

## Rättningskommentarer till Revisorsexamen våren 2014

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	83 (56 %)	44 %

27 av 61 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 44 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 42 till 115 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	8	6,0 (75 %)	58 (95 %)

Frågan handlar om redovisning av intäkter och rubricering av dessa i resultat- och balansräkning. Totala snittutfallet på frågan blev 6,0 poäng. Poäng gavs vid redogörelse och motivering av redovisningsprinciperna samt att intäkter från både konsult- och fastighetsförvaltningen skulle klassificeras som nettoomsättning. Vidare skulle tentanden komma fram till att januarihyran inte fick någon påverkan på 2013 och skulle därmed periodiseras bort. Slutligen krävdes en redogörelse av både huvud- och alternativregeln avseende tjänsteuppdrag på löpande räkning samt hur dessa principer påverkade årsbokslutet. För att få full poäng krävdes även att tentanden drar slutsatsen att bolaget måste redovisa samtliga uppdrag enligt samma metod/princip.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	6	4,1 (68 %)	44 (72 %)

Frågan gäller granskning av en skatteberäkning. De flesta tentander har inte haft några problem med fel tecken på ränta skattekonto och avdragsrätten för de osäkra hyresfordringarna. Det som vållat en del problem är de aktiverade reparations- och renoveringsutgifterna. En del tentander har sökt stöd i redovisningsregler för att se vad som är aktiverbart för byggnader.

En del har ansett att vissa utgifter inte är aktiverbara och kostnadsfört dessa, dvs man har ändrat i bokföringen och resultat före skatt. Andra har korrekt sett på frågeställningen ur ett mer skatterättsligt perspektiv och hänvisat till det utvidgade reparationsbegreppet i IL 19 kap 2 §.

Man har fått poängavdrag om man argumenterat utifrån redovisningsmässiga regler och ändrat bokföringen genom att föreslå att vissa aktiverade utgifter skall kostnadsföras. Uppgiften gällde att granska skatteberäkningen. I uppgiften utgjorde ombyggnaden av källaren en väsentlig förändring av lokalen och är därmed inte direkt avdragsgill.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	4	2,8 (71 %)	42 (69 %)

I delfråga a) ska tentanden ange vilka handlingar som behöver upprättas för att välja bort revisor och för att få detta registrerat hos Bolagsverket. Att ange samtliga handlingar som behöver upprättas visade sig vara en utmaning för många tentander. Flera tentander har missat bl.a. att en ny bolagsordning behöver upprättas samt att bolaget ska lämna uppgift om skälet till att uppdraget upphör i förtid, vilket har lett till poängavdrag.

I delfråga b) ska tentanden redogöra för vad man som vald revisor behöver göra i samband med att man väljs bort som revisor. Överlag har tentanderna klara delfrågan bra och korrekt hänvisat till att en redogörelse skall upprättas enligt aktiebolagslagen 9 kap 23§. Ett antal tentander har angivit att ingen redogörelse behöver upprättas, vilket har lett till poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	4	3,8 (96 %)	59 (97 %)

I delfråga a) ska tentanden redogöra för reglerna gällande uppskrivning av fastigheter och aktier enligt K2-regelverket. Majoriteten av tentanderna har klarat frågan mycket bra och har korrekt angivit att byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet samt att finansiella anläggningstillgångar inte får skrivas upp.

I delfråga b) ska tentanden redogöra för hur en eventuell uppskrivning ska redovisas i bolaget samt redogöras för belopp, rubricering och placering i balansräkningen. Flertalet av tentanderna har klarat frågan bra. Några tentander har angivit att uppskrivningsfonden klassificeras som fritt eget kapital, vilket har lett till poängavdrag. Vidare har det lett till poängavdrag i de fall där tentanden har angivit att uppskjuten skatt skall beaktas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	8	4,5 (57 %)	34 (56 %)

Frågan behandlar bolagets och revisorns åtaganden i samband med att en privatägd fastighet ska apporteras in i ett aktiebolag.

I uppgift a) ska tentanden ange vilka handlingar som behöver tas fram vid genomförande av en apportemission. För full poäng krävs korrekt laghänvisning till ABL 13 kap 6-8§§ samt att tentanden angivit att då beslut inte kommer att tas på årsstämman ska förslaget innehålla en redogörelse över väsentliga händelser sedan årsredovisningen lämnades. En del tentander har inte uppmärksammat detta. De flesta tentander har även missat att inkludera yttrande över betalning vid registrering av emissionen.

I uppgift b) frågas efter vilken granskning som ska göras för att som revisor kunna lämna erfoderliga yttranden. En del tentander kommer in på vilka typer av yttranden som ska lämnas snarare än att svara på vilka granskningsåtgärder som krävs. De flesta tentander missar att beakta att uppdragsbrev

krävs för uppdraget då bolaget inte har någon revisor, samt att man som revisor för uppdraget behöver uppdatera sig avseende vad som hänt hos kunden sedan man lämnade revisionsuppdraget.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	4	2,0 (51 %)	23 (38 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för vilka rättsliga frågeställningar som kan bli aktuella i samband med en överföring i form av gåva till Läkare utan gränser. Många tentander har konstaterat att det är en värdeöverföring enligt aktiebolagslagens 17 kap 1§. Flera tentander har också uppgett att en värdeöverföring inte får ske om den inkräktar på bolagets bundna egna kapital enligt senast fastställda balansräkning. En del tentander hänvisar också till försiktighetsregeln vilket har gett poäng. Många tentander uppger också att bolagsstämman kan fatta beslut om gåva till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål och att styrelsen kan fatta beslut om gåvan om den är av ringa betydelse. Att Sven inte ensam kan besluta om gåvan har de flesta tentander konstaterat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	8	6,1 (76 %)	48 (79 %)

Enligt förutsättningarna har man några noterade punkter efter 2013 års revision.

a) man har blivit vald revisor efter balansdagen och inte haft möjlighet att delta i bolagets inventering. För verifiering av de ingående balanserna har man haft full tillgång till 2012 års revisionsdokumentation.

b) På grund av resultatutveckling och ökad kapitalbindning i varulager har likviditeten blivit sämre. Väsentligt förbättrat kassaflöde under 2014 krävs för att klara likviditeten. Planer finns och förhandlingar påbörjats för att genomföra en nyemission under 2014. Dessa omständigheter finns redogjorda för i förvaltningsberättelsen.

De flesta tentander har svarat att det är obligatoriskt att närvara vid inventeringen och att detta är en begränsning i revisionen och man inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Bedömningen huruvida effekterna eller de möjliga effekterna för de finansiella rapporterna är väsentliga men inte avgörande betydelse eller av avgörande betydelse har varierat. En del har bedömt att effekterna är av avgörande betydelse och landat i att revisorn avstår från att uttala sig, andra har bedömt effekterna som inte av avgörande betydelse och kommit till uttalande med reservation. Några har kommit fram till att man inte kan verifiera de ingående balanserna för varulagret och avstyrker resultat och balansräkning på grund av detta. Det framgår i förutsättningarna att man har full tillgång till all revisionsdokumentation för att verifiera de ingående balanserna. Man skall i svaret komma fram till att man inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de utgående balanserna. Effekterna är väsentliga och av avgörande betydelse. Detta skall leda till att man avstår från att uttala sig. Ju längre man avlägsnat sig från detta svar desto mer poängavdrag har man fått.

Beträffande den planerade nyemissionen så skall den medföra att man skriver en upplysning av särskild betydelse. De flesta har löst uppgiften på detta sätt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	8	5,1 (64 %)	46 (75 %)

I uppgiften 2.3 ska tentanden upprätta en kontrollbalansräkning utifrån förutsättningar i provet. För full poäng på a)-frågan krävs att tentanden har hänvisat till korrekta lagrum för upprättande av kontroll-balansräkning, dvs att den ska upprättas enligt ABL 25 kap 14§ samt att ytterligare vägledning återfinns i RedR 2. Tentanden ska också ha omvärderat varulagerposten till nettoförsäljningsvärde samt börsportföljen (kortfristiga placeringar) till börsvärdet. Justeringarna leder till att aktiekapitalet ökar med 4 836 tkr och blir 7 746 tkr. Korrekt slutsats är att eget kapital inte längre är förbrukat.

En del tentander har valt att skriva ned förfallna kundfordringar, vilket gett poängavdrag. En del tentander har även valt att beakta uppskjuten skatt i kontrollbalansräkningen. RedR 2 Kontrollbalansräkning anger att, om underskottsavdrag finns i verksamheten ska inte uppskjuten skatt beräknas på övervärden då bolaget troligtvis inte befinner sig i skattesituation när de realiseras. Av uppgiftens förutsättningar kan man utgå från att bolaget har underskottsavdrag och beaktande av uppskjuten skatt har därmed gett poängavdrag på samma sätt som nedskrivning av förfallna fordringar.

Totalt sett har de flesta tentander upprättat en korrekt kontrollbalansräkning samt dragit korrekta slutsatser avseende innehållet och eget kapital efter gjorda justeringar.

I uppgift b) ska tentanden svara på vilken granskning och vilka granskningsåtgärder man som revisor behöver genomföra för att avge yttrande avseende kontrollbalansräkningen. I princip samtliga tentander har korrekt hänvisat till RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning och angivit att en översiktlig granskning ska ske. Dock saknas i de flesta svar, utöver den översiktliga granskningen, den särskilda granskning som ska göras för de omvärderade posterna i kontrollbalansräkningen; granskning av nettoförsäljningsvärdet mot underlag och beräkningar avseende omvärderat varulager samt kontroll av marknadsvärdet på de kortfristiga placeringarna mot börskurs per 31 maj 2014. För full poäng har krävts att tentanden beaktat detta.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	3,0 (50 %)	26 (43 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för när en nedskrivningsprövning av goodwill behöver utföras. Dessutom ska tentanden beskriva vilka kassaflöden som ska ingå i beräkningen samt ge kommentarer avseende den av bolaget använda diskonteringsräntan. Denna uppgift visade sig vara förhållandevis svår. Vissa tentander anger inte att det är diskonterade kassaflöden kopplade till den danska enheten som ska inkluderas vilket har resulterat i poängavdrag. Dessutom har flertalet tentander inte angett att det är företagsledningens bästa prognoser som ligger till grund för beräkning av framtida kassaflöden vilket också har resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	2,7 (54 %)	37 (61 %)

Första delen av uppgiften behandlar vilka som anses som ledande befattningshavare i ett bolag, den andra vad riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare skall innehålla och den avslutande delen vilka granskningsmoment revisorn skall vidtaga vid granskning av detta. Första deluppgiften klarade många tentander, tentanderna har inkluderat styrelsen i svaret vilket dock inte har gett poängavdrag.

Andra deluppgiften var svårare och många av tentanderna har missat reglerna i ABL 9:51 som ställer krav på styrelsen att varje år upprätta förslag till riktlinjer kring ersättningar till ledande befattningshavare och kraven enligt ABL 9:52 kring rörliga ersättningar. Många tentander hänvisar till Koden vilket inte har medfört poängavdrag.

Även den tredje deluppgiften hade tentanderna svårt med. De flesta tentander hittar rätt till Rev R 8 men många missar att ta med granskning av att avtal och utbetalningar är enligt beslutade riktlinjer samt att även beslut och utbetalningar är i enlighet med attestordningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	8	2,6 (33 %)	8 (13 %)

Verksamheten kommer att separeras i en IT-respektive MC-del där IT-verksamheten kommer att flyttas över till ett separat bolag per den 1 april 2014. Avtalet om överlåtelsen tecknades per detta datum.

Fråga 3.3.a) Tentanden ska redogöra för om resultatet för januari till mars 2014 hänförligt till IT-verksamheten kan flyttas över till IT AB. Majoriteten av tentanderna svarar korrekt att resultatet för de tre första månaderna inte kan flyttas över, dock anges inte stöd för bedömningen, IFRS 3:8§10§. Standarden anger att förvärvstidpunkten är den tidpunkt då det övertagande bolaget fick bestämmande inflytande och att det är per detta datum tillgångar och skulder ska övertas.

Fråga 3.3.b) Tentanderna ska redogöra för huruvida verksamhetsöverlåtelsen får några konsekvenser avseende mervärdesskatt. Enligt ML 3:25 framgår att en verksamhetsöverlåtelse är undantagen mervärdesskatt. Detta har en majoritet av tentanderna korrekt angivit, dock ett antal utan hänvisning till lagrum. Ingen av tentanderna har angivit att faktura eller avtal om överlåtelsen ska inkludera informationstext med upplysning av överlåtelsen samt att ge rekommendation att lämna öppen upplysning i mervärdesskattedeklarationen för den period då fakturan upprättas.

Fråga 3.3.c) Frågan redovisar underskott och prognosticerat resultat för moder- respektive de två dotterbolagen för 2014 och 2015. Tentanden ombeds att redogöra för om och i vilken utsträckning koncernbidrag kan skickas för år 2014 och 2015 till moderbolaget från IT AB respektive MC AB.

Tentanden ombeds även att ange utgående underskott i moderbolaget för respektive år. En majoritet av tentanderna har missat att de gamla underskotten i moderbolaget är spärrade mot IT AB enligt IL 40:18 till följd av ägarförändringen. Nya förluster kan kvittas men enligt turordningen går MC AB:s vinster först. Det innebär att endast MC AB kan skicka koncernbidrag till moderbolaget.

Generellt är poängen låg på frågan då flera tentander inte svarat på uppgiften.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	6	3,5 (58 %)	31 (51 %)

I den första deluppgiften har många av tentanderna endast hänvisat till ABL 7:42 och reglerna kring ändring av bolagsordningen men inte beaktat de specifika kraven i efterföljande paragrafer kring ändring av aktiernas rätt vilket gett poängavdrag.

Andra deluppgiften hade tentanderna svårt med och många tentander svarar att det krävs absolut majoritet (>50%) vilket gett poängavdrag samt utelämnat att bolaget kan föreskriva i bolagsordningen att annat kan gälla vilket också gett poängavdrag.

Avseende den tredje deluppgiften svarar många tentander korrekt att information som kan vara till skada för bolaget inte kan lämnas till enskild aktieägare. För full poäng krävs dock att svaret innehåller (ABL 9:45) att revisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär i den mån det inte skadar bolaget väsentligt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	2	1,2 (60 %)	16 (26 %)

Tentanderna har fått i uppdrag att redogöra för under vilka förutsättningar en koncernredovisning för en svensk underkoncern kan utelämnas.

Majoriteten av tentanderna svarar korrekt att koncernredovisning inte behöver upprättas då de omfattas av koncernredovisningen upprättad av det danska moderbolaget. För att erhålla full poäng krävs dock även att det framgår av svaret att kopia av koncernredovisningen skall bifogas till Bolagsverket samt att upplysning lämnas i årsredovisningen. Detta har medfört poängavdrag för flertalet tentander.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	6	0,6 (10 %)	5 (8 %)

Tentanderna skall redogöra för vilka regler som ett publikt moderbolag har att beakta vid en eventuell avyttring av ett dotterbolag till den lokala ledningen, samt redogöra för om det är några skillnader om avyttringen istället sker till extern aktör.

Frågan har vållat stora problem för majoriteten av tentanderna. De allra flesta svarar utifrån jävsregler, värdeöverföringsregler och/eller närstående transaktioner och skatterättsliga överväganden, vilket inte inneburit några poäng. Endast ett fåtal tentander svarar korrekt utifrån reglerna i ABL 16 kap.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	4	2,6 (65 %)	38 (62 %)

I uppgiften skall tentanden ange vilket regelverk tentanden som vald revisor har att följa vid översiktlig granskning samt beskriva väsentliga skillnader mellan översiktlig granskning och en revision med syfte att lämna en revisionsberättelse enligt RevR 709.

Många tentander har hittat till ISRE 2410 (fd SÖG 2410) och beskrivit att en översiktlig granskning har sin utgångspunkt i förfrågningar och analytiska granskningsåtgärder. Flera tentander uppger att en av skillnaderna i översiktlig granskning jämfört med en revision med syfte att lämna revisionsberättelse enligt RevR 709, är att en översiktlig granskning inte ger grund för att göra ett uttalande om huruvida den finansiella informationen, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild. För att få full poäng på frågan krävs att tentanden uppger att en översiktlig granskning leder till ett uttalande med begränsad säkerhet uttryckt i negativ form till skillnad från en revision som leder till ett uttalande om att de finansiella rapporterna har upprättats enligt tillämpligt ramverk.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	8	5,0 (62 %)	38 (62 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för vilka uppgifter som det svenska moderbolaget Truckar AB behöver begära in från sina dotterföretag för att kunna redovisa korrekta siffror för den svenska koncernens försäljning och varulager. Dessutom ska tentanden ange vilka elimineringar som behöver göras för den svenska koncernen avseende internförsäljning och internvinst i lager vid tre olika scenarier (exklusive skatteeffekt). Förhållandevis bra svar på frågan vilka uppgifter som det svenska moderbolaget behöver begära in. På frågorna avseende elimineringarna var poängutfallet sämre. För scenario I har ett antal tentander svarat att ingen eliminering behöver göras då det inte finns några varor kvar i UB lager, vilket är felaktigt. För scenario III har vissa tentander angett att lagret ska reduceras vilket inte är korrekt då det inte finns några varor kvar i lager i utgående balans. Dessutom anger flera tentander i scenario III att ingen eliminering behöver göras då det inte finns något utgående lager, vilket resulterat i poängavdrag då föregående års eliminering av internvinst ska återföras.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	1,9 (38 %)	18 (30 %)

I uppgiften skall tentanden beskriva om och i så fall på vilket sätt en finansiell genomgång, en s.k "Due Diligence" påverkar oberoendet som revisor och vilka åtgärder som behöver vidtagas innan tentanden accepterar uppdraget. Tentanden skall även beskriva vilka regler som är att beakta kring tystnadsplikt i rollen som revisor och rådgivare för ett noterat bolag. Vidare skall tentanden beakta övriga anställda från tentandens byrå samt om bolaget har några särskilda skyldigheter när de engagerar byrån i "Due-Diligence" – uppdraget.

Många tentander har redogjort för att de behöver göra en prövning av om opartiskhet och självständighet kan rubbas. Flera tentander har också konstaterat att denna typ av rådgivning inte kommer att föranleda självgranskning i revisionen. Ett fåtal tentander har också noterat att detta gäller under förutsättning att värderingstjänster inte ingår i uppdraget vilket har gett poäng.

De allra flesta tentander har hänvisat till ABL 9:41 vad gäller tystnadsplikt. Ett fåtal tentander har noterat att det är viktigt att informationen hålls inom en begränsad krets av anställda inom revisionsbolaget samt att det är uppdragsgivarens skyldighet att enligt lagens insiderregler föra loggbok över vem som har erhållit information och vad informationen bestod av.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	2,3 (37 %)	7 (11 %)

Tentanderna skall redogöra för vilka krav det finns på att upprätta prospekt i samband med en nyemission, hur revisorn behöver involveras samt beskriva vilka bolagsorgan som kan fatta beslut om den föreslagna nyemissionen och på vilket sätt. Frågan har visats sig vara svår för tentanderna och de avgivna svaren har varierat mycket.

De flesta tentander konstaterar att det är i Lagen om handel med finansiella instrument som reglerna kring prospekt återfinns och refererar till dessa. Majoriteten av tentanderna går dock direkt på krav på innehåll i prospekt och för inget resonemang om att det i vissa fall inte krävs prospekt, vilket har krävts för att erhålla full poäng. Flertalet tentander konstaterar korrekt att revisorn skall granska prospektet i enlighet med RevR 5 där det framgår att revisorn ska uttala sig om viss definierad finansiell information. En del tentander hänvisar till att revisorn skall avge ett revisorsyttrande enligt ABL, vilket inte genererat några poäng.

I b-frågan svarar majoriteten av tentanderna korrekt att det är bolagsstämman som fattar beslut om nyemission efter förslag från styrelsen. Det stora flertalet har dock inte uppmärksammat att det krävs minst två tredjedelars majoritet vid beslut om nyemission som avviker från befintliga aktieägares företrädesrätt. Omnämmande av detta har krävts för full poäng. Ett fåtal tentander har hänvisat till ABL 16 kap. och tycker därmed att det krävs nio tiondelars majoritetsbeslut. Detta har inte genererat några poäng.



Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	6	2,9 (48 %)	22 (36 %)

Denna uppgift avser företagsförvärv. Dels ska tentanden i deluppgift a) redogöra för hur tilläggsköpeskillingen som är kopplad till fem nyckelpersoners fortsatta anställning ska hanteras/redovisas och i deluppgift b) nuvärdesberäkna den potentiella tilläggsköpeskillingen. I deluppgift c) ska slutligen tentanden redogöra för hur redovisningen skulle påverkas om förvärvet reglerades kontant med hela köpeskillingen och inga klausuler om fortsatt anställning inkluderades i köpeavtalet. Flertalet tentander har svarat att det är fråga om tilläggsköpeskillning och inte som vederlag av tjänst, vilket resulterat i poängavdrag. Dessutom har flera av de tentander som angett att tilläggsköpeskillingen avser vederlag för tjänst svarat att beloppet ska skuldföras vid förvärvstillfället, vilket är felaktigt. Flera tentander har diskonterat tilläggsköpeskillingen som att hela beloppet intjänas år 3 och inte i takt med intjänandet, vilket har resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	5	2,6 (52 %)	35 (57 %)

I uppgiften skall tentanden redogöra för vilket svar som lämnas till ekonomichef vid förfrågan om hyra av en resurs från revisionsteamet att arbeta med moderbolagets redovisning och koncernens kvartalsrapporter under en period. Vidare skall tentanden beskriva om svaret påverkas om det istället är någon utanför revisionsteamet som hyrs ut.

Många tentander har konstaterat att det krävs en prövning av omständigheter som kan hota opartiskhet och självständighet. Många har dragit slutsatsen att revisionsbolaget inte kan hyra ut en person ur revisionsteamet. Även i svaret på fråga b är det flera tentander som dragit slutsatsen att inte heller någon anställd i revisionsföretaget som inte är med i revisionsteamet kan hyras ut till bolaget. De tentander som också hänvisat till EtikR 1 290.173, EtikR 1 290.174 eller Etik U 6 p 8 har erhållit full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	8	4,7 (58 %)	34 (56 %)

Frågan består av tre delfrågor avseende granskning av lager. Tentanderna skall dels redogöra för vilka av bolagets fyra lagerplatser de planerar att medverka vid inventering samt omfattning på stickproven vid inventeringen, dels redogöra för lämpliga granskningsåtgärder avseende värdering på ett lager av egentillverkade cyklar samt slutligen redogöra för om och under vilka förutsättningar det kan vara korrekt att använda sig av en inkuranstrappa.

Så gott som samtliga tentander väljer att besöka lagerplatsen i Karlskrona med motiveringen att det är väsentligt. Avseende lagerplatsen i Södertälje väljer majoriteten av tentanderna att endast kräva in extern bekräftelse trots att även den lagerplatsen är väsentlig. Avseende extern bekräftelse av Södertälje-lagret så har det även krävts åtminstone ett resonemang om det är tillfyllest för revisorn med en extern bekräftelse eller om revisorn skall medverka på inventering även på den lagerplatsen

för att erhålla full poäng. Vidare har det även önskats någon form av diskussion kring stickprovets omfattning på de olika lagerplatserna.

Förhållandevis många tentander räknar upp ett antal granskningsåtgärder för att säkerställa nettoförsäljningsvärde, inkurans mm men nämner endast i förbigående granskning av bolagets kalkyler för att säkerställa anskaffningsvärdet, vilket torde vara huvudsyftet i ett tillverkande bolag. För att erhålla full poäng krävs en genomgång av hur olika komponenter i kalkylen ska granskas samt ett resonemang om efterkalkyler och normalkapacitet.

Det stora flertalet tentander konstaterar att inkuranstrappa kan användas under vissa givna förutsättningar och erhåller full poäng. Om tentanden inte motiverat under vilka förutsättningar som inkuranstrappa är tillåtet så har det inneburit visst poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	8	3,2 (40 %)	18 (30 %)

Frågan består av fyra delfrågor avseende kontrollgranskning. Dels skall tentanderna redogöra för vilka effekter en betydande risk får för tidpunkt och omfattning av kontrollgranskning, dels skall de redogöra för under vilka förutsättningar som revisorn kan förlita sig på kontrollgranskning genomförd t o m tredje kvartalet i sin årsbokslutsgranskning, dels under vilka förutsättningar det är möjligt att rulla test av kontroller mellan år och slutligen vilka överväganden som görs om kontrolltestet av en viktig kontroll uppvisar fel. Frågan har visat sig vara svår för många tentander.

I a-frågan krävs för att få poäng en redogörelse som visar att tentanden förstår skillnaden mellan test av en kontroll som träffas av en betydande risk kontra en kontroll som inte träffas av en betydande risk och en uppräknig av några av skillnaderna.

I b-frågan krävs ett resonemang om att revisorn måste säkerställa att kontrollen fungerat hela perioden samt inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar, genom exempelvis granskning av företagets övervakande kontroller.

I c-frågan krävs ett resonemang om att granskning av kontroller som ej träffas av en betydande risk kan rullas under vissa förutsättningar såsom effektiva IT-generella kontroller mm. Vissa tentander konstaterar att rullning av kontrolltestning är ok utan att specificera under vilka förutsättningar, vilket inte genererat några poäng.

I d-frågan krävs ett resonemang om att revisorn i första hand måste förstå vad avvikelserna beror på för att därefter bedöma om urval behöver utökas samt om det är nödvändigt att komplettera med annan substansgranskning. Flertalet av tentanderna konstaterar direkt att avvikelserna innebär utökat urval, kontrollgranskningsstrategin måste omprövas, substansgranskning krävs och/eller att det kan få påverkan på revisionsberättelsen utan att först resonera kring att revisorn måste förstå orsaken till avvikelserna.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	2,6 (53 %)	55 (49 %)

Tentanderna skall under vissa givna förutsättningar beräkna avskrivningarna på en fastighet för 2013 och 2014 samt visa hur balans- och resultaträkningen kommer se ut för 2014. Frågan berör med andra ord komponentavskrivning.

Många tentander räknar helt rätt på frågan och erhåller full poäng. Mindre poängavdrag har givits om tentanden inte påvisat hur balans- och resultaträkning på de aktuella posterna kommer se ut för de givna åren.

Fel som uppkommer i svaren är att omräkning ej skett av jämförelseåret 2013, att tentanderna ej beaktat att kvarvarande livslängd på det inre ytskiktet var ett år samt i några enstaka fall har tentanderna inte beaktat förutsättningarna utan fördelat om kvarvarande värde och livslängd i sina beräkningar.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	8	4,5 (56 %)	24 (39 %)

Uppgiften gällde att ta ställning till två noteringar från revisionen 2013:

- Bolaget har inte lämnat upplysning om att kontrollbalansräkning upprättats under 2013
- Bolaget har upplyst i förvaltningsberättelsen, att man i februari 2014 beslutat återkalla samtliga cyklar av viss modell trots att garantitiden gått ut.

De flesta tentander har kommit fram till att upprättande av kontrollbalansräkning är en väsentlig händelse som skall upplysas om i förvaltningsberättelsen.

Beträffande återkallandet av samtliga cyklar av viss modell i februari 2014, har många tolkat detta som en händelse som bekräftar ett åtagande som förelåg på balansdagen. Med detta synsätt har man kommit fram till att en väsentlig kostnad inte har reserverats i bokslutet vilket leder till ett modifierat uttalande. Detta har lett till poängavdrag.

Andra har helt korrekt ansett att eftersom alla garantitider löpt ut finns det per balansdagen inte något formellt eller informellt åtagande för bolaget. Man har kommit fram till att detta är en utfästelse som bolaget gör efter balansdagen. I detta fall är det tillräckligt att upplysa om förhållandena i förvaltningsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	3	2,2 (74 %)	49 (80 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för hur revisorn ska agera när kunden inte betalt majoriteten av årets fakturerade arvode vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande samt om revisorn har rätt att innehålla revisionsberättelsen. Poängutfallet på denna fråga var förhållandevis bra. Flertalet tentander har hänvisat till IESBAs Etikkod p. 290.223 vilket inte har resulterat i poängavdrag så länge tentanden har fört ett bra resonemang och kommit fram till rätt slutsats.

# **REVISORSEXAMEN**

## **Del I**

**Maj 2014**

© Revisorsnämnden 2014

# REVISORSEXAMEN

## Allmänt

Datum:	26 maj 2014
Skrivtid:	2 x 6,0 timmar, varav 6,0 timmar för del I
Krav för godkänt resultat:	90 poäng av 150 utan några särskilda krav på fördelningen av poäng på olika uppgifter

## Regler

- Du ska skriva ditt tentandnummer på varje blad.
- Det är inte tillåtet att ha kontakt med någon person eller använda Internet, e-post eller liknande för att söka kontakt med någon annan person.
- Det är inte tillåtet att använda Internet, e-post eller liknande för att söka efter information.

Följs inte reglerna kan Revisorsnämnden avstå att rätta tentandens prov samt meddela tentandens handledare och arbetsgivare om det inträffade. Kontroll av tentandens dator kan göras såväl innan, som under och efter provet.

## Utformning av svar

- Du lämnar alltid dina svar i egenskap av auktoriserad revisor.
- Svarstexten ska vara självständigt skriven och utformad så att den besvarar frågan på ett koncist sätt.
- Svarstexten ska inte enbart bestå av inklippt text eller hänvisningar till annan text, såsom lagar, råd, rekommendationer och liknande.
- Du ska ange motiveringar och hänvisningar samt visa uträkningar.
- Du ska markera eventuella citat med kursiv stil och ange källa.

## Bedömning

Bedömningen av svar, som ska lämnas på bifogade svarsblanketter eller RN:s USB-minne, sker utifrån en svarsmodell. Alternativa svar kan - beroende på motiveringar - också beaktas vid bedömningen.

Svar på varje uppgift - eller deluppgift - bedöms enligt följande princip i exempelvis en fråga omfattande fem poäng:

5 p – Mycket bra svar

4 p – Bra svar

3 p – Acceptabelt svar

2 p – Svar med vissa brister

1 p – Svar med stora brister

0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar

<b>Uppgift 1</b>	<b>Oves Konsult AB (30 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
	Deluppgift 1.1	8
	Deluppgift 1.2	6
	Deluppgift 1.3	4
	Deluppgift 1.4	4
	Deluppgift 1.5	8
<b>Summa</b>		<b>30</b>

<b>Uppgift 2</b>	<b>Hemelektronikgrossisten AB (20 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
	Deluppgift 2.1	4
	Deluppgift 2.2	8
	Deluppgift 2.3	8
<b>Summa</b>		<b>20</b>

<b>Uppgift 3</b>	<b>ITMC Holding AB (25 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
	Deluppgift 3.1	6
	Deluppgift 3.2	5
	Deluppgift 3.3	8
	Deluppgift 3.4	6
<b>Summa</b>		<b>25</b>

**Lycka till!**

# 1. Oves Konsult AB (30 poäng)

## Bakgrund

Oves Konsult AB bedriver konsultverksamhet inom projektledning. Ove har tidigare under många år varit anställd i olika storbolag som projektledare. För tre år sedan blev han erbjuden avtalspension från sin dåvarande arbetsgivare och antog detta erbjudande. Nyligen 61 år fyllda ville han dock fortsätta arbeta några år till och startade därför ett eget konsultbolag. Ove är den ende anställda i bolaget. För två år sedan förvärvade bolaget en mindre hyresfastighet med fyra lägenheter som hyrs ut som bostäder. Omsättningen i bolaget uppgår årligen till ca 500 tkr från konsultverksamheten och ca 300 tkr i hyresintäkter. Utöver detta äger bolaget en mindre portfölj med noterade aktier.

Under 2013 har det genomförts en del reparations- och underhållsarbeten på hyresfastigheten. En del av fastighetens fönster har bytts från tvåglasfönster till treglasfönster, utgift 33 500 kr. I en av lägenheterna har ett badrum renoverats för totalt 43 800 kr. En oinredd källarlokal har byggts om och inretts till tvättstuga och cykelförråd, total utgift 138 000 kr (exklusive tvättmaskiner och annan utrustning). Samtliga dessa utgifter, totalt 215 300 kr, har aktiverats som byggnad. Bolaget skriver av byggnaden med skattemässiga avskrivningar om 2 % per år.

En av hyresgästerna har inte betalat de tre sista månadshyrorna under 2013, totalt 18 750 kr. Ove har påmint både muntligt och skriftligt, men det har inte resulterat i någon inbetalning. I samband med upprättandet av årsbokslutet per 2013-12-31 får Ove veta att hyresgästen gått i personlig konkurs och kommer att flytta från lägenheten. Ove har därför reserverat för de obetalda hyresfordringarna som osäkra fordringar.

<b>Ekonomisk information (Mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	0,8	0,8	0,6
Resultat före skatt	0,2	0,3	0,2
Summa tillgångar	7,1	6,8	6,3
Soliditet	14 %	14 %	13 %
Medelantal anställda	1	1	1

Ove är ensam styrelseledamot och äger 100 % av aktierna i bolaget. Bolaget redovisar enligt K2 och har kalenderår som räkenskapsår. Du är vald revisor i bolaget sedan det startade 2011.

### Deluppgift 1.1 (8 poäng)

I december 2013 delar Ove ut hyresavier till sina hyresgäster avseende hyra för januari 2014. Förfallodag är den 30 december 2013 och på balansdagen har tre hyresgäster betalat hyran för januari, totalt uppgående till 19 500 kr.

Ove har under december 2013 arbetat 45 timmar med ett projektledningsuppdrag för en uppdragsgivare. Uppdraget är på löpande räkning och Ove fakturerar nedlagda timmar enligt fastställt timpris, 800 kr per timme, månaden efter.

#### Uppgift

- Under vilka rubriker i resultaträkningen bör intäkter från konsultverksamheten respektive fastighetsförvaltningen redovisas? Vilka eventuella tilläggsupplysningar är aktuella avseende intäkterna?
- Hur ska den hyra som betalats i december 2013 avseende januari 2014 redovisas i resultat- respektive balansräkning per 2013-12-31? Ange belopp och rubrik.
- Hur ska den arbetade tiden i december 2013 avseende projektledningsuppdraget redovisas i resultat- och balansräkning per 2013-12-31? Ange belopp och rubrik.

### Deluppgift 1.2 (6 poäng)

Vid revision av årsbokslutet för år 2013 har du fått en skatteberäkning för granskning. Skatteberäkningen ser ut enligt följande:

Resultat före skatt	231 390
Ränteintäkt på skattekontot	+1 573
Ej avdragsgill representation	+4 583
Obetalda hyresfordringar	+18 750
Aktiverade reparationsutgifter	-215 300
Skattepliktig intäkt	40 996

#### Uppgift

- Vilka noteringar gör du i samband med att du granskar skatteberäkningen? Bortse från väsentligt belopp och beakta all information som lämnats.
- Vad uppgår årets skattekostnad till enligt dina beräkningar? Visa beräkningarna.
- Vad är bolagets maximala utrymme för avsättning till periodiseringsfond och vad blir skattekostnaden om maximal avsättning görs?

### Deluppgift 1.3 (4 poäng)

Under sommaren 2014 bestämmer sig Ove för att inte längre ha revisor i bolaget, men vill gärna ha kvar dig som rådgivare. Han kontaktar dig i augusti 2014 och ber dig hjälpa till med formalian för att välja bort dig själv som revisor.

#### Uppgift

- Vilka handlingar behöver upprättas av bolaget för att välja bort revisor och för att få detta registrerat hos Bolagsverket?
- Vad behöver du som vald revisor göra i samband med att du väljs bort som revisor?



### **Deluppgift 1.4 (4 poäng)**

Efter sommaren 2014 kontaktar Ove dig för att diskutera en eventuell uppskrivning av fastigheten och börsaktierna i bolaget. Han har låtit en extern värderingsman värdera fastigheten och enligt denna värdering har den ett marknadsvärde på 8 500 tkr. Bokfört värde är 5 100 tkr och taxeringsvärdet är 6 200 tkr. Aktieportföljen med börsaktier har ett bokfört värde om 534 tkr och börsvärdet uppgår till 814 tkr.

#### **Uppgift**

- a) Redogör för Ove om reglerna kring uppskrivning avseende fastigheten och aktierna.
- b) Hur ska en eventuell uppskrivning redovisas i bolaget? Redogör för belopp, rubricering och placering i balansräkningen.

### **Deluppgift 1.5 (8 poäng)**

Senare under hösten 2014 kontaktar Ove dig igen då han planerar att göra en apportemission i bolaget genom att apportera in en fastighet som han äger privat. Han vill ha hjälp av dig med det som behöver göras i samband med emissionen.

#### **Uppgift**

- a) Vilka handlingar behöver tas fram för att genomföra denna apportemission?
- b) Vilken granskning behöver du göra för att kunna lämna erforderliga yttranden? Beakta särskilt att du inte längre är bolagets valde revisor.

## 2. Hemelektronikgrossisten AB (20 poäng)

I mars 2014 blir du kontaktad av Sven Johansson som driver ett grossistföretag inom hemelektronik. Bolaget köper in varor främst från tillverkare i Asien och säljer till de mindre hemelektronikkedjorna i Sverige. Bolagets tidigare revisor avled hastigt i februari 2014 och han var ensam revisor på den revisionsbyrå han drev. Någon revisorssuppleant fanns inte registrerad i bolaget. Sven ber dig att bli revisor i bolaget. Efter sedvanlig prövning accepterar du uppdraget och blir vald som huvudansvarig revisor i bolaget.

Bolaget påverkas av konkurrensen från de stora internationella elektronikkedjorna och har haft dålig lönsamhet de senaste tre åren. Den tidigare revisorn avlämnade en revisionsberättelse enligt standardutformningen den 16 april 2013.

<b>Ekonomisk information (Mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	61	59	56
Resultat före skatt	-1	-2	1
Summa tillgångar	47	44	43
Soliditet	17 %	21 %	25 %
Medelantal anställda	9	9	10

Sven äger 80 % av aktierna och hans två barn, Elin och Markus, äger 10 % vardera. Styrelsen består av Sven, Elin och Markus samt en extern styrelseledamot. Sven är VD. Bolaget redovisar enligt BFNs allmänna råd (dock ännu ej K2 eller K3) och har kalenderår som räkenskapsår.

### Deluppgift 2.1 (4 p)

I mars 2014 får Sven kontakt med en representant för organisationen Läkare utan gränser, som berättar om sitt arbete. Organisationen gör insatser i samband med olika naturkatastrofer och krigsliknande situationer över hela världen. Sven blir berörd av berättelserna och bestämmer sig för att via bolaget skänka pengar till organisationen för att stötta deras behjärtansvärda arbete. Bolaget överför 100 000 kr till organisationens bankgirokonto.

### Uppgift

Vilka aktiebolagsrättsliga frågeställningar kan bli aktuella i samband med denna överföring?

## Deluppgift 2.2 (8 p)

Efter att revisionen för 2013 avslutats har du som revisor noterat följande punkter som eventuellt kan komma att påverka revisionsberättelsens utformning:

- a) Då du blev vald efter balansdagen hade du ingen möjlighet att närvara vid bolagets inventering av lagret per balansdagen. Du har tagit del av inventeringsresultat och inventeringslistor, men du har inte kunnat genomföra alternativa granskningsåtgärder för att fastställa kvantiteterna per balansdagen. Du har inte kunnat få fram eventuella resultat från den tidigare revisorns granskning vid inventeringen. Varulagrets redovisade värde uppgår till 19 150 tkr per balansdagen. För verifiering av de ingående balanserna har du haft full tillgång till 2012 års revisionsdokumentation.
- b) Till följd av bolagets försämrade lönsamhet och ökade kapitalbindning i varulager har även bolagets likviditet blivit allt sämre. De likviditetsprognoser som bolaget upprättat visar på att det krävs ett väsentligt förbättrat kassaflöde under 2014 för att klara likviditeten. Bolaget planerar därför att genomföra en nyemission under hösten 2014 och ta in nya delägare. Ägarna har under våren 2014 inlett förhandlingar med några tänkbara nya delägare. Dessa omständigheter har bolaget redogjort för i förvaltningsberättelsen.

## Uppgift

Redogör för dina ställningstaganden till ovanstående noteringar inför avgivande av revisionsberättelsen och utforma ett förslag till revisionsberättelse.

## Deluppgift 2.3 (8 p)

I juni 2014 konstaterar Sven att förlusterna under 2014 är så stora att mer än halva aktiekapitalet är förbrukat. Bolaget bestämmer sig för att upprätta en kontrollbalansräkning. Balansräkningen enligt huvudboken framgår av bifogad bilaga.

Nettoförsäljningsvärdet på bolagets varulager uppgår till 27 286 tkr. Marknadsvärdet på bolagets aktieportfölj (börsaktier) uppgår till 4 512 tkr. Bland kundfordringarna finns ca 3 200 tkr som är förfallna med mer än 60 dagar.

## Uppgift

- a) Upprätta kontrollbalansräkning utifrån bifogad mall med siffermässiga justeringar och med beaktande av ovanstående information. Beräkna, kommentera och inkludera en slutsats kring bolagets eget kapital efter justering.
- b) Vilken granskning och vilka granskningsåtgärder kommer du som bolagets revisor att behöva genomföra för att kunna skriva ett yttrande över kontrollbalansräkningen?

### 3 ITMC Holding AB (25 poäng)

#### Bakgrund

ITMC Holding AB är en koncern som tillhandahåller konsulttjänster inom IT och management med säte i Stockholm. Majoriteten av bolagets kunder finns i Stockholms- respektive Köpenhamnsregionen. Bolaget är noterat på Stockholmsbörsen Mid cap. Koncernen består av moderbolaget ITMC Holding AB samt de rörelsedrivande bolagen ITMC AB (Sverige) och ITMC AS (Danmark).

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

<b>Ekonomisk information (Mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	2 498	2 763	2 120
Resultat före skatt	126	143	78
Summa tillgångar	1 350	1 525	1 290
Soliditet	29 %	26 %	27 %
Medelantal anställda	790	820	803

Koncernen tillämpar IFRS (och moderbolaget RFR 2) och räkenskapsår är kalenderår. Du är vald revisor sedan bolagsstämman 2012.

#### Deluppgift 3.1 (6 poäng)

ITMC Holding AB förvärvade den danska verksamheten 2009 genom att överta en redan etablerad konsultverksamhet. Koncernen har i och med förvärvet en väsentlig goodwillpost i sin balansräkning. Du diskuterar nu tillsammans med bolagets ekonomichef Lars Larsson kring upprättande av en prövning av nedskrivningsbehovet. Den danska verksamheten har identifierats som en kassagenererande enhet.

#### Uppgift

- Redogör för om och när en prövning av nedskrivningsbehov bör ske avseende redovisad goodwill.
- ITMC Holding upprättar sin prövning av nedskrivningsbehov genom beräkning av nyttjandevärde baserat på framtida kassaflöden. Redogör för vilka kassaflöden som bör ingå i beräkningen.
- Lars Larsson har i dagsläget använt en diskonteringsränta som är baserad på hur köpet ursprungligen finansierades. Förvärvet lånefinansierades till 100 % med en ränta om 4,60 %. Lars Larsson undrar nu om detta är korrekt. Redogör för din bedömning och det svar du ger Lars Larsson.

### Deluppgift 3.2 (5 poäng)

Ekonomichef Lars Larsson vill diskutera med dig vad som gäller för redovisning av ersättningar till ledande befattningshavare och de krav som bolaget har att leva upp till som aktiemarknadsbolag.

#### Uppgift

- Redogör för vilka personer som ska ses som ledande befattningshavare.
- Redogör för vad riktlinjerna för ersättning till ledande befattningshavare ska innehålla avseende rörliga ersättningar.
- Ange förslag på granskningsmoment som du vidtar för att kunna lämna ett yttrande enligt aktiebolagslagen 8 kap 54 §.

### Deluppgift 3.3 (8 poäng)

Koncernens ekonomichef Lars Larsson informerar dig i början av 2014 att de ämnar göra en delning av den svenska verksamheten för att separera IT- respektive managementtjänster. Detta för att möjliggöra en framtida avyttring av IT-verksamheten. IT-verksamheten kommer per 1 april 2014 att flyttas över till ett separat bolag, IT AB, vilket är ett s.k. lagerbolag förvärvat av ITMC Holding AB i december 2013. Det gamla bolaget ITMC AB byter samtidigt namn till MC AB. Lars Larsson vill nu diskutera eventuella redovisningsmässiga och skattemässiga konsekvenser kopplat till delningen.

#### Uppgift

- Avtalen för överlåtelse kommer att undertecknas per den 1 april 2014. Dock vill bolaget gärna få med ett helt års resultat för respektive verksamhet varför Lars Larsson ber dig ta ställning till huruvida resultatet för IT-verksamheten för årets tre första månader kan flyttas över till IT AB. Redogör för och motivera det svar du ger Lars Larsson.
- Lars Larsson känner sig osäker på om verksamhetsöverlåtelsen får några konsekvenser avseende mervärdesskatt. Redogör för Lars hur överlåtelsen ska hanteras ur ett mervärdesskatteperspektiv.
- Moderbolaget ITMC Holding AB gör årligen underskott då bolaget står för koncernens finansiering och har koncerngemensamma kostnader. Normalt skickas koncernbidrag från ITMC AB, som genererat överskott de senaste åren, till moderbolaget. Moderbolaget har gamla sparade skattemässiga underskott till följd av tidigare förlustår. Såväl IT AB som MC AB förväntas generera överskott. Nedan följer en sammanställning av deklarerade underskott och prognosticerat resultat:

Mkr	ITMC Holding AB	IT AB	MC AB
Fastställt underskott taxeringsåret 2014	- 220	0	0
Prognosticerat resultat 2014	- 25	+ 50	+ 80
Prognosticerat resultat 2015	- 20	+ 60	+ 100

Redogör för om och i vilken utsträckning koncernbidrag kan skickas för 2014 och 2015 till moderbolaget från såväl IT AB som MC AB. Ange också utgående underskott för moderbolaget för respektive år.

### **Deluppgift 3.4 (6 poäng)**

I maj 2014 hålls årsstämma för ITMC Holding AB där du som revisor deltar.

#### **Uppgift**

- a) Vilken andel av aktieägarnas röster krävs för att besluta om en ändring av bolagsordningen avseende viss akties rätt?
- b) Vilken andel av rösterna på stämman krävs för val av ny styrelseledamot?
- c) Du som revisor får i samband med ditt framförande på stämman en fråga från en enskild aktieägare kopplat till antaganden som använts i bolagets nedskrivningsprövning. Redogör för vad du kan svara aktieägaren.

**REVISORSEXAMEN**  
**Del II**

**Maj 2014**

© Revisorsnämnden 2014

# REVISORSEXAMEN

## Allmänt

Datum:	27 maj 2014
Skrivtid:	2 x 6,0 timmar, varav 6,0 timmar för del II
Krav för godkänt resultat:	90 poäng av 150 utan några särskilda krav på fördelningen av poäng på olika uppgifter

## Regler

- Du ska skriva ditt tentandnummer på varje blad.
- Det är inte tillåtet att ha kontakt med någon person eller använda Internet, e-post eller liknande för att söka kontakt med någon annan person.
- Det är inte tillåtet att använda Internet, e-post eller liknande för att söka efter information.

Följs inte reglerna kan Revisorsnämnden avstå att rätta tentandens prov samt meddela tentandens handledare och arbetsgivare om det inträffade. Kontroll av tentandens dator kan göras såväl innan, som under och efter provet.

## Utformning av svar

- Du lämnar alltid dina svar i egenskap av auktoriserad revisor.
- Svarstexten ska vara självständigt skriven och utformad så att den besvarar frågan på ett koncist sätt.
- Svarstexten ska inte enbart bestå av inklippt text eller hänvisningar till annan text, såsom lagar, råd, rekommendationer och liknande.
- Du ska ange motiveringar och hänvisningar samt visa uträkningar.
- Du ska markera eventuella citat med kursiv stil och ange källa.

## Bedömning

Bedömningen av svar, som ska lämnas på bifogade svarsblanketter eller RN:s USB-minne, sker utifrån en svarsmodell. Alternativa svar kan - beroende på motiveringar - också beaktas vid bedömningen.

Svar på varje uppgift - eller deluppgift - bedöms enligt följande princip i exempelvis en fråga omfattande fem poäng:

5 p – Mycket bra svar

4 p – Bra svar

3 p – Acceptabelt svar

2 p – Svar med vissa brister

1 p – Svar med stora brister

0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar



<b>Uppgift 4</b>	<b>Truckar i Sverige AB (publ) (20 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
	Deluppgift 4.1	2
	Deluppgift 4.2	6
	Deluppgift 4.3	4
	Deluppgift 4.4	8
<b>Summa</b>		<b>20</b>

<b>Uppgift 5</b>	<b>MaxConsulting AB (publ) (22 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
	Deluppgift 5.1	5
	Deluppgift 5.2	6
	Deluppgift 5.3	6
	Deluppgift 5.4	5
<b>Summa</b>		<b>22</b>

<b>Uppgift 6</b>	<b>Cykla AB (33 poäng)</b>	<b>Poäng</b>
	Deluppgift 6.1	8
	Deluppgift 6.2	8
	Deluppgift 6.3	6
	Deluppgift 6.4	8
	Deluppgift 6.5	3
<b>Summa</b>		<b>33</b>

**Lycka till!**

## 4 Truckar i Sverige AB (publ) (20 poäng)

### Bakgrund

Truckar i Sverige AB (publ) är moderbolag i en koncern med totalt tolv helägda dotterbolag. Koncernen tillverkar och säljer truckar och vänder sig endast till företagskunder. Koncernen är för närvarande endast verksam på den svenska marknaden. Av de tolv dotterbolagen är fyra bolag rena tillverkningsbolag med en fabrik i varje bolag. Övriga åtta dotterbolag erbjuder service och eftermarknadsförsäljning mot kund med verksamhet på olika platser i Sverige. All försäljning av truckar sker från moderbolaget Truckar i Sverige AB (publ).

Koncernen var tidigare familjeägd, men förvärvades för fyra år sedan av en noterad dansk truckkoncern. Det danska bolaget hade dessförinnan inte någon verksamhet på den svenska marknaden.

Den svenska koncernen firade under 2012 sitt hundraårsjubileum och har under hela sin verksamma period visat positivt resultat.

Samtliga bolag i den svenska koncernen följer K3 och har kalenderår som räkenskapsår. Då det danska moderbolaget är noterat sker rapporteringen till detta i enlighet med IFRS. Du har varit revisor för samtliga svenska bolag sedan 2003.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

<b>Ekonomisk information (Mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	460	440	400
Resultat före skatt	50	47	36
Summa tillgångar	640	600	573
Soliditet	38 %	42 %	36 %
Medelantal anställda	68	67	67

### Deluppgift 4.1 (2 poäng)

Truckar i Sverige AB (publ) omfattas av en koncernredovisning i Danmark och har sedan det förvärvades av det danska bolaget inte upprättat någon egen koncernredovisning. Styrelsen och ledningen för Truckar i Sverige AB (publ) har för räkenskapsåret 2013 för avsikt att göra på samma sätt, dvs. att inte upprätta någon svensk koncernredovisning. Med anledning av detta upplyser bolaget i sin årsredovisning för 2013 om att någon koncernredovisning inte upprättas.

### Uppgift

Redogör för under vilka förutsättningar en koncernredovisning för en svensk underkoncern kan utelämnas.

### **Deluppgift 4.2 (6 poäng)**

I mars 2014 kontaktar ekonomichefen för Truckar i Sverige AB (publ) dig för att rådgöra kring en eventuell försäljning av det största dotterbolaget som sköter service och eftermarknadsförsäljning i Stockholmsområdet. Bakgrunden är att ett antal nyckelpersoner i den lokala ledningen i Stockholm är intresserade av att förvärva bolaget. Dessa har sett en potential i att kunna utöka verksamheten till att även omfatta service och eftermarknadsförsäljning för andra trucktillverkare på den lokala marknaden.

#### **Uppgift**

- a) Ekonomichefen för moderbolaget önskar en detaljerad beskrivning av vilka regler som moderbolaget har att beakta om dotterbolaget i Stockholm ska tas över av den lokala ledningen.
- b) Redogör för om och i så fall på vilket sätt svaret på fråga a) påverkas av om moderbolaget i Sverige istället skulle välja att sälja servicebolaget i Stockholm till en helt extern aktör.

### **Deluppgift 4.3 (4 poäng)**

I mars 2014 blir du kontaktad av ansvarig revisor för det danska moderbolaget. Revisorn i Danmark arbetar för samma revisionsbyrå som du och ber dig nu utföra och rapportera en översiktlig granskning i enlighet med gällande regelverk för översiktlig granskning i Sverige. Granskningen ska omfatta hela den svenska koncernen och omfatta delårsperioden 1 januari – 31 mars 2014.

#### **Uppgift**

Redogör för vilket regelverk du som vald revisor har att följa vid översiktlig granskning av delårssiffrorna för årets första kvartal. Beskriv även väsentliga skillnader mellan denna översiktliga granskning och en revision med syfte att lämna en revisionsberättelse enligt RevR 709.

### **Deluppgift 4.4 (8 poäng)**

Tillverkning av truckar sker i de fyra dotterbolagen och försäljningen av färdiga produkter sker från det svenska moderbolaget. Det innebär att en internförsäljning sker innan försäljning sker till extern kund. Företagsledningen i det danska moderbolaget har nu begärt att det svenska moderbolaget Truckar i Sverige AB (publ) från och med 2014 ska rapportera de totala svenska siffrorna för den svenska koncernen till Danmark för att förenkla konsolideringsarbetet i Danmark.

#### **Uppgift**

- a) Beskriv vilka uppgifter det svenska moderbolaget behöver begära in från de separata svenska juridiska enheterna för att kunna sammanställa korrekta siffror för den svenska koncernens försäljning och varulager.

- b) Åskådliggör de elimineringsåtgärder som behöver göras för den svenska koncernen avseende internförsäljning och internvinst i lager för delårsbokslutet 31 mars 2014 avseende följande tre olika scenarier (bortse från skatteeffekten):
- I. Dotterbolaget Trucktillverkning i Ängelholm AB har under första kvartalet 2014 sålt truckar till moderbolaget Truckar i Sverige AB (publ) för 20 Mkr. Inga varor finns kvar i lagret per 31 mars 2014 i moderbolaget och inga varor fanns i lager per 31 december 2013 köpta från dotterbolaget.
  - II. Dotterbolaget Trucktillverkning i Ängelholm AB har under första kvartalet 2014 sålt truckar till moderbolaget Truckar i Sverige AB (publ) för 20 Mkr. Vid periodens slut den 31 mars 2014 har moderbolaget kvar truckar i lager för 4 Mkr. Internvinsten uppgår till 1,6 Mkr. Inga varor fanns i lager per 31 december 2013 köpta från dotterbolaget.
  - III. Dotterbolaget Trucktillverkning i Ängelholm AB har under första kvartalet 2014 sålt truckar till moderbolaget Truckar i Sverige AB (publ) för 20 Mkr. Vid periodens början hade moderbolaget kvar truckar i lager om 6 Mkr som köpts från samma dotterbolag under föregående räkenskapsår. Vid periodens slut den 31 mars 2014 finns inga truckar kvar i moderbolagets lager. Internvinsten i ingående lager uppgår till 2,4 Mkr.

## 5 MaxConsulting AB (publ) (22 poäng)

### Bakgrund

MaxConsulting AB är ett bolag som erbjuder olika typer av konsulttjänster inom avancerad produktionskalkylering. Tjänsterna hjälper bolag inom tillverkningsindustrin att effektivisera sin produktion och därmed kunna få ut mesta möjliga ur sina produktionsanläggningar.

MaxConsulting AB (publ) är sedan år 2009 noterat på OMX Small Cap och tillämpar således IFRS i sin koncernredovisning medan moderbolaget tillämpar RFR 2. Räkenskapsåret är kalenderår. Bolaget omsatte 980 Mkr år 2013 vilket är i nivå med de senaste tre årens (2010-2012) omsättning. Det revisionsbolag du arbetar för har varit revisorer i MaxConsulting AB (publ) sedan 1997. Du är huvudansvarig revisor sedan 2011.

Koncernen består utöver moderbolaget av 30 helägda dotterbolag i lika många länder. Verksamheten har ända sedan starten 1987 växt både organiskt och genom förvärv. Koncernen verkar i huvudsak på mogna marknader och planen för den kommande treårsperioden är att främst fokusera på tillväxt genom förvärv.

Den ekonomiska informationen för koncernen ser ut enligt följande:

<b>Ekonomisk information (Mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	980	972	983
Resultat före skatt	36	42	18
Summa tillgångar	418	396	445
Soliditet	68 %	59 %	63 %
Medelantal anställda	430	424	444

### Deluppgift 5.1 (5 poäng)

I enlighet med koncernens förvärvsstrategi undersöker bolaget just nu ett potentiellt förvärv i södra Sverige. Då du i rollen som bolagets huvudansvarige revisor ofta fungerar som bollplank till bolagets ledning och styrelse, kontaktar bolagets ekonomichef dig och önskar hjälp med att utföra en finansiell genomgång, en s.k. "Due Diligence", av det bolag man tänkt förvärva.

### Uppgift

- Beskriv om och i så fall på vilket sätt denna finansiella genomgång påverkar ditt oberoende som revisor och vilka åtgärder du behöver vidta innan du accepterar uppdraget.

- b) Beskriv även vilka regler kring tystnadsplikt du har att beakta med tanke på att du nu, i rollen som revisor och rådgivare för ett noterat bolag, har tillgång till information om ett potentiellt förvärv av ett svenskt icke noterat företag. Beakta i svaret även de övriga från din byrå som deltar i uppdragen samt om bolaget har några särskilda skyldigheter när de engagerar byrån i "Due Diligence"-uppdraget.

### Deluppgift 5.2 (6 poäng)

Då bolagets börskurs utvecklats positivt de senaste två åren överväger bolagets styrelse och ledning att finansiera förvärvet genom en nyemission av aktier. Bolagets ekonomichef vill nu diskutera vilka prospektregler som gäller i samband med en nyemission. Emissionen är tänkt att erbjudas både befintliga och nya aktieägare.

#### Uppgift

- a) Beskriv vilka krav på prospekt som MaxConsulting har att beakta om man väljer att gå vidare med sina planer på en nyemission för att finansiera sitt potentiella förvärv. Inkludera även en beskrivning av hur du i rollen som revisor behöver involveras vid upprättande och avgivande av prospektet.
- b) Redogör för vilka regler som gäller för bolaget att fatta beslut kring nyemissionen, dvs. vilka bolagsorgan som behöver besluta om detta och på vilket sätt.

### Deluppgift 5.3 (6 poäng)

Som en följd av att bolaget som MaxConsulting planerar att förvärva är verksamt inom konsultbranschen är det mycket viktigt att man i samband med förvärvet lyckas behålla nyckelpersonal i det förvärvade bolaget. Planen är därför att 30 % av köpeskillingen om totalt 50 Mkr ska erläggas i form av en tilläggsköpeskillning under en treårsperiod, 5 Mkr per år. Således kommer endast 35 Mkr att erläggas kontant vid övertagandetidpunkten. Tilläggsköpeskillingen kommer att kopplas till fem nyckelpersoners fortsatta anställning under nämnda treårsperiod. Dessa fem äger vardera 20 % av aktierna vid övertagandet. Om anställningen upphör innan periodens utgång så utgår ingen tilläggsköpeskillning. Nyckelpersonerna kommer under treårsperioden att uppbära samma lön som vid förvärvstidpunkten med justering för årlig lönerrevision. Per förvärvsdatumet uppgår det förvärvade bolagets verkliga värde på nettotillgångarna till 10 Mkr, vilket motsvarar substansvärdet. Några andra övervärden än goodwill bedöms inte vara aktuella.

#### Uppgift

- a) Redogör för hur tilläggsköpeskillingen ska redovisas i koncernredovisningen, dels vid förvärvstidpunkten, dels löpande under treårsperioden.
- b) Beräkna det diskonterade nuvärdet av den potentiella tilläggsköpeskillingen om totalt 15 Mkr. Använd 8 % som diskonteringsränta.
- c) Beskriv om och i så fall på vilket sätt redovisningen skulle påverkas om köpet istället reglerades kontant med hela köpeskillingen, dvs. 50 Mkr, direkt vid övertagandet och inte några klausuler om fortsatt anställning inkluderades i köpeavtalet.

### **Deluppgift 5.4 (5 poäng)**

Under våren 2014 kontaktar bolagets ekonomichef dig eftersom det uppstått bemanningsproblem på externredovisningsavdelningen hos moderbolaget, till följd av en sjukskrivning och en föräldraledighet. Nu undrar ekonomichefen om de får hyra en resurs från er revisionsbyrå att arbeta med moderbolagets redovisning under perioden 1 april – 30 juni 2014. Arbetet kommer bl.a. att bestå av att arbeta med koncernens kvartalsrapporter men kommer inte att innehålla några formellt beslutsfattande moment. Ekonomichefen önskar företrädesvis hyra någon ur revisionsteamet då de redan kan bolagets verksamhet.

### **Uppgift**

- a) Redogör för vad du ger ekonomichefen för svar på frågan om hyra av resurs ur revisionsteamet och vilka skäl du anger.
- b) Beskriv om och i så fall på vilket sätt ditt svar i fråga a) påverkas om någon utanför revisionsteamet istället skulle hyras ut?

## 6 Cykla AB (33 poäng)

### Bakgrund

Cykla AB är ett bolag verksamt inom cykelindustrin beläget i Karlskrona. Bolaget tillverkar cyklar under eget varunamn, köper in och försäljer andra varumärken samt tillhandahåller tillbehör. Cyklas kunder utgörs främst av lokala cykelhandlare men även större kedjor inom sportbranschen. Bolaget är ett helägt dotterbolag till Cykla Holding AB med säte i Stockholm.

Du är huvudansvarig revisor sedan årsstämman 2013, då du tog över efter din kollega Ulla Svensson som gick i pension. Revisionsbyrån har innehaft uppdraget i över 10 år.

Den ekonomiska informationen för bolaget ser ut enligt följande:

<b>Ekonomisk information (Mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	350	401	415
Resultat före skatt	-26	12	20
Summa tillgångar	252	240	276
Soliditet	13 %	10 %	15 %
Medelantal anställda	78	82	87

Bolaget tillämpar K3 i såväl juridisk person som i sin rapportering till moderbolaget. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

### Deluppgift 6.1 (8 poäng)

Av Cyklas balansslutning utgör varulagret drygt 40 procent, 106 Mkr. Bolaget har flera lagerställen. I Karlskrona finns komponent- och produktionslager, 39 Mkr, och färdigvarulager av cyklar, 22 Mkr (såväl egentillverkade som inköpta). Bolaget tillverkar och lagerhåller även cyklar i Karlskrona för sitt danska systerbolags räkning. I Södertälje lagerhålls tillbehör, 33 Mkr, vilket hanteras av en extern part. I Södertälje finns även ett separat komponentlager i avvaktan på leverans till Karlskrona, 12 Mkr.

För de båda komponentlagren samt för produktions- och tillbehörslager görs rullande inventering dagligen. En inventeringsanmodan tas ut per automatik, vanligtvis när lagernivåerna går under en viss gräns. Den externa parten som hanterar tillbehörslaget ansvarar även för inventering och resultaten återrapporteras löpande. För färdigvarulagret görs inventering årsvis, normalt en helg i början av december. Din bedömning är att bolaget har god kontroll över varulagret och att fastställd inventeringsinstruktion följs.



Bolaget använder produktkalkyler för att beräkna anskaffningsvärdet på egentillverkade varor. Huvuddelarna i detta utgörs av:

- Materialkostnad: direkt material inklusive påslag för hemtagningskostnader, samt ett påslag för materialomkostnader, såsom inköpsavdelning, lagermottagning etc.
- Tillverkningskostnad: direkt lön samt påslag för indirekta tillverkningskostnader såsom el, reparation och underhåll av maskiner, förbrukningsinventarier, hyra och avskrivningar etc. Bolaget genomför regelbundet uppföljning av hur lång tid varje moment per cykel tar i monteringsstid för att få rätt antal timmar i kalkylen. Varje timma är baserad på beräknad faktisk kostnad för personalen som monterar. En kalkyl kan se ut enligt följande:

#### Damcykel Embla

Direkt material	1 046 kr
Direkt lön	216 kr
MO-pålägg	22 kr
TO-pålägg	18 kr
<hr/> Summa	<hr/> 1 320 kr

Kalkylen utgår från en normalvolym om 100 000 tillverkade cyklar. För år 2013 beräknade bolaget att tillverka 92 000 cyklar.

Det är nu dags att planera 2014 års revision, där granskningen av varulager utgör ett av dina fokusområden.

### Uppgift

- a) Du behöver delta vid inventeringen av bolagets varulager. Redogör för och motivera vilka lagerplatser du planerar att besöka vid bolagets inventering samt stickprovets omfattning.
- b) Du ska planera granskning av lager för bolagets egentillverkade cyklar. Beskriv lämpliga granskningsåtgärder med avseende på värdering.
- c) Bolaget tillämpar en inkuranstrappa för tillbehörslagret baserad på omsättningshastighet. Om en artikel ej bedöms omsättas inom 2 år skrivs artikeln ned med 25 %, upp till 3 år 50 %, upp till 4 år 75 % samt över 5 år 100 %. Redogör för om detta är en korrekt hantering.

### Deluppgift 6.2 (8 poäng)

Du har gjort bedömningen att det är mest effektivt att förlita dig på bolagets egna kontroller vid din granskning av bolagets väsentliga processer.

#### Uppgift

- a) Du har identifierat felaktig intäktsredovisning som den enda betydande risken för bolaget. Redogör för vilka effekter det får avseende tidpunkt och omfattning av din kontrollgranskning.
- b) Cykla AB rapporterar varje kvartal till moderbolaget Cykla Holding AB. I samband med tredje kvartalet ställer moderbolagsrevisorerna krav på att rapportering ska ske avseende effektiviteten i bolagets kontroller, dvs. en kontrolltestning ska genomföras i den omfattningen att revisionens ansats ska vara kontrollbaserad. Redogör för vilka överväganden du gör i samband med din årsbokslutsgranskning med avseende på hur du kan förlita dig på de sedan tidigare testade kontrollerna samt om och under vilka omständigheter du bör utöka din testning. Svaret ska ej innehålla detaljer kring särskilda poster eller processer.
- c) En av dina revisionsmedarbetare tar upp frågan om inte kontroller kan rullas mellan åren, dvs. om ni inte kan förlita er på test av några av kontrollerna som gjordes för 2013. Redogör för det svar du ger din kollega och motivera dina överväganden.
- d) Vid granskning av intäkter upptäcker revisionsteamet att en särskilt viktig kontroll som testats innehåller fel vid två tillfällen av ett urval på 25. Redogör för de granskningsåtgärder och överväganden du nu gör.

### Deluppgift 6.3 (6 poäng)

2014 är första året då Cykla AB ska tillämpa K3 i sin årsredovisning med en ingångsbalans per 2013-01-01. Bolagets ekonomichef Magnus Svensson har i samband med årsbokslutet ett antal frågor med anledning av övergången till K3.

Cykla AB äger den fastighet i Karlskrona i vilken man bedriver produktion, lagerhåller komponent- och färdigvarulager samt kontors- och utställningsytor. Fastigheten togs i bruk i januari 1985. Totalt anskaffningsvärde: 118 200 Tkr. Avskrivningstid (hela fastigheten): 50 år. Redovisat restvärde per 2013-01-01: 52 000 Tkr. Marken redovisas separat. Några anskaffningar eller avyttringar har ej skett sedan 2013-01-01.

Du och Magnus Svensson diskuterar nu vilka effekter övergången till komponentavskrivning kommer att få för Cykla AB. Magnus har identifierat följande komponenter, med ett bedömt värde som andel av kvarvarande restvärde per 1 januari 2013:

Stomme (30 %), tak (15 %), fasad (15 %), inre ytskikt (såsom golv, väggar, innertak) (15 %), installationer (såsom el, rör, ventilation och hiss) (20 %) samt byggnadsinventarier (5 %).

Kvarvarande livslängd från 1 januari 2013 på ingående komponenter bedöms vara:

Stomme 32 år, tak 5 år, fasad 10 år, inre ytskikt 1 år, installationer och byggnadsinventarier 7 år.

### Uppgift

Beräkna avskrivning för 2013 respektive 2014 enligt K3 och visa hur balans- och resultaträkning kommer att se ut i årsredovisningen för 2014. Antag att schablonmetoden ej bedömts tillämplig.

### Deluppgift 6.4 (8 poäng)

Efter att revisionen för 2013 avslutats i april 2014 har du som revisor noterat följande punkter som eventuellt kan komma att påverka revisionsberättelsens utformning:

- a) Cykelbranschen är starkt utsatt för konkurrens från billigare utländska aktörer vilket lett till att Cykla AB:s omsättning minskat väsentligt. Detta i kombination med stora kundförluster har bidragit till att Cykla AB:s egna kapital var förbrukat redan i september 2013. En kontrollbalansräkning upprättades i oktober 2013 som visade att det egna kapitalet efter justeringar översteg aktiekapitalet. Bolaget har dock inte lämnat upplysning om att kontrollbalansräkning upprättats under året. I december 2013 erhöles ett aktieägartillskott om 25 Mkr.
- b) I februari 2014 får Cykla AB in ett antal garantiärenden avseende cyklar sålda under tidigare år vilket beror på produktionsfel. Cykla AB bestämmer sig för att återkalla samtliga sålda cyklar av berörd modell för att åtgärda felet. För samtliga av dessa cyklar har dock garantitiden gått ut, men Cykla AB bestämmer sig för att ändå stå för kostnaden, vilken totalt beräknas uppgå till 12 Mkr. Cykla AB har i sin förvaltningsberättelse upplyst om händelsen men har ej reserverat för kostnaden i 2013 års räkenskaper.

### Uppgift

Redogör för dina ställningstaganden till ovanstående noteringar inför avgivande av revisionsberättelsen och utforma ett förslag till revisionsberättelse.

### Deluppgift 6.5 (3 poäng)

Cykla AB har inte betalt majoriteten av årets fakturerade revisionsarvode i april 2014 då du ska avge din revisionsberättelse. Enligt signerat uppdragsbrev utgår arvode på löpande räkning och att fakturering får ske i takt med nedlagd tid.

### Uppgift

Redogör för hur du bör agera samt om du har rätt att innehålla revisionsberättelsen tills den dag fakturorna är betalda.

Revisorsexamen våren 2014

**Bilaga till Uppgift 2.3**

Hemelektronikgrossisten AB

Balansräkning per 2014-05-31 (tkr)

Materiella anläggningstillgångar	
Byggnad och mark	5 750
Maskiner och inventarier	1 965
Omsättningstillgångar	
Varulager	22 738
Kundfordringar	7 372
Övriga fordringar	2 683
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	2 514
Kortfristiga placeringar	4 224
Kassa och bank	269
Summa tillgångar	47 246
Eget kapital	
Aktiekapital	8 000
Reservfond	1 600
Balanserat resultat	-1 900
Periodens resultat	-4 790
Summa eget kapital	2 910
Långfristiga skulder	
Skulder till kreditinstitut	12 695
Skuld till aktieägare	3 900
Kortfristiga skulder	
Leverantörsskulder	13 785
Checkräkningskredit	6 958
Övriga skulder	3 326
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	3 941
Summa skulder och eget kapital	47 515

## Revisionsberättelse

Till årsstämman i Cykla AB, org.nr 556655-5566

### Rapport om årsredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för Cykla AB för räkenskapsåret 2013.

#### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen*

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

#### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i årsredovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur bolaget upprättar årsredovisningen för att ge en rättvisande bild i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i årsredovisningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för våra uttalanden.

#### *Uttalanden*

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Cykla ABs finansiella ställning per 2013-12-31 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Vi tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

### Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver vår revision av årsredovisningen har vi även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Cykla AB för 2013.

#### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar*

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust, och det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt aktiebolagslagen.

#### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala oss om förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

Som underlag för vårt uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har vi granskat om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Som underlag för vårt uttalande om ansvarsfrihet har vi utöver vår revision av årsredovisningen granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Vi har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för våra uttalanden.

#### *Uttalanden*

Vi tillstyrker att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Staden den XX månad 2014

Revisionsbyrån AB

A.A  
Auktoriserad revisor

## Revisionsberättelse

Till årsstämman i Hemelektronikgrossisten AB, org.nr 556111-2222

### Rapport om årsredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för Hemelektronikgrossisten AB för räkenskapsåret 2013.

#### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen*

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

#### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i årsredovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur bolaget upprättar årsredovisningen för att ge en rättvisande bild i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i årsredovisningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för våra uttalanden.

#### *Uttalanden*

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Hemelektronikgrossisten ABs finansiella ställning per den 31 december 2013 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Vi tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

### Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver vår revision av årsredovisningen har vi även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Hemelektronikgrossisten AB för 2013.

#### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar*

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust, och det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt aktiebolagslagen.

#### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala oss om förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

Som underlag för vårt uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har vi granskat om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Som underlag för vårt uttalande om ansvarsfrihet har vi utöver vår revision av årsredovisningen granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Vi har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för våra uttalanden.

#### *Uttalanden*

Vi tillstyrker att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Staden den XX månad 2014

Revisionsbyrå AB

A.A.  
Auktoriserad revisor

**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 mervärdesskattedeklaration 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.

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del II**

**Maj 2014**

© Revisorsnämnden 2014



### Svar deluppgift 4.1

I enlighet med reglerna i ÅRL 7 kap 2§ behöver inte Truckar i Sverige AB (publ) upprätta en koncernredovisning då de omfattas av den koncernredovisning som upprättas av det danska moderbolaget. Krav är dock att bolaget bifogar en kopia av moderbolagets koncernredovisning till Bolagsverket. Upplysning ska också lämnas i årsredovisningen om var moderbolagets koncernredovisning finns tillgänglig.

### Svar deluppgift 4.2

- a) Moderbolaget är ett publikt aktiebolag och ska beakta reglerna i ABL 16 kap. I ABL 16 kap 5 § framgår att ett publikt aktiebolag inte får överlåta aktier i ett dotterbolag till styrelse, VD eller andra anställda utan att överlåtelsen har godkänts av bolagsstämman i det publika bolaget. Det innebär att detta beslut behöver godkännas av bolagsstämman i Truckar i Sverige AB (publ). I ABL 16 kap 8 § framgår vidare att majoritetskravet vid bolagsstämman är minst nio tiondelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädna på bolagsstämman.
- b) Beslut om att sälja till en extern aktör behöver normalt inte fattas av bolagsstämman. Således skiljer sig beslutsordningen mellan detta alternativ och svaret i delfråga a). (Endast om beslutet anses så omfattande att styrelsen skulle kunna vara skyldig att underställa stämman ett s.k. särskilt ingripande beslut kan bolagsstämman behövas föreläggas beslutet, trots att detta inte framgår uttryckligen av lag eller bolagsordning. SOU 1995:44)

### Svar deluppgift 4.3

Vid en översiktlig granskning genomförd av mig som bolagets valda revisor har revisorn att följa ISRE 2410 (f d SÖG 2410) Det är viktigt att särskilja denna från ISRE 2400 (SÖG 2400) som utförs av revisor som ej är bolagets valda revisor.

En översiktlig granskning är ingen fullständig revision och skiljer sig från en revision i den bemärkelsen att den är begränsad till att omfatta just en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation (ISRE 2410, pkt 1SE). Av punkterna 7-9 framgår också att målet med en översiktlig granskning skiljer sig väsentligt från målet med en revision enligt ISA. En översiktlig granskning ger inte grund för att göra ett uttalande om huruvida den finansiella informationen, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering.

Väsentliga skillnader utgörs av att en översiktlig granskning tar sin utgångspunkt i förfrågningar och analytiska granskningsåtgärder. Denna granskning leder till ett uttalande med begränsad säkerhet uttryckt i en negativ form till skillnad från en revision som leder till ett uttalande om att de finansiella rapporterna har upprättats enligt tillämpligt ramverk.

### Svar deluppgift 4.4

- a) Det svenska moderbolaget behöver begära in uppgifter om de svenska dotterbolagens försäljning till moderbolaget och hur stor marginal dotterbolagen har på sin försäljning. Uppgifter om dotterbolagens försäljning behövs för att stämma av moderbolagets inköp från dotterbolagen. Uppgiften om marginalen behövs för att i

koncernredovisningen kunna eliminera den internvinst som uppstår i de fall lagervaror ligger kvar i lagret vid periodens utgång.

b)

I. Eliminering internförsäljning

Nettoomsättning 20 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 20 Mkr (kredit)

II. Eliminering internförsäljning

Nettoomsättning 20 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 20 Mkr (kredit)

Internvinst varulager

Kostnad sålda varor 1,6 Mkr (debet)

Varulager 1,6 Mkr (kredit)

III. Eliminering internförsäljning

Nettoomsättning 20 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 20 Mkr (kredit)

Internvinst varulager

Balanserat resultat 2,4 Mkr (debet)

Kostnad sålda varor 2,4 Mkr (kredit)

## Svar deluppgift 5.1

- a) I rollen som revisor behöver du, i enlighet med reglerna i Revisorslagen 21§ pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (Analysmodellen). Även i enlighet med EtikR1 punkt 290.158 ska utvärdering göras av revisorn innan uppdrag inleds som skulle kunna ge upphov till hot mot oberoendet.

Bedömningen är att denna typ av rådgivning inte påverkar revisorns oberoende då den inte innebär att rådgivning lämnas som direkt eller senare, kommer att föranleda självgranskning i revisionen. Detta gäller under förutsättning att värderingstjänster inte ingår i uppdraget.

- b) I enlighet med ABL 9 kap 41 § så har revisorn att beakta sin tystnadsplikt gentemot enskild aktieägare samt övriga utomstående. Även i EtikR 1 avsnitt 5 framgår att revisorn inte får röja sådana sakförhållanden som revisorn fått kännedom om i sin yrkesutövning. I detta fall avser informationen ett noterat bolags planer på att förvärva ett icke noterat svenskt bolag. Då informationen är sådan som kan ha en kurspåverkande effekt på det förvärvande bolagets aktie är det viktigt att informationen hålls inom en begränsad krets av anställda inom revisionsbolaget och att revisorn säkerställer att samtliga personer som ingår i teamet har denna information och omfattas av samma tystnadsplikt. När medlemmarna i Due Diligence-teamet erhållit denna typ av information måste bolaget (i detta fall MaxConsulting AB) enligt lagens insiderregler föra loggbok över vem som erhållit informationen och vad informationen bestod av. Bolaget måste även göra klart för mottagaren att denne är en s.k. insider, vilket bland annat förhindrar denne från att handla i bolagets aktier innan informationen offentliggjorts.

Hade det tilltänkta målbolaget också varit noterat hade detta bolag sannolikt tvingats att gå ut med samma information till marknaden som den som det förvärvande bolaget tillhandahållits under Due Diligence-processen. Detta är dock inte fallet här.

## Svar deluppgift 5.2

- a) Reglerna om prospekt framgår av Lagen om handel med finansiella instrument (kap 2). Av denna framgår att Finansinspektionen är behörig myndighet för granskning och godkännande av prospekt samt övrig tillsyn av att prospektreglerna följs. I övrigt gäller bl.a. följande regler kring prospekt som bolaget har att beakta:
- Prospektskyldighet inträffar först om ett erbjudande riktar sig till 150 personer (fysiska eller juridiska som inte är att anse som kvalificerade investerare) eller fler.
  - Vid erbjudanden är gränsen för undantag från prospektskyldighet minst 100 000 euro för varje investerares minsta köp samt för det enskilda värdepapperets minsta nominella värde.

- Beloppsgränsen för prospektskyldighet vid erbjudanden till allmänheten under en tid av tolv månader är 2,5 miljoner euro.
- Prospekt behöver inte upprättas om erbjudandet riktas endast till kvalificerade investerare.

Av ovan nämnda lag samt "RevR 5 Granskning av prospekt" framgår att revisorn ska uttala sig om viss definierad finansiell information i prospektet och inte om prospektet i sin helhet (vilket var fallet tidigare). Den granskning som ska utföras av revisorn finns beskriven i prospektförordningen. Prospekt kan granskas av antingen den valda revisorn eller en revisor som bolagsstämman utser särskilt för detta ändamål. Granskningen kan komma att omfatta tre områden: "Historisk finansiell information", "Prognoser" samt "Proformaredovisning".

- b) Enligt ABL 13 kap 1 § gäller generellt att befintliga aktieägare har företrädesrätt till de nya aktierna i förhållande till det antal aktier de äger. För att även nya aktieägare ska kunna delta i emissionen krävs ett beslut om att avvika från aktieägarnas företrädesrätt. Detta beslut behöver godkännas av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de aktier som är företrädde vid stämman. Enligt ABL 13 kap 3 § ska styrelsen upprätta ett förslag till beslut enligt bestämmelserna i 4-8 §:
1. det belopp eller högsta belopp, som bolagets aktiekapital ska ökas med, eller det lägsta och högsta beloppet för ökningen,
  2. det antal aktier, högsta antal aktier eller lägsta och högsta antal aktier som ska ges ut,
  3. det belopp som ska betalas för varje ny aktie (teckningskursen),
  4. den rätt att teckna aktier som aktieägarna eller någon annan ska ha,
  5. den tid inom vilken aktieteckning ska ske,
  6. den fördelningsgrund som styrelsen ska tillämpa för aktier som inte tecknas med företrädesrätt,
  7. den tid inom vilken aktierna ska betalas eller, i förekommande fall, att teckning ska ske genom betalning enligt 13 § tredje stycket, samt
  8. från vilken tidpunkt de nya aktierna ska ge rätt till utdelning

För publika bolag ska särskilt reglerna i ABL 13 kap 39 § och 39a § beaktas vid kvittning.

Beslut om nyemission fattas av bolagsstämman. Styrelsen kan även besluta om en nyemission under förutsättning att bolagsstämman senare godkänner denna (ABL 13 kap 31 §). Alternativt kan stämman ge styrelsen ett bemyndigande om att fatta beslut utifrån de riktlinjer bolagsstämman beslutat (ABL 13 kap 35 §).

### Svar deluppgift 5.3

- a) För att besvara frågan kring hur tilläggsköpeskillingen ska hanteras behöver bolaget ta ställning till om den köpeskillning som är direkt knuten till nyckelpersonernas fortsatta anställning är att betrakta som en ren tilläggsköpeskillning alternativt vederlag för tjänst efter förvärvet. I bilaga B till IFRS 3 Rörelseförvärv, framgår i punkten B 55 att ett avtal om villkorad köpeskillning i vilket betalningarna automatiskt förverkas om anställningen upphör är att betrakta som vederlag för tjänst efter förvärvet. Det innebär att det endast är den faktiska köpeskillingen om 35 Mkr som redovisas

anskaffningsutgift i förvärvsanalysen vid förvärvstidpunkten varav 25 Mkr redovisas som goodwill. Under den kommande treårsperioden redovisas därefter, i takt med intjänandet, motsvarande 5 Mkr/år som ett vederlag för tjänst i koncernens resultaträkning.

b) Diskonterat nuvärde av kommande års potentiella köpeskilling uppgår till:

I. År 1: 4,63 mkr ( $5 \text{ Mkr} / 1,08^1$ )

II. År 2: 4,29 mkr ( $5 \text{ Mkr} / 1,08^2$ )

III. År 3: 3,97 mkr ( $5 \text{ Mkr} / 1,08^3$ )

IV. Totalt år 1-3: 12,89 Mkr

c) Hela köpeskillingen om 50 Mkr utgör anskaffningsutgift i förvärvsanalysen med effekten att goodwillposten uppgår till 40 Mkr.

#### Svar deluppgift 5.4

- a) I rollen som revisor behöver du, i enlighet med reglerna i Revisorslagen 21§ pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet (Analysmodellen). I detta fall kan revisorn även söka vägledning i EtikR 1 punkt 290.173 som avser upprättande av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter för företag av allmänt intresse. I denna framgår att när det gäller företag av allmänt intresse ska ett revisionsföretag inte tillhandahålla redovisnings- och bokföringsuppdrag. Slutsatsen blir därför att revisionsbolaget inte kan hyra ut en person ur revisionsteamet.
- b) Enligt EtikR 1 punkt 290.174 kan dessa tjänster tillhandahållas av någon som inte ingår i revisionsteamet vid en nödsituation. I detta fall är bedömningen att detta inte är en sådan nödsituation, varför inte heller någon anställd i revisionsföretaget som inte är med i revisionsteamet kan hyras ut till bolaget. En nödsituation enligt Etik R1 skall ses som ett undantag och kan bara tillämpas om alla andra möjligheter kan anses prövade.

## Svar deluppgift 6.1

- a) Jag finner vägledning i ISA 501 Revisionsbevis p.4.a samt A.1-3. Varulagret är ett väsentligt konto och enligt ISA 501 är det obligatoriskt att delta på inventering. När varulagret finns på olika platser måste varje lagerplats utvärderas med avseende på väsentlighet och risk. Jag väljer att hantera närvaro vid inventering enligt följande:

Produktions- och komponentlager i Karlskrona: Jag väljer att se detta som en kontroll som utförs dagligen. Jag deltar vid en eller flera inventeringstillfällen för att göra en genomgång av rutinen och för att bekräfta min förståelse. Jag väljer lämpligen 20-25 dagars inventeringar för att kontrollera att bolaget följer sin rutin för uppföljning och hantering av differenser.

För tillbehörslagret i Södertälje har jag möjlighet att begära en bekräftelse från den externa parten i enlighet med ISA 501 (begäran om bekräftelse av balanser per artikel per inventeringsdagen, skadade artiklar samt ta del av in- och utleveransdokument kring inventeringsdagen) men då jag anser att värdet är väsentligt väljer jag att delta vid minst ett inventeringstillfälle och ta lämpligen 20-25 stickprov.

Jag deltar även vid inventeringen av färdigvarulagret. Jag väljer på förhand ut poster med stora värden, kompletterar under inventeringen med stickprov "från golv till lista" av större värde samt därtill ett representativt urval.

För komponentlagret i Södertälje begär jag in en bekräftelse från den externa parten baserat på ISA 501 enligt ovan.

- b) Jag tar stickprov på bolagets kalkyler för att bekräfta redovisat värde i färdigvarulager. Direkt material i ingående kalkyl kontrolleras mot råmaterials-/komponentlagerlista vilka i sin tur granskas avseende inköpspris från leverantör. Direkt lön verifieras genom att följa upp prissättning per tidsenhet, dvs. snittlön för produktionspersonal inklusive sociala kostnader i förhållande till antalet produktionstimmar. Jag genomför en rimlighetsanalys av beräknad tidsåtgång per producerad enhet. Jag analyserar tillverknings- och materialomkostnader genom en analys av ingående kostnader och dess fördelning för att säkerställa att endast hänförliga kostnader enligt BFNAR 2012:1 (K3) 13 kap 7§ inkluderas och fördelas på ett rättvisande sätt. Jag granskar bolagets efterkalkyler samt en årsavstämning av relevans i timkostnad, tidsåtgång samt att utallokering av påslag görs baserat på normalvolym, i detta fall 100 000 cyklar.
- c) Enligt BFNAR 2012:1 13 kap § 13 kan inkurans bestämmas med hjälp av schablonmässiga metoder. Metoden är korrekt under förutsättning att tillämpningen är konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en individuell bedömning av nettoförsäljningsvärdet. Denna metod är korrekt under förutsättning att utfallet av inkuranstrappan utvärderas löpande. Det finns också krav på underlag som styrker värderingen, exempelvis i form av försäljnings- eller lagerstatistik eller försäljningsplaner.

## Svar deluppgift 6.2

- a) Vägledning finns i ISA 330. Jag har till följd av att intäktsredovisningen är förknippade med en betydande risk inte möjlighet att förlita mig på revisionsbevis avseende kontrollen från tidigare år, utan måste granska den för innevarande år (p.15). Jag måste utföra substansgranskning även om jag förlitar mig på kontroller (p.A 42) då det rör sig om en betydande risk. Jag måste även säkerställa att kontrollen fungerar för hela året. Omfattningen av granskningen av kontrollen ökar till följd av den betydande risken. ISA 530 Bilaga 2 ger vägledning om urvalets storlek.
- b) Jag finner vägledning i ISA 330 p 12. Om revisorn inhämtar revisionsbevis om kontrollernas funktion fram till en tidpunkt före bokslutsdagen ska revisorn inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar i dessa kontroller efter den delperiod som granskats, och bestämma vilka ytterligare revisionsbevis som ska inhämtas. Ytterligare vägledning finns i punkt A 33-34. Jag måste säkerställa att kontrollerna inte har förändrats och att de fortfarande fungerar. Det kan t.ex. göras genom granskning av företagets övervakande kontroller. Om jag ej får betryggande säkerhet i detta måste jag utöka min granskning. För de kontroller som jag väljer att förlita mig på måste jag säkerställa att kontrollen testats under hela räkenskapsåret (A.33).
- c) Vägledning finns i ISA 330 p 13-15. För att kunna rulla kontroller måste jag beakta den övergripande interna kontrollens effektivitet, de risker som uppstår till följd av kontrollens egenskaper, att bolagets generella IT-kontroller är effektiva, analys av tillämpning och ändamålsenlighet hos kontrollen. Jag måste säkerställa att använda revisionsbevis från tidigare år fortfarande är relevanta. Om det har skett förändringar måste jag som revisor granska kontrollen, om inte måste jag granska kontrollen minst vart tredje år. En kontroll avseende en betydande risk kan inte rullas mellan åren.
- d) Jag behöver förstå orsaken till avvikelser och utifrån detta bedöma om mitt urval måste utökas samt om jag behöver komplettera med annan substansgranskning. ISA 330 p 17.

## Svar deluppgift 6.3

Jag finner vägledning i BFNAR 2012:1 kapitel 35. Enligt 35:18 får materiella anläggningstillgångar ej räknas om retroaktivt. Därmed görs endast en justering av kvarvarande nyttjandeperiod per komponent från öppningsbalansen per 1 januari 2013. Se separat lösningsblad (6.3).

## Svar deluppgift 6.4

- a) Kontrollbalansräkning har upprättats under året men förhållandet har ej upplysts om i bolagets årsredovisning. Enligt BFN U 96:6 ska det av förvaltningsberättelsen ska framgå om företaget upprättat kontrollbalansräkning. Därför har årsredovisningen inte upprättats i enlighet med Årsredovisningslagen varför jag avger en revisionsberättelse med reservation avseende detta förhållande, i enlighet med ISA 706 och RevU 709.

- b) Bolaget har efter balansdagen lämnat en utfästelse om en garanti. Enligt BFNAR 2012:1 kap 32 § 4: händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen ska sådana inte beaktas i balans- eller resultaträkningen, exempelvis ingångna åtaganden eller utfästelse av garanti. Händelsen ska dock upplysas om som betydande händelse efter balansdagen. Bolaget hade per balansdagen inget garantiåtagande utan det är en utfästelse som gjorts efter balansdagen för att skapa goodwill. Bolaget har därför hanterat frågan korrekt genom att ej beakta den i räkenskaperna men däremot upplysa om förhållanden i förvaltningsberättelsen.

Se bifogad revisionsberättelse.

### **Svar deluppgift 6.5**

Vägledning finns i EtikU 3 - Hantering av risk för arvodesförlust.

Jag har ett uppdragsbrev som reglerar arvode, fakturering och betalning. Jag antar i detta fall att jag specificerat arvodesfakturor enligt överenskommelse och att kunden inte bestrider någon av fakturorna. Jag har möjlighet att debitera dröjsmålsränta. Jag har enligt punkt 7 ej möjlighet att innehålla revisionsberättelsen som säkerhet för min arvodesfordran. Enligt punkt 6 kan jag begära kunden i konkurs i det fall jag på skälig grund bedömer att kunden är på obestånd, men detta ska endast användas i undantagsfall.



# Revisionsberättelse

Till årsstämman i Hemelektronikgrossisten AB, org.nr 556111-2222

## Rapport om årsredovisningen

Vi har haft i uppdrag att utföra en revision av årsredovisningen för Hemelektronikgrossisten AB för räkenskapsåret 2013-01-01 - 2013-12-31.

### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen*

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. På grund av det förhållande som beskrivs i stycket nedan där vi avstår från att uttala oss har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalanden i revisionsberättelsen.

### *Grund för att avstå från uttalanden*

Vi utsågs till bolagets revisorer först efter den 31 december 2013 och har därför inte kunnat observera inventeringen av varulagret i slutet av året. Vi har heller inte kunnat använda alternativa metoder för att förvissa oss om lagerkvantiteterna per den 31 december 2013, vilka redovisas i balansräkningen till 19 150 tkr. Till följd av detta har vi inte kunnat fastställa om det kunde ha behövts några justeringar av posten varulager i balansräkningen eller posten kostnad såld vara i resultaträkningen.

### *Inga uttalanden görs*

På grund av att de förhållanden som beskrivs i stycket "Grund för att avstå från uttalanden" är så betydelsefulla avstår vi från att uttala oss om årsredovisningen, om huruvida förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar samt varken till- eller avstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

### *Uppllysning av särskild betydelse*

Utan att det påverkar våra uttalanden ovan vill vi fästa uppmärksamheten på skrivningen i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen, av vilken framgår att bolaget för att klara likviditeten under 2014 planerar en nyemission. Denna är som framgår av förvaltningsberättelsen ännu inte säkerställd. Detta förhållande tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

### *Övrig uppllysning*

Revisionen av årsredovisningen för år 2012 har utförts av en annan revisor som lämnat en revisionsberättelse daterad 16 april 2013 med omodifierade uttalanden i sin rapport om årsredovisningen.

## Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver att vi har haft i uppdrag att utföra en revision av årsredovisningen har vi även haft i uppdrag att utföra en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust och har utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Hemelektronikgrossisten AB för räkenskapsåret 2013-01-01 - 2013-12-31.

### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar*

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust, och det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt aktiebolagslagen.

### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala oss om förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. På grund av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för att avstå från uttalanden" i vår rapport om årsredovisningen har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för vårt uttalande om förslaget till dispositioner.

Som underlag för vårt uttalande om ansvarsfrihet har vi utöver vår revision av årsredovisningen granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Vi har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

### *Inget uttalande görs respektive uttalande*

Som en följd av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för att avstå från uttalanden" i vår rapport om årsredovisningen är så betydelsefullt kan vi varken till- eller avstyrka att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Vi tillstyrker att årsstämman beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Staden den xx månad 2014

Revisionsbyrån AB

A. A.  
Auktoriserad revisor

# Revisionsberättelse

Till årsstämman i Cykla AB, org.nr 556655-5566

## Rapport om årsredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för Cykla AB för år 2013.

### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen*

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i årsredovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur bolaget upprättar årsredovisningen för att ge en rättvisande bild i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i årsredovisningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

### *Grund för uttalande med reservation*

Under räkenskapsåret har bolaget upprättat en kontrollbalansräkning men förhållandet har ej upplysts om i bolagets förvaltningsberättelse vilket är ett avsteg från reglerna i Årsredovisningslagen.

### *Uttalande med reservation respektive uttalande*

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation", upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Cykla ABs finansiella ställning per den 31 december 2013 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Vi tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

## Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver vår revision av årsredovisningen har vi även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Cykla AB för år 2013.

### *Styrelsens och verkställande direktörens ansvar*

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets förlust, och det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt aktiebolagslagen.

### *Revisorns ansvar*

Vårt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala oss om förslaget till dispositioner av bolagets vinst och om förvaltningen på grundval av vår revision. Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

Som underlag för vårt uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst har vi granskat om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Som underlag för vårt uttalande om ansvarsfrihet har vi utöver vår revision av årsredovisningen granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Vi har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

### *Uttalanden*

Vi tillstyrker att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Staden den xx månad 2014

Revisionsbyrån AB

A. A.

Auktoriserad revisor

Deluppgift 6.3 Svartsmall

Fastigheten togs i bruk	Januari 1985	Avskrivning 2013	Restvärde 31 december 2013
Anskaffningsvärde	118 200	2 364	49 636
Avskrivningstid	50 år		
Restvärde 130101	52 000		

		Fördelning av kvarvarande restvärde	Återstående nyttjandeperiod	Avskrivning 2013	Restvärde 31 december 2013	Avskrivning 2014	Restvärde 31 december 2014
Stomme	30%	15 600	32	488	15 113	488	14 625
Tak	15%	7 800	5	1 560	6 240	1 560	4 680
Fasad	15%	7 800	10	780	7 020	780	6 240
Inre ytskikt	15%	7 800	1	7 800	-	-	-
Installationer	20%	10 400	7	1 486	8 914	1 486	7 429
Byggnadsinventarier	5%	2 600	7	371	2 229	371	1 857
	100%	52 000		12 485	39 515	4 685	34 831

Årsredovining för räkenskapsåret 2013

<i>Resultaträkning</i>	2013	2012
Avskrivning	-2 364	-2 364

<i>Balansräkning</i>	2013-12-31	2012-12-31
Byggnad	49 636	52 000
Eget Kapital	-2 364	-2 364

Årsredovisning för räkenskapsåret 2014

<i>Resultaträkning</i>	2014	2013
Avskrivning	-4 685	-12 485

<i>Balansräkning</i>	2014-12-31	2013-12-31
Byggnad	34 831	39 515
Eget Kapital	-4 685	-12 485