

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

November 2016

© Revisorsnämnden 2016

Svar deluppgift 1.1

- a) Reglerna om apportemission finns i aktiebolagslagens 13 kapitel. Bolaget behöver ta fram ett förslag till beslut om nyemission (4-5 §§). Förslaget ska enligt 7 § kompletteras med en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av värdet på apportegendomen samt emissionsvillkor. Av redogörelsen skall framgå till vilket värde egendomen beräknas tas upp i bolagets balansräkning och hur värdet på apportegendomen bestämts samt vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats vid värderingen. För att kunna göra detta behöver en värdering av fastigheten göras.
- b) Du ska som revisor granska den redogörelse som bolaget tagit fram och skriva ett yttrande över redogörelsen (enligt ABL 13 kap 8 §). För att kunna skriva detta yttrande behöver du ta del av och bedöma värderingen som är gjord av fastigheten samt kontrollera att Jan Svensson är lagfaren ägare. Du ska dessutom skriva ett yttrande över betalningen med apportegendomen där det ska framgå att egendomen tillförts bolaget, att den kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet och att den inte tagits upp till högre värde än verkligt värde. Detta framgår av aktiebolagslagens kapitel 13, 23 §, kapitel 2, 19 §, samt RevR 9.

Svar deluppgift 1.2

Jag finner vägledning i EtikR 3 Skattetjänster samt i IESBAS Etikod 290:179. Jag överväger huruvida jag har rätt kompetens att biträda med dessa tjänster. Om jag bedömer att jag har det kommer jag att definiera uppdraget gentemot Jan avseende

- I. Tydliggörande av ansvarsfördelning mellan Jan och mig
- II. Att jag kommer att granska/rimlighetsbedöma lämnade uppgifter
- III. Att tveksamheter eller felaktigheter kommer att utredas

Jag kommer för detta uppdrag att skriva ett separat uppdragsbrev och jag kommer att skicka en faktura till Jan privat på arvudet för deklaraionsbiträdet.

Svar deluppgift 1.3

För att räkna ut semesterlöneskulden för de fast anställda lägger jag ihop deras totala antal dagars semester och multiplicerar med månadslönen och med 5,4 % (4,6 % + 0,8 %). För de timanställda multiplicerar jag deras arbetade timmar med 185 kr och med 13 %. Den totala skulden uppgår till 482 035 kr per 2016-12-31. Se bilaga för beräkning.

Svar deluppgift 1.4

Enligt Inkomstskattelagens 28 kapitel 5 § får avdrag för pensionspremier inte överstiga 35 % av lönen dock max 10 prisbasbelopp. Jans lön har varit 720 000 kr per år, 35 % av denna uppgår till 252 000 kr. Således är 48 000 kr (300 000 kr – 252 000 kr) premier som måste återläggas som icke avdragsgilla i deklaraionen. Prisbasbeloppet uppgår till 44 300, så 10 prisbasbelopp uppgår till 443 000 kr. Då inbetalda premier understiger detta belopp utgör inte maxnivån någon begränsning i detta fall.

Svar deluppgift 2.1

Reglerna om avdrag för ingående moms finns i Mervärdesskattelagens 8 kap. Då bolaget bedriver en verksamhet där försäljning sker av både momspliktiga och momsfria varor och tjänster (optikertjänsterna), s.k. blandad verksamhet, behöver bolaget göra en uppdelning av den ingående momsen på de leverantörsfakturer man får. Detta för att bolaget ska få momsavdrag för de kostnader som avser den momsbelagda verksamheten.

Bolaget får dra av hela momsen för de inköp som avser den momspliktiga verksamheten. Däremot får bolaget inte dra av någon moms för inköp som sker till den del av verksamheten som är momsfri, i detta fall optikertjänsterna. För de inköp (t.ex. löpande driftskostnader) som kan användas i både momspliktig och momsfri verksamhet ska bolaget göra ett avdrag för ingående moms som motsvarar användningen i den momspliktiga verksamheten. Här är det viktigt att bolaget hittar en lämplig fördelningsgrund. I många fall används t.ex. omsättningens fördelning mellan momspliktig respektive momsfri verksamhet.

Svar deluppgift 2.2

- a) Då revisorn i sin sammanställning över summa funna fel har att beakta även fel från föregående år (s.k. "turn-around effekt") som inte korrigerats så gör innevarande års fel i kombination med kvarstående ojusterat fel från föregående år att revisorn behöver notera detta i sin revisionsberättelse. Följden blir att årsredovisningen inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därför inte ger en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning och resultat. Som revisor avstyrker du därför att fastställa resultat- och balansräkningen. Som en följd av detta avstyrks också vinstdispositionen.
- b) Då styrelsen agerat enligt reglerna i aktiebolagslagen 23 kap 13 § och dessutom kunnat konstatera att det egna kapitalet inte var förbrukat vid upprättande av kontrollbalansräkningen är detta inte något som behöver kommenteras i revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 2.3

Vägledning kring intäktsredovisning enligt K3-regelverket vad gäller identifiering av transaktioner och försäljning av varor återfinns i kap 23.7-8.

- a) Bolaget säljer produkten den 15 december 2016 för 2500 kr. Som framgår av uppgiften brukar dock i genomsnitt 10 % återlämna sina varor inom 1 månad. Således behöver bolaget boka upp en avsättning om 250 kr vilken minskar intäkten med motsvarande belopp. December månads intäkt blir då 2250 kr.
- b) Ett presentkort innebär att intäkten inte bokförs vid tidpunkten för försäljningen av själva presentkortet utan först när detta löses in i januari 2017. Således sker intäktsföringen i bolagets resultaträkning först i januari 2017.
- c) Bolagets totala intäkt blir i detta fall 2500 kr i december 2016 fördelat på 2 stycken produkter varför intäkt per såld produkt blir 1250 kr.
- d) Bolaget säljer produkten om 2500 kr i december 2016. Bolaget behöver göra en avsättning för det belopp som beräknas nyttjas under 2017. Denna avsättning görs utifrån den statistik som finns tillgänglig vilken påvisar att nyttjandegraden historiskt uppgått till 50 %. Då checkens värde var 200 kr bedöms en avsättning om 100 kr vara mest rättvisande. Intäkten i december 2016 blir således 2400 kr (2500 – 100 kr).

Svar deluppgift 2.4

Värdering av de olika posterna i kontrollbalansräkningen regleras i Aktiebolagslagens 25 kap 14 § och ger följande justeringsposter:

- a) I en kontrollbalansräkning får varulager varderas till nettoförsäljningsvärde. Således kan bolaget i detta fall redovisa sitt varulager till ett värde som är 9,6 mkr högre.
- b) Redovisning av uppskjuten skattefordran hänförligt till underskottsavdrag prövas på samma sätt som i den ordinarie redovisningen. Bolaget behöver göra en prognos över sina beräknade skattemässiga överskott för att kunna bedöma om någon del av dessa kan tänkas vara aktiverbara i bolagets balansräkning.
- c) I K3 finns ett val mellan att aktivera denna typ av immateriella anläggningstillgångar och att kostnadsföra dem. I detta fall har bolaget valt metoden som innebär att bolaget löpande kostnadsför sina utvecklingsutgifter. I en kontrollbalansräkning är det dock möjligt att välja en annan redovisningsprincip än den som tillämpas i den ordinarie redovisningen så länge den nya principen ryms inom det regelverk som den ordinarie redovisningen följer (K3). Således är det möjligt för bolaget att aktivera sina kostnadsförda utvecklingsutgifter för sista året vilket påverkar tillgångar och eget kapital positivt med aktiverat belopp minus ackumulerade avskrivningar.

Svar deluppgift 3.1

De nya riktlinjerna från ESMA ska tillämpas av samtliga företag som har emitterat värdepapper som handlas på en reglerad marknad.

Ett alternativt nyckeltal (APM) definieras i riktlinjerna som ett finansiellt mått avseende ett företags historiska eller framtida resultatutveckling, ekonomiska ställning eller liknande och som inte definieras i de redovisningsregelverk som företaget tillämpar, i detta fall IFRS.

Riktlinjerna omfattar information som offentliggörs i prospekt och obligatorisk information, t.ex. års- och koncernredovisning och delårsrapporter. Riktlinjerna avser vidare de nyckeltal som presenteras utanför de finansiella rapporterna. Således träffas t.ex. inte EBITDA i resultaträkningen på en delårsrapport men däremot om EBITDA presenteras i VD-ord, de icke officiella sidorna innan förvaltningsberättelsen (framvagnen) eller i förvaltningsberättelsen.

För ett APM som inte går att utläsa direkt ur de finansiella rapporterna måste bolaget redovisa hur måttet beräknats. Bolaget behöver även ge en förklaring till varför varje APM presenteras så att användaren ska kunna förstå varför nyckeltalet används.

Riktlinjerna gäller för de rapporter som publiceras från och med den 3 juli 2016.

Svar deluppgift 3.2

Den nya EU-förordningen som bl.a. reglerar hur hantering av icke revisionstjänster ska godkännas gäller för räkenskapsår som inleds efter den 17 juni 2016. Således träder dessa regler formellt i kraft från den 1 januari 2017 för Läskedrycker AB.

Reglerna innebär bl.a. att revisionsutskottet alltid i förväg ska godkänna samtliga icke revisionstjänster till det reviderade företaget och dess övriga koncernbolag. Vid godkännandet ska revisionsutskottet göra en bedömning av om tjänsterna kan innebära ett hot mot revisorns oberoende. Revisorn behöver dock också göra denna bedömning själv, dvs. godkännande från revisionsutskottet fråntar inte revisorn sitt ansvar att själv pröva sitt oberoende. Den nya förordningen innebär även en bestämmelse om arvodesbegränsning. Begränsningen innebär i korthet att arvodet för icke revisionstjänster under ett år maximalt får uppgå till 70 % av de senaste tre årens genomsnittliga revisionsarvode. Regeln gäller från och med det att det tredje räkenskapsåret avslutats förutsatt att företaget levererat revisions- och icke revisionstjänster under tre år i följd. Således sker beräkningen för perioden 2017-2019 och arvodesbegränsningen effektueras därför från och med räkenskapsåret som börjar 1 januari 2020. Se vidare EtikU 14.

Exempel på tillåtna och förbjudna tjänster:

- Skattetjänster – tillåtna med vissa undantag
- Förvaltningstjänster – förbjudet
- Redovisningstjänster – förbjudet
- Lönehandling – förbjudet
- IT-tjänster – förbjudet
- Värderingstjänster – tillåtet med undantag för värderingstjänster som har väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna

Svar deluppgift 3.3

I enlighet med ISA 315 behöver revisorn skaffa sig en förståelse för den interna kontrollen som är relevant för revisionen. När revisorn skaffat sig en förståelse för den interna kontrollen och de kontroller som specifikt är relevanta för revisionen behöver revisorn bedöma dessa kontrollers utformning och om de är i bruk. Detta görs ofta genom intervjuer och observationer. I detta fall innebär det att jag som revisor behöver kartlägga intäktprocessen för att förstå de flöden som genererar intäkterna samt vilka kontrollmoment som finns i de identifierade väsentliga intäktflödena. Jag behöver även utvärdera om de kontrollmoment som utförs är tillräckliga samt om och i så fall på vilket sätt de går att verifiera vid testning. Detta görs ofta genom att minst en transaktion per intäktflöde följs genom hela processen.

Kontrollaktiviteterna som kan vara relevanta delas vanligen in i följande områden:

- Resultatgenomgångar innefattande analyser av faktiskt utfall mot budget, prognoser etc avseende intäkter.
- Informationsbearbetning, inkluderande programkontroller, allmänna IT-kontroller m.m. om IT anses ha en väsentlig påverkan och inblandning i de identifierade väsentliga intäktflödena.
- Arbetsfördelning avseende olika personers ansvar för att godkänna och bokföra intäktstransaktioner. Detta kan omfatta områden som utleveranser, trevägsmatchning m.m.

I enlighet med ISA 330 behöver jag sedan upprätta ett detaljerat granskningsprogram avseende den kontrollbaserade granskningen av intäkter som beskriver utformningen av kontrollerna, vilka kontroller som ska testas, omfattningen av granskningen m.m. Jag

behöver även bestämma tidpunkten för granskningen, om den ska utföras under löpande år och/eller vid räkenskapsperiodens slut. Om granskningen utförs före bokslutsdagen behöver jag inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar ägt rum samt utvärdera om kontrollerna kan bedömas ha varit i funktion under hela perioden.

Svar deluppgift 3.4

Med insiderinformation avses information om en inte offentliggjord eller inte allmänt känd omständighet som är ägnad att väsentligt påverka kursen på finansiella instrument (överlåtbara värdepapper, derivatinstrument m.m.).

Det som styr insiderreglerna är den nya marknadsmissbruksförordningen som tidigare godkänts av EU och som gäller som lag i Sverige fr o m den 3 juli 2016. Lagen omfattar bl.a. bolag noterade på en reglerad marknad varför Läskedrycker AB träffas av denna vid en notering på Nasdaq Stockholm.

Lagen innebär bl.a. att:

- Bolaget är skyldigt att föra en förteckning över personer i ledande ställning och deras närstående.
- Bolaget ska skriftligen underrätta personer i ledande ställning inom bolaget om deras skyldigheter samt ta emot anmälningar från anmälningsskyldiga personer.
- Nya transaktioner ska anmälas (behöver inte anmälas retroaktivt).
- Bolaget är skyldigt att föra en insiderförteckning (loggbok). Insiderförteckningen ska bl.a. innehålla alla de personer som vid varje tillfälle har insiderinformation, både anställda och andra personer. Insiderförteckningen ska sparas i minst fem år.
- Tidsfristen för anmälan av transaktioner är tre dagar.
- Fler transaktioner än tidigare omfattas, bl.a. kapitalförsäkringar.
- Närstående får ett eget ansvar att anmäla sina transaktioner. Personer i ledande ställning ska dock underrätta sina närstående om anmälningsskyldigheten.

Svar på deluppgift 3.5

Den förvärvsanalys som upprättas i enlighet med IFRS 3 och utifrån de i uppgiften givna förutsättningarna beräknas enligt följande:

- Materiella anläggningstillgångar redovisas till verkligt värde 13 mkr. 22 % i uppskjuten skatteskuld redovisas på skillnaden mellan verkligt värde och bokfört värde: -1,6 mkr.
- Kundrelationer redovisas till verkligt värde: 4,3 mkr. 22 % i uppskjuten skatteskuld: -0,9 mkr
- Värdet på personalens kompetens och upparbetade arbetssätt är inte en tillgång som redovisas i enlighet med IFRS 3. Detta bland annat beroende på att personalen inte kan anses ägd av företaget.
- Varumärket redovisas till verkligt värde om avsikten är att fortsätta att använda det befintliga varumärket även under det nya ägarskapet: 6,8 mkr. Uppskjuten skatt om 22 %: -1,5 mkr.

Förvärvsanalysen ser ut på följande sätt:

Köpeskillingen 38,6 mkr

-Verkligt värde av separat identifierbara nettotillgångar 27,6 (se specifikation nedan)

=Goodwill 11,0 mkr

Immateriella anläggningstillgångar	15,5 (4,4+4,3+6,8)
Materiella anläggningstillgångar	13,0
Omsättningstillgångar	9,2
Långfristiga skulder	-4,1 (varav uppskjuten skatteskuld -4,0)
Kortfristiga skulder	-6,0

Verkligt värde av nettotillgångarna 27,6

Alternativt kan uppställningen se ut som följande:

Köpeskilling	38,6 mkr
Redovisat eget kapital	-13,2 mkr
Övervärde fastighet	-7,3 mkr
Uppskjuten skatt, fastighet	1,6 mkr
Beräknat värde kundrelationer	-4,3 mkr
Uppskjuten skatt, kundrelationer	0,9 mkr
Värde varumärke	-6,8 mkr
Uppskjuten skatt, varumärke	<u>1,5 mkr</u>
Goodwill	11,0 mkr

Uppskjuten skatt redovisas inte på goodwill.

Svar deluppgift 3.6

Granskningsprogram:

- Läs styrelseprotokoll för att identifiera eventuella krav eller andra förpliktelser.
- Kontrollera uttagna företags- och fastighetsinteckningar enligt register
- Gör förfrågan hos företagsledningen om eventuella krav eller andra förpliktelser
- Kontrollera engagemangsbesked för att fånga upp ställda säkerheter
- Förfrågan/inhämta advokatbrev
- Bedöm om de uppgifter som framgår av årsredovisningen är korrekta och i enlighet med granskningen.