

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

December 2013

© Revisorsnämnden 2013

Svar deluppgift 4.1

- a) Revisorn ska **anmärka på sen redovisning och betalning** av skatter och avgifter. Bolaget har varit sen vid tre tillfällen och med inte oväsentligt antal dagar. Jag kommer att skriva en **anmärkning** i del 2 av revisionsberättelsen.
- b) Dotterbolagsrevisorn har gjort bedömningen att nedskrivningsbehov föreligger. Detta då fordran är hänförlig till en kund som ansökt om konkurs och därmed borde stor osäkerhet föreligga för postens värde. Då beloppet (21 Mkr) måste anses **väsentligt för koncernen** baserat på den erhållna informationen så ska jag beakta detta i min revisionsberättelse genom att lämna ett **uttalande med avvikande mening**. Resultat- och balansräkning för koncernen avstyrks, men resultat- och balansräkning för moderbolaget tillstyrks. Vinstdispositionen påverkas inte, då det är moderbolagets balansräkning (som tillstyrks) som utgör grunden för vinstdispositionen.

Svar deluppgift 4.2

- a) Utdelning ska redovisas när **aktieägarens rätt att få betalt bedöms som säker** på balansdagen. Ett moderbolag kan redovisa en utdelning i sina räkenskaper redan innan stämman i ett dotterbolag fattat beslut om den, s.k. anteciperad utdelning (RFR2, IAS 18 intäkter punkt 2). Ett krav är dock att moderbolaget **ensamt kan besluta om utdelning**. Dessutom måste utdelningen rymmas inom vad som kan vara tillgängligt för vinstutdelning och beslut ska ha skett innan fastställande av moderbolagets årsredovisning.
- b) I dotterföretaget redovisas inte den anteciperade utdelningen alls i bokslutet per 31 december 2013. I dotterföretaget sker **redovisning först när utdelningen beslutats på stämma efterföljande år**.

I moderföretaget redovisas utdelningen, i sin helhet, som **resultat från andelar i koncernföretag i resultaträkningen och som en fordran på dotterföretaget** i balansräkningen. Det spelar således ingen roll att det fria egna kapitalet fanns i dotterföretaget redan vid förvärvstidpunkten.

Till följd av utdelningen behöver moderföretaget göra en bedömning av om **nedskrivningsbehov** av aktierna i dotterbolaget föreligger i och med att dotterföretagets substansvärde minskar. Indikation på nedskrivningsbehov föreligger då dotterföretaget redovisat ett nollresultat under de senaste åren i kombination med nämnda minskning av substansvärdet.

Svar deluppgift 4.3

- a) Enligt **ABL 9:21a** får uppdraget som revisor för ett bolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, gälla högst **sju år** i följd. Den som varit revisor i bolaget under sju år får inte delta i revisionen, om inte minst **två år** har förflutit sedan han/hon lämnade revisionsuppdraget.
- b) Jenny **kan åta sig uppdraget** som revisor trots att hon fungerat som särskild kvalitetsgranskare för uppdraget. Eftersom kvalitetsgranskare enligt **Far EtikU13** är en del av personkretsen som **omfattas av reglerna** ska den tid Jenny verkat som kvalitetsgranskare räknas in i antalet år. Jenny kan alltså vara påskrivande revisor under en period av **fem år**.

Svar deluppgift 5.1

a) Vägledning finns i ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser.

Granskningsåtgärder:

Läsa senaste **finansiella rapporterna samt revisors rapport** avseende dem.

Inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligen skulle påverka innevarande period, genom:

- Fastställa att föregående periods **utgående balanser har förts över** till aktuell period på ett riktigt sätt,
- Fastställa om **ändamålsenliga redovisningsprinciper** har använts för de ingående balanserna, och

Vidta en eller flera av följande åtgärder a) gå igenom tidigare revisors arbetspapper, b) bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och c) utföra särskilda granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om de ingående balanserna. **Förfrågan till avgående revisor** ska ske.

Särskilt utvärdera om de ingående balanserna innehåller felaktigheter och i så fall göra ytterligare granskningsåtgärder för att avgöra effekterna på innevarande period, samt rapportera till ledning och styrelse i enlighet med ISA 450, Utvärdering av felaktigheter som identifierats under en revision.

b) Vägledning finns i ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser.

Varulagret har bedömts som väsentligt. Jag bedömer att utgående balanser för posten varulager ger en rättvisande bild. Däremot kan jag inte finna stöd för den ingående balansen. I enlighet med ISA 510 lämnar jag därför ett **uttalande med reservation** för varulagrets ingående balans.

Grund för uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena

Vi utsågs till företagets revisorer den 13 maj 2013 och har därför inte kunnat observera inventeringen av varulagret vid årets ingång. Det har inte varit möjligt för oss att på något annat sätt verifiera kvantiteterna i varulager per den 31 december 2012. Eftersom ingående varulager ingår i fastställandet av det **finansiella resultatet och kassaflödena**, har vi inte kunnat avgöra om det hade varit nödvändigt med ändringar när det gäller årets resultat, så som det redovisas i resultaträkningen, och det nettokassaflöde från den löpande verksamheten som redovisas i kassaflödesanalysen.

Uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena

Enligt vår uppfattning ger resultaträkningen och kassaflödesanalysen, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket Grund för uttalande med reservation, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Sport Holding AB:s finansiella resultat och kassaflöde för det räkenskapsår som slutade 31 december 2013.

Svar deluppgift 5.2

a) Vägledning finns i ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar. Jag som ytterst ansvarig för koncernrevisionen ska vara delaktig vid följande;

Medverka i enhetens riskbedömning för att **identifiera betydande risker** för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, vilket kan innefatta diskussion med revisorn för enheten eller enhetsledningen kring enhetens verksamheter som är väsentliga för koncernen samt risk för oegentligheter, samt **genomgång av revisorns dokumentation** över identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter. Koncernrevisorn är sedan med i bedömningen av omfattning och tidpunkt för det fortsatta granskningsarbetet samt deltar eventuellt i arbetet (P 30-31).

Utvärdera kommunikationen från revisorn för enheten samt diskutera betydelsefulla frågor som uppkom med enhetsledning, enhetens revisor eller koncernledning och fastställa huruvida andra delar av dokumentationen ska bli föremål för genomgång eller ej samt bestämma eventuella ytterligare åtgärder. Därtill ska jag som koncernrevisor överväga åtgärder enligt punkt A55. Träffa enhetsledning, enhetsrevisor för att skaffa mig tillräcklig förståelse för enheten, gå igenom revisionsplan och revisionsstrategi upprättad av revisorn, bedöma riskbedömningens relevans, utforma granskningsåtgärder, delta i avslutningsmöten eller andra viktiga möten för enheten samt gå igenom viktiga delar av revisionsdokumentationen (P 30-31).

b) Då jag planerar att förlita mig på den lokala enhetens revisor ska jag enligt ISA 600 p 19 kontrollera att revisorn förstår och följer de **yrkesetiska krav** som är relevanta för koncernrevisionen samt att han eller hon är **oberoende**, kontrollera den professionella **kompetensen** hos den lokala enhetens revisor, kontrollera att koncernrevisionsteamet kommer att kunna delta i det arbete som revisorn för enheten utför i den utsträckning som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, och kontrollera att revisorn för enheten verkar i en omgivning med aktiv tillsyn över revisorer.

Vidare förtydliganden finns i bilaga A p 32-36 i ISA 600.

c) Då jag bedömt att dessa tre enheter ej är betydande för koncernen ska jag som koncernrevisor i enlighet med ISA 600 p 28 utföra **analytisk granskning på koncernnivå**. Resultatet från den analytiska granskningen ska då styrka att koncernrevisionsteamets slutsatser om att det **inte finns några betydande risker** för väsentliga felaktigheter i den summerade finansiella informationen för enheter som inte är betydande enheter (p A50).

Svar deluppgift 5.3

Vägledning i EtikR 1 Yrkesetiska regler.

Linnea Jansson har innehaft rollen som revisionsansvarig och därmed haft betydande kontakt med kunden. Hon tar nu anställning som ekonomichef och ingår i ledningsgruppen. Linnea har ingått i **revisionsteamet** till december 2013 då hon säger upp sig vilket är en **betydande del av revisionsåret**. Hon kommer att tillträda sin nya befattning redan i januari 2014 och ta fram de finansiella rapporterna för räkenskapsåret 2013. Enligt punkt 290.135 bedömer jag att det finns betydande risk för mitt oberoende. Detta baseras på att Linnea går in som **ledande befattningshavare hos kunden** med ansvar och möjlighet att påverka den finansiella rapporteringen över vilken jag ska lämna ett yttrande.

Jag kan kvarstå som revisor för företaget under förutsättning att **inga åtaganden finns mellan revisionsbyrån och Linnea såsom rörlig lön, förmåner eller rättigheter** (utöver fasta förutbestämda) samt att Linnea genast tas **bort från revisionsteamet** för Sport Holdingkoncernen. Jag måste också vidta **motåtgärder** såsom att ta in erfarna och självständiga ersättare till Linnea som revisionsansvarig som ej har någon personlig relation eller koppling till henne, överväga att en oberoende revisor granskar och utvärderar vår revision, se över **resterande revisionsteam** för att utvärdera i vilken omfattning de kan ifrågasätta Linnea, samt utvärdera om revisionsplanen måste förändras. Åtgärderna ska dokumenteras i analysmodellen.

Svar deluppgift 5.4

- a) Vägledning finns i BFNAR 2006:11 gränsvärden bilaga 3 för hur beräkning av antalet anställda ska göras. Sport France SAS förvärvades per den 31 oktober 2013 varför de ingått i koncernen i två månader, dvs. **2/12 av räkenskapsåret**. Av de som arbetat heltid, 20 personer räknas därför som $20 \times 2/12 = 3,3$ personer. De två som arbetat 75 % vardera räknas som $0,75 \times 2/12 \times 2 = 0,2$ personer. Totalt bidrar det franska bolaget med **3,5 anställda** varav 1,5 avser kvinnor och 2 avser män.
- b) Vägledning finns i BFNAR 2012:1 kapitel 19 Rörelseförvärv och goodwill samt ÅRL 7 kap 15§. Upplysning ska lämnas om **förvärvstidpunkt samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter** som ingår i rörelseförvärvet.

Svar deluppgift 6.1

a) Förmånsbestämda planer redovisas till **nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser** (den s.k. korridormetoden avskaffas). Då Steninge AB har oredovisade ackumulerade aktuariella förluster kommer **pensionsskulden att öka**. Det innebär att **skuldsättningsgraden ökar** (soliditeten minskar), vilket kan vara negativt. Aktuariella vinster och förluster (förändringar i antaganden) påverkar **övrigt totalresultat** i den period de uppkommer. Detta innebär **en ökad volatilitet i totalresultatet** (och i eget kapital), vilket kan vara negativt.

b) En höjd ränta (diskonteringssats) innebär att **skulden minskar**. Det sker eftersom framtida åtagandens nuvärde minskar vid en ökad ränta. Detta har därmed en **positiv påverkan på totalresultatet**.

Svar deluppgift 6.2

Vägledning finns i ISA 500 Revisionbevis, punkt 8.

Jag som revisor ska **utvärdera specialistens** kompetens, förmåga och objektivitet, skaffa mig en förståelse för specialistens arbete, samt utvärdera hur ändamålsenligt specialistens arbete är som revisionsbevis för påståendet i fråga.

I ISA 500 A 34-36 Tillförlitlighet i information som har framställts av specialist anlitad av företagsledningen, finns förtydliganden till hur jag ska bedöma den anlitate specialistens arbete. Jag utvärderar om specialisten har kompetens, har förmåga och är objektiv i förhållande till företaget.

Jag **utvärderar de antaganden som ligger till grund för beräkningen** och diskuterar processen för framtagande av uppgifter med företagsledningen. Jag **utvärderar om jag är**

sakkunnig nog för att utvärdera arbetet eller om jag i min tur behöver **anlita en specialist i revisionsarbetet** för detta syfte.

Svar deluppgift 6.3

Enligt **noteringsavtalet** (Stockholmsbörsen OMX Exchange) bilaga 1 anges att information som inte i oväsentlig grad är ägnad att påverka värderingen av bolagets noterade fondpapper inte får lämnas på annat sätt än **offentliggörande**. Ett meddelande anses offentliggjort om det lämnats till två etablerade nyhetsbyråer samt tre rikstäckande dagstidningar. Informationen måste senast samtidigt lämnas till börsen och snarast vara tillgängligt på företagets hemsida. Offentliggörande ska ske i direkt anslutning till att beslutet fattats.

Jag anser att avtalet är så väsentligt att det **kommer att påverka värderingen** av bolagets aktier och att de därmed måste följa noteringsavtalets regler kring informationsgivning. De ska därmed omedelbart lämna information till börsen kring det nya avtalet samtidigt som pressmeddelandet lämnas. Det är därmed **inte acceptabelt** att i förväg lämna upplysningar på analytikerträffen då det kan gynna enskilda aktieägare.

Svar deluppgift 6.4

Med tillämpning från den 1 januari 2013 har Sverige infört hårdare regler kring möjlighet till avdrag för räntekostnader som uppkommit i samband med **lån i intressegemenskap**, IL 24 kap 10a§-10f§. Med intressegemenskap avses att ett företag, genom ägarandel eller på annat sätt har väsentligt inflytande över det andra företaget eller att företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Ett **generellt avdragsförbud** finns avseende räntor på lån i intressegemenskap.

Från denna huvudregel om avdragsförbud finns två undantag;

För att avdrag ska medges, enligt den första undantagsregeln krävs att två kriterier är uppfyllda;

- Ultimata **mottagaren av ränteinkomsten beskattas med minst 10 procent**.
- Även om den ultimata mottagaren av ränteinkomsten beskattas med 10 procent eller mera, medges avdrag ej om den huvudsakliga (75 procent eller mer) anledningen till lånet är att **en väsentlig skatteförmån** ska uppkomma, det vill säga för att skapa en förmånlig skattesituation för bolagen i intressegemenskap.

För att avdrag ska medges, enligt den andra undantagsregeln krävs att två kriterier är uppfyllda;

- Skuldförhållandet ska vara huvudsakligen **affärsmässigt motiverat** och
- "Beneficial owner" av ränteinkomsten hör hemma i en **stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige ingått skatteavtal**

Det är det bolag som bär räntekostnaden och yrkar avdrag för denna kostnad som har att visa att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda.

Svar deluppgift 6.5

Då jag anser att moderbolagets andelar i dotterbolag är **övervärderade** med 250 Mkr, vilket jag anser är **väsentligt och av avgörande betydelse**, måste jag i min revisionsberättelse **avstyrka räkningarna** i enlighet med RevU 709. Enligt RevR 209 ska revisorn även granska styrelsens och VD:s förvaltning och därigenom bedöma om reglerna i ABL kring borgenärsskydd följts. Bolaget ämnar lämna en utdelning om totalt 30 Mkr. I det fall moderbolaget hade skrivit ned andelsvärdet på dotterbolagsaktierna i enlighet med din bedömning hade vinstutdelning till det beloppet ej kunnat lämnas. Vinstutdelning är därmed i **strid med borgenärsskyddet**. Jag bör därför **avstyrka disposition av bolagets vinstmedel**.

Svar deluppgift 6.6

RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning. Regelverket ger revisorn vägledning när han eller hon utför bestyrkandeuppdrag som avser företagets hållbarhetsredovisning. I detta fall ska jag lämna ett uttalande med begränsad säkerhet varför omfattningen av min granskning inte är så långtgående som ett uttalande med rimlig säkerhet. Den **översiktliga granskningen omfattar främst förfrågan, analytisk granskning samt jämförelse av finansiell information mot underlag** (p 25). Jag kommer med stor sannolikhet att behöva tillsätta ett team med **specialister** inom hållbarhet och hållbarhetsredovisning för att kunna utföra granskningen. Granskningen följer i övrigt ramverk för bestyrkandeuppdrag.

Min rapport görs med **begränsad säkerhet**. Jag beskriver då uppdraget samt den översiktliga granskningens inriktning och omfattning, där mina åtgärder tydligt framgår. Här framgår också vilket regelverk granskningen är baserad på. Min slutsats görs i **negativ form**, dvs. grundat på min översiktliga granskning har det inte framkommit några omständigheter som ger mig anledning att anse att hållbarhetsredovisningen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med de ovan angivna kriterierna.