

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2015

© Revisorsnämnden 2015

Svar deluppgift 4.1

Enligt BFNAR 2008:1 (K2) 10.14 får ombyggnadsarbeten som höjer värdet på fastigheten tas upp som tillgång. Ombyggnadsarbeten som görs för en hyresgästs verksamhet omfattas av det så kallade utvidgade reparationsbegreppet och dessa får inkomstskattemässigt tas som kostnad direkt enligt Inkomstskattelagen 19 kap 2§. Om de får tas som kostnad enligt inkomstskattelagen, får de också kostnadsföras i redovisningen.

Om utgifterna innebär att värdet på fastigheten ökar kan de alternativt läggas till anskaffningsvärdet på fastigheten och skriva av över nyttjandeperioden.

Svar deluppgift 4.2

- a) Enligt Aktiebolagslagen 21 kap 1 § får ett aktiebolag inte lämna lån till ägare och styrelseledamöter och deras släktingar. Utlåningen är ett brott mot Aktiebolagslagen och jag ska därför anmärka på detta i min revisionsberättelse. Det görs som en Anmärkning sist i "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar". Då brottet ej lett till skada för bolaget kommer jag att kunna tillstyrka ansvarsfrihet.
- b) Utlåningen är även i detta fall ett brott mot Aktiebolagslagen, men då ingen revisor finns kommer det inte att uppmärksammas på något sätt. Då det inte lett till någon skada för bolaget kommer ingen att kunna väcka talan om skadestånd enligt Aktiebolagslagens 29 kap.

Svar deluppgift 4.3

Enligt 9 kap 34 § Aktiebolagslagen ska revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på om bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att

- Göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen
- Anmäla sig för registrering enligt skatteförfarandelagen
- Lämna skattedeklaration enligt skatteförfarandelagen
- I rätt tid betala skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen

Detta innebär att vi i revisionen måste granska att bolaget har hanterat deklarerationer för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen källskatt rätt. Granskningen kan ske stickprovvis, men det är en lägre väsentlighetsbedömning för denna granskning än vid granskningen av de finansiella rapporterna.

Det som behöver granskas i ett stickprov av skatte- och momsdeklarerationer är:

- Att utbetald lön är korrekt redovisad så att arbetsgivaravgiften blir korrekt
- Att rätt källskatteavdrag gjorts enligt Skatteverkets tabell eller jämkningbeslut
- Att mervärdesskattepliktig omsättning är rätt redovisad så att utgående moms blir korrekt
- Att ingående moms är avdragsgill ingående moms
- Att deklarerationer är inlämnade till Skatteverket i rätt tid
- Att betalning av moms, källskatt och sociala avgifter görs i rätt tid

Svar deluppgift 4.4

- a) Icke offentligt finansierad sjukvård är skattefri för den anställde ägaren, ingen förmånsbeskattning ska göras och inget källskatteavdrag ska göras enligt Inkomstskattelagen 11 kap 18 §. För bolaget är kostnaden en ej avdragsgill kostnad enligt Inkomstskattelagen 16 kap 22 §.
- b) Utgifter för representation är avdragsgill med 90 kr per person, totalt är alltså 540 kr avdragsgillt med avseende på inkomstskatt.

Total moms uppgår till 511 kr (12% momssats) på maten och 906 kr (25% momssats) på vin och sprit. Avdrag för moms på representation kan göras genom en schablon, 28 kr per person, totalt 168 kr. Ett annat sätt att beräkna momsavdraget är på ett underlag om 180 kr som ska proportioneras mellan mat och dryck. I detta fall uppgår kostnaden för mat exklusive moms till 4 259 kr (54%) och dryck 3 624 kr (46%). Momsavdraget uppgår då till $180 \text{ kr} \times 54\% \times 12\% = 12 \text{ kr}$ samt $180 \text{ kr} \times 46\% \times 25\% = 21 \text{ kr}$, dvs totalt 33 kr per person, totalt 198 kr. Störst momsavdrag blir det alltså enligt reglerna om att proportionera momsens på ett underlag om 180 kr.

Svar deluppgift 5.1

- a) Beräkning av innehav utan bestämmande inflytande med tillämpning av full goodwill metod:

Poster hänförliga till det delägda dotterföretaget	Belopp (tkr)	Innehav utan bestämmande inflytande (30%)
Aktiekapital	100	30
Överkursfond	120 000	36 000
Balanserade vinstmedel	214 000	64 200
Årets resultat	98 000	29 400
Koncernmässig goodwill	113 000	33 900
Övervärde byggnad	76 000	22 800
Akkumulerad avskrivning övervärde byggnad	-19 000	- 5 700
Uppskjuten skatteskuld på oavskrivet övervärde byggnad	-12 540	-3 762
Obeskattade reserver (eget kapital-del)	42 120 (ökning om 12 000 tkr jämfört med 31 dec 2013)	12 636
Summa		189 504

- b) Om partiell goodwill metod hade använts skulle endast majoritetens andel av goodwillbeloppet redovisas vilket skulle innebära att värdet avseende innehav utan bestämmande inflytande reduceras med 33 900.
- c) Jag finner vägledning i IFRS 10, koncernredovisning, där det av punkt 5 framgår att moderbolaget ska utvärdera huruvida man har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt. I punkt 7 anges
- Inflytande att styra verksamheten
 - Exponeras för eller har rätt till rörlig avkastning i bolaget
 - Kan använda sitt inflytande för att påverka sin avkastning i bolaget

Bestämmande inflytande ses som rättigheten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Det inkluderar normalt sett, budget, investeringar, utdelning, treasuryverksamhet och HR med mera. Även när

moderbolaget äger högst hälften av rösterna kan bestämmande inflytande föreligga (IFRS 10 punkt 10-12).

Baserat på ovan kan ett bestämmande inflyta föreligga även om ägd andel understiger 50 %. Jag svarar att konsolidering kan ske om bolaget bedömer att ett bestämmande inflytande föreligger.

Svar deluppgift 5.2

Jag finner vägledning i Aktiebolagslagen 9 kap 21a § och EtikU 13 Revisorsrotation. Eftersom bolaget är noterat på en reglerad marknad får jag vara ansvarig revisor i högst sju år i följd, och jag får sedan inte delta i revisionen under en tvåårsperiod (ABL 9 kap 21 a § och EtikU 13 p. 1). Detta innebär att jag måste rotera ut från revisionen efter revisionen av räkenskapsåret 2015. Enligt EtikU 13 p. 2.2 kan även en medlem i revisionsteamet som fattar viktiga beslut eller gör bedömningar som väsentligen kan påverka revisionen omfattas av kravet på rotation. Min slutsats är dock att jag som huvudansvarig revisor är den som gör alla viktiga bedömningar och fattar besluten, varför jag anser att Linnea ej omfattas av rotationskravet.

Svar deluppgift 5.3

Eftersom jag är vald revisor i bolaget söker jag vägledning i ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor. Jag börjar med att uppdatera min förståelse för företaget och dess interna kontrollsystem samt fastställer väsentlighetsbelopp för delårsgranskningen. Jag gör en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation genom exempelvis förfrågningar till företagsledningen samt analytisk granskning. Granskningen bör som minst omfatta analys mot samma period föregående år och om de redovisade beloppen är enligt förväntan. Jag läser protokoll från bolagsstämmor, styrelsemöten och ledningsgruppsmöten för att identifiera frågor som skulle kunna påverka delårsrapporten. Jag intervjuar personer i företagsledningen avseende eventuella händelser efter delårsperiodens utgång men innan avgivande av vår rapport som skulle kunna kräva justering av delårsrapporten alternativt upplysning. Jag bör också bedöma bolagets förutsättning för fortsatt drift givet ett flertal år av förluster. Slutligen säkerställer jag att delårsrapporten överensstämmer med den underliggande bokföringen, utvärderar eventuella identifierade felaktigheter samt inhämtar ett uttalande från företagsledningen.

Svar deluppgift 5.4

- a) Jag finner vägledning i ABL 8:51 samt RevR8. 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 Rev R8) ska riktlinjerna innehålla uppgift om ersättnings art och under vilka förutsättningar den ska lämnas eller kunna göras gällande. Det ska också finnas 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 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 sker i enlighet med gällande attestpolicy.

Svar deluppgift 5.5

Jag finner vägledning i NASDAQ OMX Stockholms regelverk för emittenter. Enligt punkt 3.2.3 framgår att de finansiella rapporterna kan inkludera en eventuell prognos (förväntad finansiell utveckling). Om det finns en sådan prognos och det finns anledning att tro att prognosen avviker från marknadens förväntan, har bolaget skyldighet att upplysa om detta i enlighet med generalklausulen punkt 3.1.1.

Svar deluppgift 5.6

- a) Jag har att ta ställning till bolagets redovisade uppskjutna skattefordringar avseende förlustavdrag. Av IAS 12 punkt 34 framgår det att en uppskjuten skattefordran hänförlig till förlustavdrag kan redovisas om det är sannolikt att avdragen kan användas mot överskott i framtiden. Enligt IAS 12 punkt 35 ska det finnas övertygande faktorer för framtida överskott. Eftersom bolagets prognos visar på vinst först 2017 och bolaget dessutom har en historik av förluster, gör jag bedömningen att bolaget ej får redovisa en uppskjuten skattefordran om 100 mkr. Bolaget måste visa att de kan generera vinster. Beloppet är väsentligt i min revision och av avgörande betydelse, varför jag kommer att avstyrka resultat- och balansräkningen.
- b) Bolaget har aktiverat marknadsföringsutgifter om 80 mkr hänförliga till år 2015. Av IAS 38 p. 69-70 framgår att marknadsföringsutgifter ska kostnadsföras när de uppkommer, men att en förskottsbetalning av framtida tjänster kan redovisas som en tillgång. Jag anser därmed att de aktiverade marknadsföringsutgifterna hänförliga till 2015 är korrekt aktiverade.

Se bilagt förslag till revisionsberättelse.

Svar deluppgift 6.1

Jag finner vägledning i IESBA Etikkod. Punkt 290.210 om juridiska tjänster i samband med due dilligence-tjänster vilken anger att dessa kan ge upphov till självgranskningshot och punkt 290.213 om corporate finance-tjänster anger att dessa kan ge upphov till partsställnings- eller självgranskningshot. För att eliminera eller reducera hoten till en godtagbar nivå kan motåtgärder vidtas, såsom att det inte är medlemmar från revisionsteamet som utför arbetet samt ta in ytterligare en person som inte arbetar med det specifika uppdraget som en extra granskare av uppdragets eventuella effekt i redovisningen. Det är viktigt att vårt uppdrag inte inkluderar att värdera tillgångar och skulder senare i förvärvsanalysen, utan vårt uppdrag innefattar bara analysen av målbolaget. Kan dessa krav tillgodoses kan revisionsfirman utföra uppdraget utan risk för mitt oberoende som revisor.

Svar deluppgift 6.2

Jag svarar att jag kan åta mig uppdraget som revisor för det förvärvade dotterbolaget om förutsättningarna för att anta kunden är uppfyllda i enlighet med ISA 210, att bolagets kontroll och förutsättningar för att upprätta finansiella rapporter av god kvalitet föreligger samt att jag får tillgång till all dokumentation och får full support för att kunna genomföra min granskning utifrån de lagkrav jag har att förhålla mig till för en lagstadgad revision. Eftersom jag inte kunnat delta vid bolagets årliga inventering kan detta komma att innebära en begränsning i min revision och jag kommer att behöva vidta ytterligare åtgärder för att säkerställa existens, värdering och fullständighet per balansdagen. Om jag ej kan säkerställa balanserna på ett alternativt sätt, och varulagret är väsentligt kan jag behöva avstå från att uttala mig i enlighet med ISA 705 exempel 5.

Mitt uppdrag innebär också att jag behöver göra en granskning av ingående balanser per 1 januari 2014 för att säkerställa korrekt resultat för perioden. I min revisionsberättelse behöver jag ange att detta är en förstaårsrevision och att jag därför ej kan uttala mig om jämförelsesiffrorna. Om den tidigare revisorn lämnade en revisionsberättelse i enlighet med standardutformningen, avger jag min revisionsberättelse för räkenskapsåret 2014 i enlighet med ISA 710/ISA 510, där jag lämnar upplysning om att jämförelsesiffrorna reviderades av en annan revisor.

Svar deluppgift 6.3

Jag finner vägledning i ISA 510, Förstagångsrevision - ingående balanser. Mitt förslag på granskningsprogram ser ut enligt följande:

Printa AB – Granskning av ingångsbalanser

Upprättat av: NN

Datum: 2015-xx-xx

Syfte:

- 1) Vi ska säkerställa att de ingående balanserna inte innehåller några felaktigheter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period.
- 2) Att föregående periods utgående balanser har förts över till innevarande period på ett riktigt sätt.
- 3) Att lämpliga redovisningsprinciper har använts konsekvent, att ändringar i redovisningsprinciper är rätt redovisade och tillräckliga upplysningar lämnats.

Granskningen genomförs i enlighet med ISA 510

Granskningsåtgärder:

- 1) Säkerställ att redovisningsprinciperna för 2013 är desamma som för 2014 och att dessa är lämpliga. Har förändringar skett ska det utvärderas huruvida dessa är lämpliga samt att upplysning sker i den finansiella rapporteringen.
- 2) Om revisionsberättelsen avvek föregående år från standardutformningen; granska särskilt dessa områden i revisionen och bedöm hur de påverkar revisionen.
- 3) Bedömning om det finns några särskilda omständigheter att ta hänsyn till.
- 4) Kommentera hur osäkerhet kring fortsatt drift har hanterats.
- 5) Granska om ingående balanser överförts på ett korrekt sätt. Granska dessa mot föregående års årsredovisning och föregående års saldobalanser.
- 6) Bedöm om det finns några felaktigheter i de ingående balanserna som påverkar årets revision.
- 7) Dokumentera möte med föregående revisor.
- 8) Ta del av väsentliga arbetspapper som tidigare revisor upprättat. Om arbetspapper inte är tillgängliga tar vi ställning till hur vi kan få revisionsbevis för de ingående balanserna på annat sätt.
- 9) Bedöm tidigare revisors kompetens och oberoende.
- 10) Gå igenom tidigare års revisions-PM och diskutera igenom särskilda riskområden och intern kontrollfrågor, väsentliga konton och transaktioner.
- 11) Gå igenom slutsatser avseende väsentliga resultat- och balansposter.
- 12) Dokumentera slutsatsen av granskningen.

Svar deluppgift 6.4

Jag finner vägledning i IFRS 3, Rörelseförvärv. Transaktionskostnader ska i enlighet med punkt 53 ej aktiveras till förvärvet utan tas som en kostnad i den period de uppkommer i det förvärvande bolaget. Jag behöver vidare bedöma huruvida tilläggsköpeskillingen ska betraktas som en eventuell lön till tidigare ägare(n) och därmed ska tas som en kostnad över resultaträkningen. Jag tolkar frågan att den ej avser ersättning för utförd tjänst och min bedömning är att 30 mkr i form av villkorad köpeskillning ska inkluderas i förvärvspriset. Denna bedömning ska i enlighet med IFRS 3 göras vid förvärvstillfället och eventuella förändringar regleras över resultaträkningen vid senare perioder.

Förvärvsanalys:

Köpeskillning	280 mkr
Förvärvat EK	150 mkr
Identifierat övervärde fastighet	20 mkr
Kundkontrakt	40 mkr
Nedskrivning maskiner	-5 mkr
Uppskjuten skatt på över-/undervärde	-12 mkr
Koncernmässig goodwill	87 mkr

Svar deluppgift 6.5

De områden jag främst behöver utvärdera är;

- i. Materiella anläggningstillgångar – komponentavskrivning
- ii. Varulager – redovisning i enlighet med IAS 2 med avseende på produktionsomkostnader
- iii. Utvecklingskostnader – redovisning av aktiverade utvecklingskostnader i enlighet med IAS 15
- iv. Pensioner – beräkning av eventuell pensionseskuld i enlighet med IAS 19
- v. Finansiella instrument redovisning och värdering
- vi. Redovisning av eventuella valuta- eller räntesäkringar och bedömning av effektivitet
- vii. Goodwill – nedskrivningsprövning, ej avskrivning
- viii. Redovisning av leasing – redovisning av finansiell leasing som tillgång respektive skuld