

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2015

© Revisorsnämnden 2015

Svar deluppgift 1.1

I enlighet med BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag, punkten 14 ska det överlåtande bolagets resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ingå i det övertagande bolagets resultaträkning. Om en del av det överlåtande bolagets årsresultat avser tid före det att koncernförhållandet uppstod ska denna del inte tas med i det övertagande bolagets resultaträkning enligt punkt 15. Således får detta effekten att resultatet om -1,3 mkr för perioden 1 september-30 november ska inkluderas i Energikonsulterna AB:s resultaträkning. I not ska upplysning lämnas om:

- Det fusionerade bolagets firma och organisationsnummer
- Fusionsdag
- Det belopp varmed det överlåtande bolagets nettoomsättning och rörelseresultat ingår i det övertagande bolagets resultaträkning före fusionen
- Den del av det överlåtande bolagets nettoomsättning och rörelseresultat som inte redovisats i övertagande bolagets resultaträkning
- Storleken på det överlåtande bolagets tillgångar, skulder och obeskattade reserver före överföringen till det övertagande bolaget, redovisade i en sammanställd balansräkning

Svar deluppgift 1.2

I enlighet med IESBA:s etikkod (punkterna 260.1-3) om gåvor och gästfrihet ska jag pröva om gåvan riskerar att ge upphov till ett hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna; integritet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt och professionellt uppträdande. De hot som bedöms mest relevanta i detta fall är egenintressehot och/eller vänskapshot. Under förutsättning att gåvans värde inte är väsentligt samt att gåvan lämnas till samtliga vid jubileumet deltagande gäster så torde detta inte innebära ett hot mot revisorns oberoende. Detta ska dock prövas i enlighet med analysmodellen.

Svar deluppgift 1.3

- a) En återbetalning av ett tidigare lämnat aktieägartillskott är att jämställa med en vinstutdelning och ska ske i överensstämmelse med ABL 18 kap 2-6 §§. Beslut om vinstutdelning fattas av bolagsstämman. Återbetalning av aktieägartillskottet i december innebär att beslut måste tas på en extra bolagsstämma. Eftersom den extra bolagsstämman inte ska behandla årsredovisningen ska reglerna i ABL 18 kap 2-6 § följas. Styrelsen ska ta fram ett förslag till beslut med belopp och tidpunkt för utdelningen samt ta fram en redogörelse över väsentliga händelser som inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Revisorn ska avge ett yttrande över styrelsens redogörelse. Under förutsättning att dessa regler beaktas och att utdelningsbara medel finns, så föreligger inget formellt hinder mot att vid en extra bolagsstämma i december fatta beslut om återbetalning av tidigare lämnade aktieägartillskott.
- b) Bolaget kan tillföras eget kapital genom nyemission av aktier. Aktierna tecknas och likvid erläggs av befintliga eller nya aktieägare i enlighet med ABL kapitel 13.

Svar deluppgift 1.4

Förslag på viktiga granskningsåtgärder som bör inkluderas är:

- Granska den interna processen för godkännande och upprättande av prognoser
- Undersök och bedöm metod för bestämmande av färdigställandegrad
- Granska upprättade prognoser genom jämförelse med utfall fram till balansdagen och analysera avvikelser mot tidigare prognoser
- Granska bruttovinstmarginal på projektnivå och jämför med prognostiserad bruttovinstmarginal
- Granska historiska utfall av projekt för att bedöma tillförlitlighet i prognoser
- Intervjua ansvariga projektledare för att bedöma om prognoserna är tillförlitliga
- Granska redovisade kostnader i projekten inklusive använda procentsatser för t.ex. lönekostnadspåslag, aktivering av indirekta kostnader
- Kontrollera periodisering av intäkter och kostnader på avslutade arbeten
- Följ upp erhållna förskott och á contobelopp mot kontrakt och betalningsplan
- Bedöm förlustrisk (verkligt värde) i pågående projekt
- Granska reserver och/eller garantiavsättningar i prognoser

Svar deluppgift 1.5

Då kundfordran uppgår till ett väsentligt belopp och dessutom är att anse som högst osäker i kombination med att bolaget valt att inte reservera denna trots påpekande från dig som revisor så kvarstår att kommentera detta i revisionsberättelsen. Felaktigheten bedöms vara väsentlig men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. Således kommer jag att uttala mig med reservation respektive avvikande mening. Jag kan därmed inte heller tillstyrka vinstdispositionen.

Då VD inte har överträtt sina befogenheter i rollen som VD och dåliga affärer inte strider mot ABL så påverkar händelsen inte mitt uttalande om ansvarsfrihet i revisionsberättelsen för 2014.

Se förslag till utformning av revisionsberättelse.

Svar deluppgift 2.1

I enlighet med BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning 23 kap punkt 8 så ska ett företag redovisa en intäkt från försäljning av varor när man överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande till köparen samt att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. I detta fall har kunden hämtat roboten men installationen, som utgör en väsentlig del av priset, har inte kunnat slutföras under 2014. Således ska intäkten redovisas först i januari 2015.

Svar deluppgift 2.2

Eftersom förutsättningen för dotterbolagets intjäning försämrats drastiskt sedan förvärvet är detta en indikation på nedskrivningsbehov. I enlighet med BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning 27 kap punkt 3 behöver bolaget därför göra en nedskrivningsprövning för att beräkna tillgångarnas återvinningsvärde. Återvinningsvärde är det högsta av verkligt värde, med avdrag för försäljningskostnader, och nyttjandevärdet. Det förvärvade bolaget kan anses vara en egen kassagenererande enhet (punkt 4) och nedskrivningstestet bör därför göras på denna nivå. Nyttjandevärdet, är nuvärdet av framtida kassaflöden, som den kassagenererande enheten väntas ge upphov till. Nedskrivningstestet görs för koncernvärdet och för värdet på aktier i dotterbolag i moderbolaget. Vidare behöver bolaget göra en bedömning av om lämnat lån är ett reellt lån eller en förlängning av investeringen. Förutsättningarna i frågan tyder på att lånet är en del i investeringen varför det bör testas tillsammans med värdet på aktier i dotterbolag.

Svar deluppgift 2.3

Enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning 27 kap punkt 9 ska, vid uppskattning av framtida kassaflöden, uppskattningen för de första fem åren (om inte en längre period kan motiveras) baseras på de senaste fastställda budgetarna och prognoserna. Således behöver detta antagande granskas utifrån rimlighet samt att bolagets prognostiseringsförmåga behöver bedömas. Detta kan göras genom att granska bolagets tidigare prognoser mot faktiskt finansiellt utfall. Vidare behöver det framtida tillväxtantagandet bortom prognosperioden bedömas. Även beräkning av använd diskonteringsränta behöver granskas, inkluderande riskfri ränta och antagande om riskpremie. Framräknat nyttjandevärde behöver jämföras med operativt kapital i den kassagenererande enheten som testas för att bedöma om något nedskrivningsbehov föreligger. Granskning behöver därför ske av att det redovisade värdet för enheten använts. Slutligen behöver aritmetisk kontroll av beräkningen göras.

Svar deluppgift 2.4

Bolaget ska inom ramen för BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) göra ett val om kapitel 11 eller 12 i K3 ska tillämpas. Enligt kapitel 11 ska redovisning av ränteswappen ske till anskaffningsvärde men med beaktade av lägsta värdets princip, d.v.s. att omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och

nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Under förutsättning att bolaget väljer denna princip så redovisas -1,3 mkr som en kostnad i bolagets resultaträkning 2014. Om bolaget istället väljer att tillämpa kapitel 12 ska redovisning av ränteswappen ske till verkligt värde. Även i detta fall innebär det att -1,3 mkr redovisas i 2014 års resultat.

I båda fallen finns dock möjlighet att tillämpa säkringsredovisning om kriterierna i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning kap 11 punkterna 39-49 respektive kap 12 punkterna 48-59 uppfylls. Kriterierna för säkringsredovisning är sannolikt uppfyllda enligt beskrivningen i uppgiften. Om säkringsredovisning enligt kapitel 11 tillämpas blir effekten att det negativa marknadsvärdet vid utgången av 2014 inte redovisas i bolagets resultat- och balansräkning 2014. Om kapitel 12 tillämpas redovisas det negativa marknadsvärdet i balansräkningen med motpost i fond för verkligt värde inom eget kapital.

Svar deluppgift 3.1

- a) Enligt Lag om utländska filialer m.m. (1992:160) ska den som utsetts till verkställande direktör i filialen anmäla filialen till registreringsmyndigheten. Registreringsmyndighet är Bolagsverket. Näringsverksamhet får påbörjas när registrering har skett.
- b) Enligt Lag om utländska filialer m.m. ska filialen ha en egen bokföring som är skild från det danska bolagets bokföring. I övrigt gäller samma regler för bokföring i en filial som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Det innebär bl a att Bokföringslagen gäller för filialer. Räkenskapsinformation och system som behövs för att presentera bokföringen ska förvaras i Sverige (BFL kap 7 punkt 2) men den digitala bokföringen kan ske i Danmark om detta anmäls till Skatteverket (BFL kap 7 punkt 3a). Bokföringen skall också kunna skrivas ut omedelbart i Sverige, d.v.s. det behöver finnas en terminal eller liknande i Sverige. Räkenskapsmaterial som erhålls på papper såsom leverantörsfakturor kan förvaras i Danmark tillfälligt, men efter att de registrerats i bokföringen ska de återföras till Sverige. Detta skall ske senast 3 månader efter att dokumentet förts ut ur Sverige (BFNAR 2013:1 punkt 8.7).
- c) Enligt Lag om utländska filialer m.m. ska en filial till ett danskt bolag avsluta bokföringen med ett årsbokslut i enlighet med Bokföringslagen 6 kap.

Svar deluppgift 3.2

Jag söker vägledning i Lag om utländska filialer m.m och Revisorslagen

- a) Enligt 12 § Lag om utländska filialer m.m. och Revisorslagen 2§ måste en filial ha revisor om den uppfyller mer än ett av kriterierna
 1. Medelantal anställda under de två senaste åren mer än 3
 2. Balansomslutning för de två senaste åren mer än 1,5 mkr
 3. Nettoomsättning för de två senaste åren mer än 3 mkrDetta innebär att Fredrik Åkare A/S filial måste ha revisor.
- b) Enligt 12 § Lag om utländska filialer m.m. är det den verkställande direktören som ska se till att revisor utses.
- c) Enligt Revisionslagen 28§ ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att årsbokslutet/ årsredovisningen har upprättats enligt Bokföringslagen och ett uttalande om att den verkställande direktören inte handlat i strid med Lag om utländska filialer.

Svar deluppgift 3.3

- a) Att man har ändrat bedömningen av nyttjandeperioden för datorutrustningen innebär en ny bedömning och ska hanteras i enlighet med kapitel 10 i BFNAR 2012:1 (K3). Det innebär att det redovisade värdet enligt den nya bedömningen ska redovisas på balansdagen och att effekten ska redovisas i resultaträkningen för aktuellt år. En ny beräkning av planenligt restvärde ser ut enligt följande:

Anskaffningsår	Anskaffningsvärde	Ursprunglig Ackumulerad avskrivning IB	Ny ackumulerad avskrivning IB	Årets avskrivning	Ackumulerad avskrivning UB	Planenligt restvärde
2014	53 400	0		17 800	17 800	35 600
2013	27 800	5 560	9 267	9 267	18 534	9 266
2012	65 500	26 200	43 666	21 834	65 500	0
2011	18 000	10 800	18 000	0	18 000	0
2010	75 900	60 720	75 900	0	75 900	0
Totalt	240 600	103 280	146 833	48 901	195 734	44 866

Bokfört planenligt restvärde i ingående balans samt årets anskaffningar uppgår till 137 320 kr. Enligt den nya beräkningen ovan uppgår utgående planenligt restvärde till 44 866 kr. Det innebär att 2014 ska belastas med mellanskillnaden 92 454 kr i avskrivningar i resultaträkningen. Detta belopp består dels av årets avskrivningar enligt ny avskrivningsplan, 48 901 kr och dels korrigerig av tidigare år för denna nya avskrivningsplan, 43 553 kr.

- b) Det statliga bidraget kan redovisas på två sätt enligt BFNAR 2012:1 punkt 24.5. Ett sätt är att minska anskaffningsvärdet på lastbilen. Det ska redovisas brutto i not så att där framgår brutto anskaffningsvärde och avdrag för statligt bidrag. Årliga avskrivningar beräknas på anskaffningsvärdet med avdrag för det statliga bidraget. Ett annat sätt att redovisa det statliga bidraget är som förutbetalad intäkt. Upplösning ska i så fall ske över avskrivningsperioden på lastbilen.
- c) BFNAR 2003:1 gäller för de företag som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, vilket innebär att filialen omfattas av detta uttalande. Det ska finnas en förteckning över anläggningstillgångarna i ett anläggningsregister. Anläggningsregistret ska innehålla följande information för varje enskild tillgång:
1. Anskaffningsvärde
 2. Anskaffningstidpunkt
 3. Avskrivningsmetod
 4. Nyttjandeperiod
 5. Ackumulerade avskrivningar
 6. Ackumulerade nedskrivningar
 7. Avskrivningsbart belopp (om det avviker från anskaffningsvärde)
 8. Uppgifter som gör det möjligt att identifiera tillgången

Svar deluppgift 3.4

Den innebär att transaktioner mellan filialen och det danska moderbolaget ska ske till marknadsmässiga priser enligt den så kallade armlängdsprincipen. Om det skattepliktiga resultatet i den svenska filialen blivit för lågt jämfört med om transaktioner hade skett med en extern part, ska det skattepliktiga resultatet korrigeras enligt korrigeringsregeln i 14 kap 19 § Inkomstskattelagen.

Prissättningen på transaktioner mellan filialen och det danska bolaget ska vara dokumenterade. Denna dokumentation ska bland annat omfatta:

- Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten
- Arten och omfattningen av transaktionerna
- Funktionsanalys
- Beskrivning av vald prissättningsmetod
- Jämförbarhetsanalys