansräkningen som Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång).

Alternativregeln innebär att intäkten redovisas när den faktureras, dvs. i detta fall ingen intäkt eller tillgång per balansdagen.

Bolaget måste redovisa samtliga uppdrag enligt samma metod.

Svar deluppgift 1.2

- a) Jag gör följande noteringar vid granskningen av skatteberäkningen:

Ränteintäkten på skattekontot ska vara ett avdrag i skatteberäkningen, den har fel tecken.

Den skattemässiga hanteringen av obetalda hyresfordringar styrs av god redovisningssed. Med beaktande av att flera indrivningsförsök gjorts och att personen i fråga gått i personlig konkurs är det god redovisningssed att reservera för dessa obetalda fordringar som osäkra och de behöver inte läggas tillbaka såsom ej avdragsgill kostnad.

Av de aktiverade reparationsutgifterna bedöms ombyggnaden av källarlokalen ej utgöra reparation i enlighet med det s.k. utökade reparationsbegreppet (IL 19 kap 2§) eftersom det är en väsentlig förändring av byggnaden. Fönsterbyte och renovering av badrum anses utgöra reparation då det är en del av den normala verksamheten. Avdrag bör endast göras för 33 500 kr + 43 800 kr, totalt 77 300 kr. Årets avskrivning på dessa reparationer uppgår till 1 546 kr och återläggs i skatteberäkningen.

- b) En korrekt skatteberäkning ser ut enligt följande:

Resultat före skatt	231 390
Ränteintäkt på skattekontot	-1 573
Ej avdragsgill representation	+4 583
Aktiverade reparationsutgifter	- 77 300
Bokförd avskrivning på reparationer	+1 546
<hr/>	
Skattepliktig intäkt	158 546
Skatt 22%	34 880

- c) Maximal avsättning till periodiseringsfond utgörs av 25 % av den skattepliktiga intäkten 158 546 kr, dvs. 39 637 kr. Efter avsättningen till periodiseringsfond blir skattekostnaden 22 % av (158 546 – 39 637), dvs. 26 160 kr.

Svar deluppgift 1.3

- a) Bolaget behöver upprätta ett protokoll från en extra bolagsstämma där det beslutas om att ändra bolagsordning. En ny bolagsordning ska upprättas där stycket om att bolaget ska ha revisor tas bort. En ändringsanmälan till Bolagsverket ska upprättas, där det anges att revisor väljs bort. Ändringsanmälan ska skickas till Bolagsverket i original tillsammans med kopia av protokoll från extra bolagsstämma, kopia av bolagsordning, redogörelsen från revisorn för den granskning som gjorts under året och uppgiften från revisorn om skälet till varför uppdraget upphör i förtid samt uppgift från bolaget om skälet till att uppdraget upphör i förtid.
- b) Jag som revisor behöver skriva en redogörelse enligt aktiebolagslagen 9 kap 23§ där jag redogör för eventuella förhållanden under räkenskapsåret som föranleder anmärkning. I denna redogörelse uppges också skälet till att uppdraget upphör i förtid. Redogörelsen upprättas i enlighet med RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen. Redogörelsen ska skickas i original till Bolagsverket och kopia lämnas till bolagets styrelse.

Svar deluppgift 1.4

- a) Enligt K2-regelverket (BFN 2008:1 Mindre aktiebolag) får byggnad och mark skrivas upp till högst taxeringsvärdet. Enligt samma regelverk får finansiella anläggningstillgångar inte skrivas upp.
- b) Uppskrivning kan göras av fastigheten. Fastigheten kan skrivas upp från bokfört värde 5 100 tkr till taxeringsvärdet 6 200 tkr. Uppskrivningen om 1 100 tkr ska redovisas som en ökning av värdet på fastigheten (byggnad och mark) och en motsvarande bokning mot uppskrivningsfond i eget kapital. Uppskrivningsfonden är en bunden fond som ska redovisas under Bundet eget kapital. Eftersom uppskjuten skatt ej får redovisas enligt K2 ska det ej göras avsättning för uppskjuten skatt på uppskrivningen.

Svar deluppgift 1.5

- a) Enligt aktiebolagslagen 13 kap 3§ ska ett förslag till nyemission tas fram av styrelsen. Till detta förslag ska tas fram en redogörelse över väsentliga händelser sedan årsredovisningen lämnades (6§). Förslaget ska också innehålla en redogörelse över omständigheter som har betydelse för bedömningen av värdet på apportegendomen (7§). Av redogörelsen ska framgå hur värdet på apportegendomen har bestämts samt till vilket värde som egendomen beräknas tas upp i bolagets balansräkning.

Redogörelsen avseende apportegendomen ska granskas av en revisor och ett yttrande över granskningen ska fogas till styrelsens förslag (8§). Yttrandet ska beskriva apportegendomen och vilken metod som använts vid värderingen av

egendomen. Av yttrandet ska det framgå att apportegendomen kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet och att egendomen inte tagits upp till högre värde än verkligt värde.

Revisorn ska också inför registreringen av emissionen lämna ett yttrande över betalningen (23§). Yttrandet ska beskriva apportegendomen och vilken metod som använts vid värderingen av egendomen. Av yttrandet ska det framgå att apportegendomen tillförts bolaget, att den kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet och att egendomen inte tagits upp till högre värde än verkligt värde.

- b) Inför mitt uppdrag behöver jag beakta att jag inte längre är bolagets valde revisor. Jag behöver upprätta ett uppdragsbrev för uppdraget, då jag inte längre har ett uppdragsbrev avseende revision som annars hade omfattat detta lagstadgade tilläggsuppdrag.

Då jag nyligen varit bolagets valde revisor anser jag att jag känner till bolagets verksamhet och bara behöver uppdatera min information med vad som hänt efter det att jag lämnade mitt revisionsuppdrag.

Inför avgivande av yttranden enligt aktiebolagslagen behöver jag bekräfta ägandet av apportegendomen, dvs. kontrollera att Ove är ägare till den aktuella fastigheten. Jag behöver vidare ta reda på hur fastigheten är tänkt att användas i bolaget (uthyrning, för den egna rörelsen etc). För att fastställa värdet på fastigheten begär jag att det görs en extern värdering av fastigheten av en utomstående part som jag bedömer att jag kan förlita mig på. Jag tar del av värderingen och tar reda på vilken metod som använts vid värderingen.

Det första yttrandet lämnas inför bolagsstämmans beslut om apportemission och det andra yttrandet lämnas inför registreringen av emissionen då även tillförandet av egendomen ska intygas. Detta innebär att säkerställa att apportegendomen har tillförts bolaget och införts i bokföringen.

Svar deluppgift 2.1

Enligt aktiebolagslagens 17 kap 1§ är detta en form av värdeöverföring, då den minskar bolagets förmögenhet utan affärsmässig karaktär för bolaget. En värdeöverföring får inte ske om den inkräktar på bolagets bundna egna kapital enligt senast fastställda balansräkning och med beaktande av ändringar i bundet eget kapital efter balansdagen.

Värdeöverföringen måste också rymmas inom den s.k. försiktighetsregeln, vilken innebär att den bara får göras om den kan anses som försvarlig med hänsyn till de krav som verksamheten ställer på storleken av det egna kapitalet och bolagets likviditet och ställning i övrigt.

Med beaktande av ovanstående förutsättningar kan bolagsstämman fatta beslut om gåva till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål som detta får anses vara. Om det är av ringa betydelse för bolagets verksamhet kan styrelsen fatta beslut om gåvan. I detta fall kan gåvan anses vara av ringa betydelse, så styrelsen kan fatta beslut om gåvan. Sven kan dock inte ensam besluta om den.

Svar deluppgift 2.2

- a) Enligt ISA 501 är det obligatoriskt att närvara vid inventering om varulagret är väsentligt. Jag söker stöd i ISA 705 och RevU 709 för hantering av denna omständighet i revisionsberättelsen. Att jag inte kunnat delta i inventeringen utgör en begränsning av revisionens inriktning och omfattning. Det är dock inte en begränsning som företagsledningen orsakat utan en begränsning som ligger utanför bolagets kontroll. Till följd av begränsningen har jag inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för balansposten varulager. Min bedömning är att den möjliga effekten av ett oupptäckt fel i balansposten varulager är av väsentlig och avgörande betydelse för årsredovisningen. Jag kommer därför att avstå från att uttala mig om resultat- och balansräkning.
- b) För denna omständighet söker jag stöd i ISA 570. Då förhandlingarna med nya delägare om nyemission just inletts, kan detta kapitaltillskott inte tas i beaktande vid bedömning av bolagets förmåga till fortsatt drift. Så som likviditetsprognoserna ser ut i dagsläget är min bedömning att bolagets förmåga till fortsatt drift under hela 2014 är osäker. Jag kommer därför att skriva en Särskild upplysning i revisionsberättelsen där jag hänvisar till förvaltningsberättelsens skrivning om den planerade nyemissionen.

Se bifogad revisionsberättelse.

Svar deluppgift 2.3

- a) Kontrollbalansräkningen ska upprättas i enlighet med aktiebolagslagen 25 kap 14 §. RedR 2 Kontrollbalansräkning ger vidare vägledning vid upprättande av kontrollbalansräkning. Där framgår vilka justeringar som kan göras och att justeringarna bara kan förbättra ställningen i förhållande till den ordinarie redovisningen upprättad enligt god redovisningssed. De justeringar som kan göras i kontrollbalansräkningen är att varulager ökas med 4 548 tkr till nettoförsäljningsvärde

och börsportföljen ökas med 288 tkr till börsvärdet. De äldre kundfordringarna påverkar inte kontrollbalansräkningen, då justeringar i kontrollbalansräkningen aldrig kan försämra eget kapital. Eventuella reserveringsbehov ska göras i det periodbokslut som kontrollbalansräkningen upprättas utifrån.

Justeringarna enligt ovan ökar eget kapital med 4 836 tkr så att summa eget kapital uppgår till 7 746 tkr. Detta innebär att kontrollbalansräkningen visar att bolagets aktiekapital inte är förbrukat med mer än 50 % och att några ytterligare åtgärder ej behöver vidtas. Kontrollbalansräkning framgår av bifogad bilaga.

- b) Granskning av kontrollbalansräkning ska ske enligt RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning. Uttalandet som ska göras är med begränsad säkerhet vilket innebär att en översiktlig granskning är tillräcklig. Då det är bolagets valda revisor som gör granskningen är det ISRE 2410 (f d SÖG 2410) som ska tillämpas.

Granskningen består framför allt av förfrågningar och intervjuer med företagsledningen samt analyser som är relevanta för kontrollbalansräkningen, t ex bruttovinster och avvikelser mot tidigare perioder. Vidare granskas kontrollbalansräkningens poster mot den underliggande bokföringen med specifikationer och underlag.

För de poster som justeras i balansräkningen görs särskild granskning. Marknadsvärdet på aktierna granskas mot börskurser per 31 maj 2014. Nettoförsäljningsvärdet på lagret granskas mot bolagets beräkningar av detta värde och stickprov tas mot försäljningspriser.

Svar deluppgift 3.1

- a) Jag finner vägledning i IAS 36 Nedskrivningar. Enligt punkt 9 ska nedskrivningsbehov prövas i samband med varje rapportperiod om indikationer på nedskrivningsbehov finns. Enligt punkt 10 ska ett företag varje år pröva nedskrivningsbehovet för goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv.
- b) De kassaflöden som bör ingå i beräkning av nyttjandevärde anges i IAS 36. Den kassagenererande enheten utgörs av det danska bolaget. Det är således dess kassaflöden som skall ingå i beräkningen. Kassaflödet bestäms av framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras/utrangeras. Flödena ska diskonteras. Enligt p 33 ska kassaflödena vara baserade på företagsledningens bästa bedömning under tillgångens återstående livslängd. Prognosen ska baseras på de senaste finansiella budgetar och prognoser som fastställts av företagsledningen, med undantag för kassaflöden som förväntas uppkomma till följd av en omstrukturering eller vid förbättring av tillgångens prestanda (befintligt skick p 44). Prognosperioden ska omfatta högst fem år, såvida det inte finns goda skäl till att använda en längre tidsperiod (p 35). För perioden efter prognosperioden ska antagandet om tillväxt vara oförändrat eller avtagande, och tillväxttakten ska inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för företagets produkter/bransch/land/marknad.
- c) Lars Larsson ämnar använda en ränta som är baserad på att tillgången helt lånefinansierats, vilket var fallet då tillgången förvärvades. Jag finner vägledning i IAS 36 punkt 56. Diskonteringssatsen beräknas utifrån de avkastningskrav som kan härledas ur aktuella marknadsmässiga transaktioner för liknande tillgångar eller från den vägda kapitalkostnaden i noterade företag som har tillgångar med liknande risker. Det innebär att det inte är den specifika tillgångens finansiering som styr avkastningskravet utan vilken avkastning som en oberoende part hade krävt för tillgången och hur köpet då finansierats.

Svar deluppgift 3.2

- a) Vägledning går att finna i ABL 8:51 samt RevR 8. Ledande befattningshavare anses vara VD och andra personer i företagets ledning, definierade som de personer som ingår i ledningsgruppen och chefer som är direkt underställda VD. I detta fall avser det personer som ingår i koncernledningen.
- b) Enligt ABL 8:52 (se även RevR 8) ska riktlinjerna innehålla uppgift om ersättnings art och under vilka förutsättningar den ska lämnas eller kunna göras gällande. Det ska också fogas en uppgift om vad bolagets åtagande gentemot de personer som omfattas sammanlagt kan beräknas kosta bolaget vid olika tänkbara utfall, en form av känslighetsanalys.
- c) Jag redogör för de granskningsmoment som jag ämnar vidta för att kunna lämna ett yttrande i enlighet med ABL 8:54. Jag ska enligt ABL 8:54 granska att styrelsens riktlinjer enligt ABL 8:51 har följts. Jag ska skaffa mig en förståelse av företagets organisation för hantering och dokumentation av ersättningsfrågor och

beslutsprocess. Jag ska därefter granska att de avtal som träffats och de utbetalningar som gjorts är i enlighet med beslutade riktlinjer. Granskningen ska omfatta samtliga ledande befattningshavare och även innefatta att beslut tas i enlighet med gällande attestpolicy.

Svar deluppgift 3.3

- a) Ett avtal om överlåtelse av verksamhet träffades den 1 april 2014. Frågan gäller om resultatet för januari till mars på något sätt kan flyttas över till det förvärvande bolaget. Jag finner vägledning i IFRS 3 Rörelseförvärv. Enligt punkt 8 är förvärvstidpunkten den tidpunkt då det övertagande företaget erhåller bestämmande inflytande över den förvärvade verksamheten. Förvärvaren ska enligt punkt 10 per förvärvstidpunkten överta förvärvade tillgångar och skulder. Förvärvstidpunkten är då avtalet ingicks, dvs. den 1 april 2014 och det är därmed per detta datum som tillgångar och skulder övertas. Resultatet för årets tre första månader kan därför ej inkluderas i det övertagande bolaget.
- b) I ML 3:25 framgår det att en verksamhetsöverlåtelse är undantagen mervärdesskatt. Jag rekommenderar att det överlåtande företaget upprättar en faktura eller överlåtelseavtal för överlåtelsen med informationstext som hänvisar till en momsfri verksamhetsöverlåtelse enligt ML 3:25. Jag rekommenderar också att lämna information om hantering av moms i samband med överlåtelsen i det överlåtande företags mervärdesskattedeclaration den månad fakturan ställs ut.
- c) Ett koncernbidrag kan lämnas mellan IT AB och MC AB för år 2013 då båda bolagen varit helägda och IT AB är ett lagerbolag. De gamla underskotten i moderbolaget är spärrade mot IT AB under ägandeförändringsåret 2013 och de fem kommande åren enligt IL 40:18.

Koncernbidrag kan skickas mellan ITMC Holding AB och MC AB med full avdragsrätt.

Respektive års förluster i ITMC Holding AB kan nyttjas mot båda dotterbolagen.

Turordningsreglerna säger att underskott först ska avräknas mot överskott i gamla bolag och därefter mot överskott i nya bolag.

2014: Vinsten i MC AB om 80 Mkr nyttjas först mot årets förlust i moderbolaget om 25 Mkr och därefter nyttjas gamla underskott om 55 Mkr. Utgående underskott i moderbolaget uppgår därefter till 165 Mkr. IT ABs vinster kan ej avräknas mot underskotten i moderbolaget varför IT AB beskattas fullt ut för sin vinst om 50 Mkr.

2015: Vinsten i MC AB om 100 Mkr nyttjas mot moderbolagets förlust om 20 Mkr och 80 Mkr mot gamla underskott. Kvarvarande underskott uppgår till 85 Mkr i moderbolaget. Inte heller för 2015 kan överskotten i IT AB nyttjas mot underskott i moderbolaget.

Svar deluppgift 3.4

- a) Vid beslut om ändring av bolagsordningen som innebär ändring av aktiers rätt krävs biträde av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och att dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar av samtliga aktier i bolaget (ABL 7:43). Om ändringen försämrar endast en viss eller vissa aktiers rätt och samtycke till ändringen

lämnas av samtliga vid bolagsstämman närvarande ägare av sådana aktier och dessa ägare tillsammans företräder minst nio tiondelar av alla aktier vars rätt försämras, eller om ändringen försämrar endast ett helt aktieslags rätt och ägare till hälften av alla aktier av detta slag och nio tiondelar av de vid bolagsstämman företrädda aktierna av detta slag samtycker till ändringen, krävs biträde med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädda vid bolagsstämman enligt ABL 7 kap 45 §.

- b) Majoritetskrav gäller för val av ny styrelseledamot, om inte annat har skrivits in i bolagsordningen enligt ABL 7 kap 41 §.
- c) Jag finner vägledning i ABL 9 kap 45 § där det framgår att revisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget. Ytterligare vägledning finner jag i Etik R1, D. tystnadsplikt och upplysningsplikt. Det räcker inte att en enskild aktieägare begär information utan beslutet måste ha fattats av stämman. Uppdragsgivaren kan ge revisorn tillstånd att lämna information men jag som revisor måste noggrant pröva om jag bör lämna sådan. I detta fall bör jag först lämna över frågan till företagsledningen och därefter om stämman vill höra min bedömning, så begär jag tillstånd från stämman för att kommentera företagsledningens svar.