

Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2013

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	92 (61 %)	61 %

68 av 112 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 61 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 47 till 135 poäng.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.1	5	3,5 (69 %)	89 (79 %)

Överlag bra resultat och många har kommit till slutsatsen att det är tillåtet att ändra avskrivningstiden. Många har på ett korrekt sätt fördelat avskrivning av det kvarvarande bokförda värdet på återstående 7 år.

Många har kommit till slutsatsen att man får ändra avskrivningsplanen, för att få full poäng krävs att det sker med hänvisning till att den tidigare avskrivningstiden varit uppenbart felaktig.

I de fall ett antagande har gjorts om återstående avskrivningstid på något annat än 7 år har poäng getts för rätt beräkning enligt antagandet. Avskrivning på 10 år med start från anskaffningsåret eller från det år den ändrade avskrivningstiden börjar gälla har ej gett full poäng.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.2	6	3,7 (61 %)	65 (58 %)

Frågeställningen handlade om att föreslå granskningsåtgärder med avseende på värdering av varulager. Av förutsättningarna framgår att bolaget inte har något lagersystem utan att lagervärdet per balansdagen inventeras fram. Åtgärder som innefattar registeranalyser utan relevans och koppling till balansdagens inventering har därför inte gett poäng. För full poäng ska åtgärder avseende inventeringsrutiner, granskning av nettoförsäljningsvärde samt omsättningshastighet/hyllvärmare finnas med. Andra relevanta granskningsåtgärder ger också poäng, dock ej full poäng.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.3	6	5,5 (91 %)	109 (97 %)

Frågan avsåg att ta ställning till ett antal poster under rubriken Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. Överlag är det bra svar på frågan. Svårast har frågan om pensionskostnaden varit. Många har missuppfattat vilka år fakturorna är bokförda på initialt dvs. att fakturorna för upplupna kostnader har ankommit och bokförts i december.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.4	6	4,3 (71 %)	71 (63 %)

I denna fråga gällde det att ta ställning till hur ett lån till styrelseledamot/ägares makes bolag påverkar revisionsberättelsen.

För full poäng krävdes att hänvisa till tillämplig lagstiftning i aktiebolagslagen, samt identifiera att styrelseledamot/ägares makes bolag tillhör den förbjudna kretsen. Det sista att ta ställning till var om bolaget lidit skada och om man ska tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsen.

Så gott som alla tentander konstaterade att kapitel 21 i ABL var tillämpligt lagrum och att styrelseledamots/ägares bolag tillhör den förbjudna kretsen. När det gällde huruvida man kan betrakta detta som ett kommersiellt lån eller inte skilde sig svaren åt. En hel del tentander ansåg att man kunde betrakta lånet som kommersiellt. Man uppmärksammade inte att den affärsmässiga bedömningen ska ske ur det långivande bolagets synvinkel. Man ansåg att det faktum att det långivande bolaget erhöll en marknadsmässig ränta räcker för att det ska kunna ses som affärsmässigt. I detta fall har lånet lämnats för att hjälpa makens bolag ur en lividitetskris pga. vikande lönsamhet, dvs. att det inte är lämnat av rent affärsmässiga skäl. De flesta som kommit fram till att det inte rör sig om ett kommersiellt lån anmärker i revisionsberättelsen på förekomsten av ett förbjudet lån.

Då lånet är återbetalt med marknadsmässig ränta har bolaget inte lidit någon skada och man kan som revisor tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsen, vilket de flesta tentander som anmärkt på förbjudet lån också gjorde.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.5	4	2,2 (55 %)	46 (41 %)

Frågan handlar om skattemässig hantering av kostnader som revisorn funnit i sin revision och som är bokförda som övriga personalkostnader. Tentanderna ska ta ställning till en faktura från gym för de båda delägarna om sammanlagt 10 000 kr och till utlägg från en av delägarna avseende kvitton från ICA (innehållande kaffe, frukt, mineralvatten, smör, bröd och pålägg).

Många tentander hänvisar till inkomstskattelagen och de flesta för ett resonemang kring att skattefria friskvårdsförmåner ska rikta sig till hela personalen. En stor andel tentander drar dock slutsatsen att gymfakturan är en skattefri förmån och kostnaden avdragsgilla då den är av *mindre värde* utan att beakta fler aspekter såsom ett resonemang kring att *motion* är en skattefri förmån om den är av *enklare slag* och *riktas till alla anställda*. Detta har gett poängavdrag. Ett fåtal tentander tar upp kriterierna för att motion ska vara en skattefri förmån och resonerar kring dessa. De flesta kommer fram till att 5 000 kr per anställd är att anse som en förmån av mindre värde. Endast ett fåtal tentander kommer fram till att en förmån som ej erbjudits hela personalen är skattepliktig för den anställde och avdragsgill för

bolaget tillsammans med sociala avgifter. Några tentander anser att 5 000 kr ej ryms inom ”mindre värde” och anser därmed förmånen skattepliktig.

Även vad gäller utläggerna är det många tentander som enbart nämner *mindre värde* och ej för något resonemang om skattefri förmån för enklare förtäring som ej utgör måltid i syfte att skapa trivsel på arbetsplatsen.

En del tentander menar att utläggerna avseende ICA-kvittot utgör privata levnadskostnader och inte rörelsegilla kostnader, vilket skulle kunna vara fallet, men om inget resonemang förts kring skattefri förmån avseende enklare förfriskningar som tillför trivsel i arbetet har detta gett poängavdrag.

Vidare är det många tentander som enbart hanterat frågan om avdrag för kostnaderna och inte alls resonerat kring skattefri/skattepliktig förmån, vilket gett poängavdrag.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.6	4	1,4 (34 %)	28 (25 %)

I uppgiften ska tentanden ta ställning till om man kan acceptera ett revisionsuppdrag i en redovisningsbyrå som sköter redovisningen för två av revisorns kunder. Enbart en tredjedel av tentanderna har avböjt uppdraget trots att det i revisorslagen finns en presumtion att inte anta en redovisningsbyrå som revisionskund om det finns gemensamma kunder. Över hälften av tentanderna kommer dock fram till att ett accepterande av kunden skulle innebära ett egenintressehot då revisorn har ett ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet.

Flera tentander accepterar kunden med hänvisning till ett förhandsbesked från Revisorsnämnden (RN 2007-138). De flesta gör detta utan att beakta att det i generalklausulen (Revisorslagen 21§) finns en presumtion om att inte acceptera ett uppdrag i en redovisningsbyrå med gemensamma kunder och resonerar inte heller kring de särskilda omständigheter som fanns i detta förhandsbesked. Detta har gett poängavdrag. Många tentander anser att 2 av 50 kunder är en oväsentlig del av revisorns verksamhet och har accepterat utan att ta hänsyn till ovan nämnda presumtion eller resonera kring frågor som de gemensamma kundernas andel av revisorns omsättning och huruvida det kan komma fler gemensamma kunder i framtiden.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
1.7	4	2,8 (71 %)	79 (71 %)

I frågan ska tentanden ta ställning till om Modegrossisten kan redovisa enligt K2 efter eventuellt förvärv av dotterbolag. Vidare ska tentanden utreda huruvida koncernredovisning behöver upprättas eller ej.

Huvuddelen av tentanderna kommer fram till att den koncern som eventuellt bildas kommer att vara mindre och att koncernredovisning ej behöver upprättas. De flesta kommer fram till att det är en mindre koncern genom att slå ihop de båda bolagens siffror för 2012 och 2011. Ett fåtal har kommit

fram till att det är en mindre koncern då koncernen är nybildad, vilket också är korrekt. Dock saknar flera av svaren som baseras på att koncernen är nybildad kommentar om att koncernen blir större om moderbolaget är större, vilket gett poängavdrag.

Många tentander kommer fram till att Modegrossisten är mindre och att koncernen är mindre men berättar ej hur man kommit fram till det utan hänvisar enbart till kriterierna. Vidare är det flera tentander som dragit slutsatsen att Modegrossisten kan redovisa enligt K2 utifrån kriteriet att bolaget är mindre, utan att också konstatera att det inte är ett moderbolag i större koncern. Flera tentander har dragit slutsats om tillämpning av K2 utifrån att koncernen kommer att vara mindre utan att skriva ut vilka bolag som får tillämpa K2. Detta har gett poängavdrag.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
2.1	4	1,8 (44 %)	40 (36 %)

Frågan gällde vilka granskningsinsatser och vilka intyg/yttranden som kommer vara aktuella i samband med en riktad kontant nyemission på en extra bolagsstämma hösten 2013.

Om det varit en ordinarie stämma så hade inga intyg/yttranden varit nödvändiga i och med att Nätverkskonsulterna AB inte är ett publikt bolag och det handlar om en kontantemission. När emissionen behandlas av en extra stämma, ska enligt ABL 13 kap 6 § styrelsen lämna en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Tillsammans med denna redogörelse ska ett yttrande över redogörelsen, undertecknat av bolagets revisor lämnas.

Många tentander uppmärksammade inte att det var en extra bolagsstämma som skulle behandla nyemissionen och missade det yttrande som nämns i ABL kapitel 13 § 6 p 4. Många av dessa tog upp den granskning som nämns i ABL kapitel 13 § 8, revisorsgranskning. Denna granskning avser en redogörelse enligt ABL kapitel 13 § 7, uppgifter om apportegendom och kvittning. I det aktuella fallet var det fråga om en kontant emission och apport eller kvittning var inte aktuellt.

För att få maximal poäng på frågan krävdes även att man hänvisade till RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen, (RevR 9 ex 4). För full poäng krävdes också att granskningen bör omfatta förfrågningar om hur styrelsen identifierar väsentliga händelser samt beskrivning av annan granskning.

Uppgift	Max Poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
2.2	8	4,7 (59 %)	50 (45 %)

I uppgift a) ska tentanden redogöra för när och med vilka belopp Nätverkskonsulterna ska intäktsföra försäljningen till en kund där det avtalats om leverans och installation av servrar. Delfrågan har vållat många tentander problem då man istället för försäljning av varor har klassificerat att försäljningen ska redovisas som uppdrag till fast pris (successiv vinstavräkning), vilket har lett till poängavdrag. För full poäng på delfrågan krävs att tentanden för ett korrekt resonemang avseende hur varuförsäljningen ska redovisas och där identifierar att installationen utgör en betydande del av avtalet och är avgörande för

varans funktion och att således intäktsredovisning i sin helhet sker först efter godkänd installation.

I uppgift b) ska tentanden redogöra för vad redovisade intäkter uppgår till vid slutet av räkenskapsår 2013 avseende ett lagringsutrymmesavtal innehållande både ett fast pris per år samt ett rörligt pris per månad som är beroende av storleken på utnyttjat lagringsutrymme. Överlag har tentanderna klarat delfrågan bra och angivit korrekta belopp med tillhörande beräkningar. För full poäng på delfrågan krävs det att man gjort korrekta beräkningar avseende både det fasta priset vilket periodiseras linjärt över perioden samt det rörliga priset vilket redovisas i den period diskutnyttjandet sker.

Uppgift	Max Poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
2.3	8	6,4 (80 %)	94 (84 %)

I deluppgift a) hade en extern firmatecknare utan styrelsens vetskap tecknat ett hyresavtal, som vid uppsägningen medförde ett skadestånd till hyresvärden motsvarande 6 månadshyror.

De flesta tentanderna konstaterade den skada bolaget lidit inte orsakats av styrelsen eller VD och därför inte inverkade på ansvarsfrågan för dessa. Några tentander ansåg att det inträffade innebar brister i den interna kontrollen och styrelsens tillsynsansvar och ville avstyrka ansvarsfriheten.

I deluppgift b) hade underskriften av den slutliga årsredovisningen fördröjts av väntan på en lösning i en tvist med en kund.

De flesta tentander konstaterade att årsredovisningen inte är avlämnad innan sista styrelseledamoten skrivit på och att detta skedde i juli, vilket innebär att årsredovisningen är för sent avlämnad och detta ska medföra en anmärkning i revisionsberättelsen. De flesta tentanderna konstaterade också att bolaget inte lidit någon skada av det inträffade och tillstyrkte därför ansvarsfriheten.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	2,8 (46 %)	30 (27 %)

Uppgiften avsåg att beskriva hur konstantförsäljning påverkar den övergripande revisionsplaneringen.

Poäng gavs vid redogörelse och motivering avseende särskild risk i kontantbranschen, bedömning av kontrollmiljön innefattande systemdokumentation och behandlingshistorik samt granskning av fullständighet genom granskning av kassarutiner, kontanthantering mm. Vidare skulle tentanden föra diskussion om den analytiska granskningen av nyckeltalen och att bokföringslagens krav var uppfyllda med avseende på underlag för intäktsredovisningen. Slutligen fick tentanden poäng vid redogörelse att lagen om åtgärder mot penningtvätt spelat in och att revisorn bör beakta betalningsströmmarna.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
3.2	4	2,8 (71 %)	87 (78 %)

I denna fråga skulle tentanden redogöra för sex granskningsmoment som bör ingå vid besök på bolaget med avseende på kontanthantering.

Poäng gavs vid flera olika granskningsåtgärder såsom att bolaget har ett godkänt kassaregister, att kunderna regelmässigt får kvitto, att bokföring sker nästföljande dag enligt bokföringslagen, att revisorn genomför provköp mm. För att erhålla full poäng krävdes att tentanden har beskrivit kontroll av kontrollremsa/journalminne, kontroll av dagskasserapport/z-kvitto samt att en inventering av kontantkassan sker.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
3.3	4	2,6 (66 %)	67 (60 %)

De flesta tentander har på ett förtjänstfullt sätt beskrivit vad som krävs av styrelsen och revisorn i samband med en kontrollbalansräkningssituation. Vissa tentander har missat att nämna att kontrollbalansräkningen ska granskas av bolagets revisor, medan andra inte har angivit att styrelsen skyndsamt ska kalla till den första kontrollstämman om kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. De flesta tentander har korrekt hänvisat till lagrummen ABL 25 kap 13 § respektive ABL 25 kap 15 §, vilket har krävts för att få full poäng. De flesta tentander har även korrekt angivit två åtgärder som kan lösa den uppkomna situationen innan årsbokslutet. Det centrala är att det ska vara två proaktiva lösningar, som kan vidtas för att lösa kontrollbalanssituationen. Vissa tentander har föreslagit alternativ såsom likvidation, detta har inte gett poäng. Andra föreslagna åtgärder som inte resulterat i poäng är uppskrivningar av anläggningstillgångar och kapitaltäckningsgaranti.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 75 % och över
3.4	6	3,1 (52 %)	44 (39 %)

De flesta tentander har på ett mycket bra sätt förklarat vad en kapitaltäckningsgaranti är, däremot har vissa missat att nämna att det ska framgå att en kapitaltäckningsgaranti ska återställa bolagets aktiekapital. Vissa tentander för ett resonemang om att en kapitaltäckningsgaranti faller ut då bolaget går med förlust eller om eget kapital uppgår till en viss nivå och omnämner således inte att den ska hantera situationer som behandlas i ABL 25 kap. Vissa tentander menar att en kapitaltäckningsgaranti

faller ut per automatik. Ett sådant svar har gett avdrag då den de facto ska avropas för att få någon effekt. I uppgift b har många tentander svarat att kapitaltäckningsgarantin aktiveras i samband med att en kontrollbalans-situation (KBR) uppstår och därmed inte fört ett resonemang kring att den ska avropas för att kunna nyttjas. I samband med detta kan ett aktieägartillskott bokföras. Många tentander menar att ett sådant avrop leder till att KBR utvisar att ingen KBR-situation längre föreligger istället för att dra slutsatsen att ingen KBR de facto krävs om en sådan kapitaltäckningsgaranti avropas korrekt. Vissa tentander har förtjänstfullt fört en god argumentation kring avrop etc. men dragit fel slutsats eller inte svarat på frågan, dvs. hur situationen i 3.3 påverkas om en kapitaltäckningsgaranti avropas.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60% och över
4.1	8	5,7 (71 %)	78 (70 %)

I deluppgift 4.1 ska tentanderna upprätta en revisionsberättelse. Förutsättningarna är i a) att moderbolaget betalt skatter och avgifter sent vid tre tillfällen och då med ett väsentligt antal dagar vilket ska anmärkas på i revisionsberättelsen. I b) framgår att det norska dotterbolaget har en osäker kundfordran om 21 mkr till följd av att en kund gått i konkurs i december 2013, dvs före bokslutsdagen. Fordran har inte reserverats per balansdagen och beloppet är att betrakta som väsentligt och av avgörande betydelse för koncernen.

Generellt har tentanderna klarat fråga a) bra även om vissa tentander har refererat till att de sena betalningarna skulle ha skett i det norska dotterbolaget varför någon anmärkning i revisionsberättelsen inte är nödvändig.

Även i fråga b) så är resultaten relativt bra även om de varierar en del. Ett flertal missar distinktionen mellan att avstyrka koncernens resultat- och balansräkning och att tillstyrka moderbolagets resultat- och balansräkning. Vidare är det flera som avstyrker även förslaget till vinstdisposition i förvaltningsberättelsen med hänvisning till att moderbolagets resultat- och balansräkning inte kunnat tillstyrkas (vilket är felaktigt). Ett antal tentander skriver även att vinstdispositionen för moderbolaget kan tillstyrkas medan vinstdisposition för koncernen avstyrks. Detta trots att det endast är vinstdisposition för moderbolaget som är aktuell och att ingen vinstdisposition för koncernen existerar. Ett område som också vållat en del problem är att många uttalat sig med reservation eller avvikande mening avseende både års- och koncernredovisning. Korrekt är att endast uttala sig med avvikande mening avseende koncernredovisningen och inte årsredovisningen för moderbolaget som inte direkt påverkas av den osäkra kundfordran. Med några undantag har de flesta som kommenterat ett eventuellt nedskrivningsbehov för aktier i dotterbolag i moderbolagets redovisning korrekt konkluderat att beloppet är oväsentligt (100 tkr) varför detta inte påverkar uttalandena i revisionsberättelsen för moderbolaget.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
4.2	6	3,7 (61 %)	69 (62 %)

I denna uppgift ska tentanden beskriva vad som krävs för att kunna redovisa en anteciperad utdelning. Dessutom undrar ekonomichefen hur utdelningen ska redovisas i moder- respektive dotterföretag samt vilka andra överväganden som moderbolaget behöver göra efter det att utdelningen har redovisats. Generellt sett bra svar på frågan. Många tentander tar endast upp kravet att moderbolaget ensamt kan besluta om utdelning och tar inte upp kravet i IAS 18 om aktieägarens rätt att få betalt ska vara säker, vilket har resulterat i poängavdrag. Vidare har ett antal tentander felaktigt svarat att utdelning av medel som fanns vid förvärvet ska minska värdet på aktier i dotterbolag. Ett stort antal tentander har även missat att moderbolaget behöver göra en bedömning av eventuellt nedskrivningsbehov i dotterföretaget, vilket resulterat i poängavdrag.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
4.3	6	5,2 (86 %)	101 (90 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för kraven för rotation av revisorer i ett bolag som är noterat på en reglerad marknad samt om Jenny Jansson, som varit särskild kvalitetsgranskare i bolaget under två års tid, kan acceptera uppdraget som revisor i bolaget. Denna fråga visade sig förhållandevis lätt vilket har resulterat i höga poäng. Gällande kraven på rotation har de flesta tentanderna hänvisat till kraven i ABL 9 kap 21§a. Vidare anser de flesta tentanderna helt korrekt att de år som Jenny varit särskild kvalitetsgranskare ska räknas bort från mandattiden om sju år. En del tentander har inte direkt svarat på frågan om Jenny kan åta sig uppdraget, vilket dock inte har resulterat i poängavdrag om det i svaret tydligt framgår att Jenny kan åta sig uppdraget.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
5.1	4	2,8 (70 %)	76 (68 %)

I delfråga a) ska tentanden redogöra för de granskningsåtgärder som vidtas vid en förstagsrevision. Tentanderna svarar generellt bra på frågan med korrekta hänvisningar till ISA 510. Några av tentanderna har inte angett att förfrågan till avgående revisor ska ske vilket har resulterat i poängavdrag.

I delfråga b) ska tentanden redogöra för de effekter som uppstår i revisorns rapportering på grund av att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis inte går att få fram för varulagrets ingående balanser. Majoriteten av tentanderna resonerar kring huruvida effekten är *väsentlig men inte av avgörande*

betydelse eller *väsentlig och avgörande betydelse*. Poäng har utdelats då ett korrekt resonemang finns där slutsatsen blir *ett uttalande med reservation* då det i förutsättningarna är givet att varulagrets utgående balans har reviderats och bedömts korrekt. Flertalet av tentanderna har inte uppfattat att även kassaflödesanalysen påverkas av att de ingående balanserna på varulagret inte går att verifiera.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
5.2	8	4,6 (57 %)	56 (50 %)

I fråga 5.2.a) ombeds tentanden att redogöra för det arbete man som koncernrevisor bör utföra för de enheter som är betydande.

Majoriteten av tentanderna har klarat uppgiften väl med korrekt hänvisning till ISA 600 men ett relativt stort antal missar att ange att man som koncernrevisor bör överväga att besöka enheten eller ha kontakt med enhetsledningen. Aktivt deltagande i riskbedömning och väsentliga områden är andra områden som tentanderna ofta missat.

I fråga 5.2.b) använder sig bolaget av en revisor som inte ingår i tentandens revisionsfirma för granskningen av det väsentliga dotterbolaget i USA, Sport Inc. Tentanden ombeds att beskriva de åtgärder som måste vidtas avseende det arbete som utförs av den lokale revisorn.

En stor andel av tentanderna missar att redogöra för de åtgärder som måste vidtas avseende en enhetsrevisor i enlighet med ISA 600 p. 19 kring utvärdering av oberoende och kompetens samt säkerställa att revisorn verkar i en miljö med aktiv tillsyn.

I fråga 5.2.c) ombeds tentanden att redogöra för de granskningsåtgärder som utförs avseende enheter som ej bedöms vara betydande.

Tentanderna svarar helt korrekt i de flesta fall att koncernrevisorn ska göra en analytisk granskning på koncernnivå. Tentander har fått avdrag om man ej angivit att resultatet härav styrker att det inte finns några betydande risker för väsentliga felaktigheter i den summerade finansiella informationen för enheter som ej är betydande.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
5.3	4	2,4 (59 %)	45 (40 %)

I frågan ska tentanden redogöra för vilka effekter som uppstår av att en tidigare medarbetare blir ledande befattningshavare hos en revisionskund. Majoriteten av tentanderna har observerat med stöd i revisorslagen 21 § och EtikR 1 att en oberoendeproblematik uppstår då Linnea kommer att ha möjlighet att påverka den finansiella rapporteringen över vilken revisorn ska lämna ett yttrande. Ett fåtal tentander har inte ansett att det föreligger risk för oberoendet vilket har resulterat i poängavdrag. För full poäng på frågan krävs att det förs ett resonemang enligt EtikR 1 290.135 gällande att det inte får finnas några åtaganden mellan revisionsbyrå och Linnea avseende rörlig lön eller andra incitament. Detta resonemang saknas hos majoriteten av tentanderna. Flera tentander kommer vidare

till slutsatsen att hotet mot oberoendet är så stort att det inte är möjligt att kvarstå som revisor vilket har gett poängavdrag. Poäng har utdelats till de tentander som har motiverat relevanta motåtgärder och dokumenterat dessa i analysmodellen tillsammans med slutsatsen att vi kan kvarstå som revisorer.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
5.4	4	2,0 (49 %)	29 (26 %)

I delfråga a) ska tentanden redogöra för vilken påverkan ett förvärv får på upplysningar avseende medelantalet anställa i koncernen. Uppgiften har vållat stora problem hos tentanderna då man inte uppfattar att tiden bolaget ingått i koncernen ska beaktas vid beräkning av antalet heltidstjänster, vilket framgår av 2006:11 - Gränsvärden. För full poäng krävs att man för ett korrekt resonemang avseende hur beräkning ska ske samt att beräkningen resulterar i ett korrekt svar, dvs 3,5 anställda varav 1,5 avser kvinnor och 2 avser män.

I delfråga b) ska tentanden redogöra för vilka upplysningar som ska lämnas som följd av förvärvet. En majoritet av tentanderna har på ett korrekt vis hänvisat till BFNAR 2012:1 kap 19.25. Ett flertal tentander redogör för vilka upplysningar som lämnas för ett helägt dotterbolag enligt ÅRL vilket inte har resulterat i poäng då frågan avser vilka upplysningar som lämnas avseende förvärvet.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
6.1	6	3,0 (50 %)	42 (38 %)

Fråga 6.1.a) avser pensionsskulder klassificerade som förmånsbestämda där aktuariella vinster och förluster redovisas enligt korridormetoden. Tentanden ombeds att redogöra för hur Steninge ABs resultat och finansiella ställning kommer att påverkas vid övergången till ett nytt regelverk.

Majoriteten av tentanderna hänvisar till korrekt regelverk IAS 19 och anger att aktuariella vinster och förluster nu ska redovisas över totalresultatet och att skulden nu ska redovisas till det fulla värdet av nuvärdet av framtida förmånsbestämda förpliktelser. Majoriteten visar också korrekt på hur resultat och finansiell ställning påverkas. Poängavdrag har givits om effekten på förvaltningstillgångar medtagits, då Steninge AB inte har några förvaltningstillgångar.

I fråga 6.1.b) ombeds tentanden att redogöra för hur en höjd ränta kommer att påverka pensionsskulden och periodens resultat.

Majoriteten av tentanderna har svarat att en höjd ränta innebär en ökad pensionsskuld och ökad kostnad/negativ påverkan på totalresultatet, vilket är fel svar. Flertalet tentander har också fört en allmän diskussion kring hur räntan ska beräknas och vad den ska baseras på.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
6.2	6	2,9 (48 %)	41 (37 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för vilka åtgärder revisorn måste utföra i sin revision beaktat att företaget anlitat en aktuarie för beräkning av pensionsskulden per 31 december 2013. Många tentander hittar inte till ISA 500 som är den relevanta standarden för revisorns agerande. Många hänvisar istället till ISA 620, trots att det i denna standard tydligt framgår att den inte behandlar specialist anlitad av företagsledningen, alternativt för en diskussion endast relaterat till IAS 19. Trots detta kommer de flesta tentanderna ändå fram till flera av de relevanta områdena som en revisor ska beakta i revisionen och tilldelas då poäng för dessa. Det är relativt många tentander som inte besvarat frågan alternativt svarat alltför kortfattat, vilket dragit ned genomsnittspoängen på frågan.

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

I denna uppgift ska tentanden redogöra för om informationsgivningen som beskrivits i förutsättningarna för uppgiften är acceptabel. Många kommer helt riktigt fram till att informationsgivningen inte är korrekt till följd av att information lämnas i förväg till analytikerna då det kan gynna enskilda aktieägare och hänvisar till noteringsavtalet (Stockholmsbörsen OMX Exchange). För att få full poäng krävs att tentanden för en diskussion kring att avtalet är så väsentligt att det påverkar värderingen och därmed ska kommuniceras genom ett offentliggörande så snart som möjligt, i direkt anslutning till beslutet. Vissa tentander för en ingående diskussion kring insiderhandel, vilket inte är direkt relevant i frågan. Det är relativt många tentander som inte besvarat frågan alternativt svarat alltför kortfattat, vilket dragit ned genomsnittspoängen på frågan.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
6.4	6	4,0 (66 %)	76 (68 %)

I denna uppgift ska tentanden beskriva vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att skattemässigt avdrag ska medges för koncerninterna räntekostnader. De flesta tentanderna har hittat till IL 24 kap där reglerna beskrivs. För full poäng på frågan krävs hänvisning till IL 24 kapitlet. Många tentander inleder med att beskriva det generella avdragsförbudet för ränteutgifter för lån i intressegemenskap. Flera tentander beskriver också innebörden av intressegemenskap vilket ger poäng på frågan. Det krävs vidare beskrivning av innebörden av båda undantagen samt båda undantagens kriterier för att erhålla maximal poäng på frågan. Många tentander har beskrivit de båda undantagen med dess kriterier och det är många tentander som har erhållit maximal poäng på frågan.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
6.5	6	3,5 (58 %)	62 (55 %)

I uppgiften ska tentanden ange vilka överväganden som tentanden gör i egenskap av vald revisor i ett moderbolag där verkligt värde på aktier i dotterbolag understiger bokfört värde med 250 Mkr och en utdelning överstigande fritt eget kapital föreslås.

Att aktiernas bokförda värde väsentligt överstiger verkligt värde har de flesta tentander konstaterat. En del har också hänvisat till Rev U 709 och beskriver att felet är väsentligt och av avgörande betydelse vilket har gett poäng. Vidare krävs också att tentanderna kommer fram till slutsatsen att balans- och resultaträkning måste avstyrkas i revisionsberättelsen samt att vinstdispositionen måste avstyrkas. Många tentander har noterat att utdelningen överstiger fritt eget kapital efter nedskrivning och har tentanden angett att det är i strid med borgenärsskyddet har poäng erhållits för detta.

Uppgift	Max poäng	Genomsnittspoäng på uppgiften	Antal tentander 60 % och över
6.6	6	2,3 (38 %)	13 (12 %)

I uppgiften ska tentanden kortfattat beskriva det regelverk som tentanden i egenskap av bolagets valda revisor har att följa vid en översiktlig granskning av bolagets hållbarhetsredovisning för 2013. Tentanden ska också beskriva innehåll och omfattning av rapporten.

Denna fråga har visat sig vara förhållandevis svår. Många tentander har hittat till RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning. Ett flertal tentander har dock inte noterat att det är en översiktlig granskning av hållbarhetsredovisningen som ska göras och har angett att ett bestyrkande ska göras med rimlig säkerhet vilket har gett poängavdrag. De tentander som har skrivit att det är ett uttalande med begränsad säkerhet och en slutsats som görs i negativ form har fått poäng för detta. Översiktlig granskning består främst av att göra förfrågningar och analytisk granskning och de tentander som beskrivit vad översiktlig granskning innebär har fått poäng. Några tentander överväger att anlita specialist inom hållbarhet och hållbarhetsredovisning och har för det erhållit poäng. Rapporten ska innehålla den översiktliga granskningens inriktning och omfattning samt åtgärder. Det är flera tentander som har beskrivit detta och för det erhållit poäng. Poäng har inte erhållits i de fall innehållet i rapporten enbart är kopierat från RevR 6.

REVISORSEXAMEN

Del I

December 2013

© Revisorsnämnden 2013

REVISORSEXAMEN

Allmänt

Datum:	3 december 2013
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

Uppgift 1	Modegrossisten AB	Poäng
	Deluppgift 1.1	5
	Deluppgift 1.2	6
	Deluppgift 1.3	6
	Deluppgift 1.4	6
	Deluppgift 1.5	4
	Deluppgift 1.6	4
	Deluppgift 1.7	4
Summa		35

Uppgift 2	Nätverkskonsulterna AB	Poäng
	Deluppgift 2.1	4
	Deluppgift 2.2	8
	Deluppgift 2.3	8
Summa		20

Uppgift 3	Matlagningstjänst AB	Poäng
	Deluppgift 3.1	6
	Deluppgift 3.2	4
	Deluppgift 3.3	4
	Deluppgift 3.4	6
Summa		20

Lycka till!

1. Modegrossisten AB (35 poäng)

Bakgrund

Modegrossisten AB är ett handelsföretag i konfektionsbranschen. Bolaget har den svenska generalagenturen för ett antal varumärken inom dammode och accessoarer. Varumärkena har hög modegrad. Kunderna består av butiker i detaljhandeln, främst mindre fristående butiker specialiserade på dammode.

Bolaget har startats och ägs av två systrar, Karin och Anna Svensson. Karin och Anna är styrelseledamöter och de är också verksamma i bolaget, främst med inköp och försäljning. Redovisningen sköts av en redovisningsbyrå.

Du har varit vald revisor i bolaget i 5 år.

Ekonomisk information (Mkr)	2012	2011	2010
Omsättning	42	38	41
Resultat före skatt	0,5	-0,5	1,0
Summa tillgångar	15	14	16
Soliditet	15 %	17 %	16 %
Medelantal anställda	9	8	8

Bolaget redovisar enligt K2 och bolaget har kalenderår som räkenskapsår.

Deluppgift 1.1 (5 poäng)

Fram t.o.m. räkenskapsår 2012 har alla materiella anläggningstillgångar skrivits av enligt plan på fem år. Avskrivningar görs med 20 % per år oavsett när under året anskaffningen skett. Under sommaren 2013 har Anna Svensson gått igenom hela anläggningsregistret. Hon har kommit fram till att den ekonomiska livslängden för de lagerhyllor som köptes under 2010 är betydligt längre än fem år. Hon skulle vilja ändra avskrivningstiden för dessa inventarier till 10 år. Anskaffningskostnaden för lagerhyllorna var 2 400 tkr.

Uppgift

- a) Kan bolaget ändra avskrivningstiden på lagerhyllor till 10 år? Motivera svaret.
- b) Till vilket planenligt värde kommer bolaget att redovisa lagerhyllorna per 2013-12-31 om avskrivningstiden ändras till 10 år? Bortse från eventuellt negativt svar i a-uppgiften.
- c) Bolaget kommer under året att ta upp en checkräkningskredit. Hur ska denna kredit redovisas i bolagets balansräkning förutsatt att den är utnyttjad?

Deluppgift 1.2 (6 poäng)

I samband med revision av varulagret per 31 december 2013 upptäcker du att varulagret är värderat till anskaffningsvärde med ett inkuransavdrag som uppgår till 10 %. Varulagret består av kläder från olika säsonger samt av accessoarer (smycken m.m.). Bolaget har inte ett lagersystem som kontinuerligt uppdateras utan baserar sin lagervärdering vid bokslutet på manuell inventering per balansdagen. Därefter upprättas en lagerlista.

Du ska nu bestämma vilka granskningsåtgärder som bör utföras med avseende på värderingen av varulagret.

Uppgift

Beskriv tre lämpliga granskningsåtgärder och syftet med dessa för att säkerställa att värdering av varulagret har gjorts i enlighet med redovisningsreglerna i K2 avseende inkuransavdrag.

Deluppgift 1.3 (6 poäng)

I samband med revision av balansposterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter per 2013-12-31 noterar du att följande poster är upptagna i balansräkningen:

- Förutbetald företagsförsäkringspremie för 2014
- Förutbetald mässkostnad för en stor modemässa i Milano i februari 2014. Bolaget brukar åka på denna mässa ungefär vart tredje år
- Förutbetald utbildning i mars 2014 inför införandet av ett nytt lagerredovisningssystem
- Upplupen kostnad för revision avseende 2013 års revision
- Upplupen semesterlöneskuld beräknad per 2013-12-31
- Upplupen individuell pensionsförsäkring för ägarna avseende december 2013 som ska betalas i januari 2014

Uppgift

På vilket/vilka sätt kan dessa poster redovisas enligt K2?

Deluppgift 1.4 (6 poäng)

I december 2013 har bolaget lånat ut 100 000 kr till Annas makes bolag som hamnat i likviditetskris pga. vikande lönsamhet. Makens bolag driver en elektronikbutik som fått hård konkurrens från en nyetablerad butik tillhörande en stor elektronikkedja. Revers har utfärdats och lånet löper med marknadsmässig ränta och har återbetalats tillsammans med ränta i februari 2014.

Uppgift

Kommer detta förhållande att påverka din revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013 som ska avges i mars 2014 och i så fall på vilket sätt?

Deluppgift 1.5 (4 poäng)

I samband med årets revision noterar du följande kostnader som är bokförda som övriga personalkostnader i bolaget:

- En faktura från ett gym. Fakturan avser årskort för de två delägarna om totalt 10 000 kr.
- Utläggsredovisning från Karin med bl.a. kvitto från ICA på kaffe, frukt, mineralvatten, smör, bröd och pålägg.

Uppgift

Hur ska dessa kostnader hanteras skattemässigt i bolaget?

Deluppgift 1.6 (4 poäng)

Bolaget använder sig av en redovisningsbyrå för löpande redovisning, upprättande av årsbokslut m.m. Du är revisor i ytterligare ett bolag i samma storlek som använder sig av denna redovisningsbyrå. Redovisningsbyrån, som inte är nöjd med sin nuvarande revisor, tycker att ert samarbete fungerar bra och vill därför att du går in som revisor i redovisningsbyrån.

Uppgift

Hur ställer du dig till förfrågan om att bli vald revisor i redovisningsbyrån som hanterar två av dina ca 50 kunder?

Deluppgift 1.7 (4 poäng)

För att få ett större produktutbud har styrelsen planer på att förvärva ett annat bolag i branschen. Man för nu förhandlingar med ägarna till ett bolag, Klädkompaniet AB, som är intresserade av att sälja. Begärd köpeskilling uppgår till det egna kapitalet i Klädkompaniet AB. Den ekonomiska informationen för detta bolag ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2012	2011	2010
Omsättning	40	42	45
Resultat före skatt	0,5	1,0	2,0
Summa tillgångar	17	16	18
Soliditet	10 %	11 %	10 %
Medel antal anställda	11	12	12

Uppgift

Om Modegrossisten AB förvärvar Klädkompaniet AB under hösten 2013, kommer Modegrossisten AB då att för räkenskapsår 2013 kunna fortsätta redovisa enligt K2? Kommer Modegrossisten AB att för räkenskapsår 2013 behöva upprätta koncernredovisning?

2. Nätverkskonsulterna AB (20 poäng)

Bakgrund

Nätverkskonsulterna AB är ett konsultföretag inom IT-nätverk (servrar m.m.) som utför installation av servrar och nätverk samt utbildar i användandet av dessa. Bolaget omsätter ca 300 Mkr och har god lönsamhet. Ägare är 25 av de verksamma konsulterna.

Ekonomisk information (Mkr)	2012	2011	2010
Omsättning	298	275	283
Resultat före skatt	15,2	10,3	12,8
Summa tillgångar	113	98	95
Soliditet	29 %	26 %	27 %
Medelantal anställda	402	375	380

Bolaget redovisar enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) och har kalenderår som räkenskapsår. Du är huvudansvarig revisor sedan tre år tillbaka.

Deluppgift 2.1 (4 poäng)

Under 2013 har en amerikansk tillverkare av hårdvara (servrar m.m.) tagits in som leverantör till Nätverkskonsulterna AB. I samband med detta har den amerikanska tillverkaren också visat intresse för att gå in som delägare i bolaget.

En överenskommelse har träffats med det amerikanska bolaget som genom sitt svenska dotterbolag kommer att gå in som delägare i bolaget. Detta ska göras via en riktad nyemission på en extra bolagsstämma under hösten 2013. Nyemissionen är en kontantemission.

Uppgift

Vilket/vilka intyg/yttranden och granskningsinsatser kommer att vara aktuella för dig som vald revisor i samband med denna emission?

Deluppgift 2.2 (8 poäng)

- a) Nätverkskonsulterna har slutit ett avtal med en av sina kunder om leverans av servrar och installation av dessa. Bolagen har kommit överens om ett totalpris på 250 000 kronor (exkl. moms). Leverans, internkalkyl över kostnaden och faktureringsplanen ser ut som följer:

Tidpunkt	Vara/tjänst	Varu-/tjänstekostnad	Faktureringstidpunkt
Oktober 2013	Leverans av servrar	150 000	Efter genomförd installation
December 2013	Installation av servrar	50 000	Vid slutförandet och godkännande av arbetet

Uppgift

Redogör för när och med vilka belopp bolaget ska intäktsföra försäljningen.

- b) En annan tjänst bolaget levererar är lagringsutrymme på bolagets servrar. Bolaget har slutit avtal med en av sina kunder om att upplåta utrymme motsvarande 1 000 GB för en period av 3 år. Perioden omfattar 1 oktober 2013 – 30 september 2016. Kunden betalar ett fast pris per år, 10 000 kronor med tillägg av ett rörligt pris per månad som är beroende av utnyttjat diskutrymme 10 kr/GB. Det fasta priset faktureras i början av avtalsperioden och det rörliga priset faktureras månadsvis i efterskott. Under perioden har 80 GB nyttjats per månad, dvs totalt 240 GB.

Uppgift

Vad uppgår redovisade intäkter från detta avtal till vid räkenskapsårets slut 2013?

Deluppgift 2.3 (8 poäng)

I samband med avgivande av revisionsberättelse för 2013 har du följande noteringar som eventuellt kan komma att påverka revisionsberättelsens utformning:

- a) Bolagets VD sade upp sig i samband med att den amerikanska ägaren kom in i bolaget. En representant för den nya ägaren, Sam Miller, gick tillfälligt in som extern firmatecknare under några månader, sommarhalvåret 2013, tills dess att en ny VD rekryterades. Sam Miller registrerades inte som VD och var inte styrelseledamot. Något krav på VD fanns inte i bolagsordningen. Ny VD registrerades i oktober 2013 och Sam Miller avregistrerades som extern firmatecknare. I november 2013 konstaterade styrelsen att Sam tecknat ett nytt hyresavtal för nya, större och modernare lokaler, då han planerade för att utöka verksamheten kraftigt. Styrelsen hade ingen kännedom om detta avtal. Bolaget hade lång tid kvar på sitt befintliga hyreskontrakt, varför styrelsen valde att säga upp det nya hyresavtalet. Detta innebar att bolaget fick betala skadestånd till hyresvärden, motsvarande 6 månadshyror.

Hyresavtalet sades upp i december 2013 och beloppet reserverades i bokslutet per 2013-12-31.

- b) Antag att bolaget under våren 2014 hade en tvist med en kund om en väsentlig fordran avseende en leverans under hösten 2013. Styrelsen var angelägen om att ta in de ekonomiska effekterna av denna tvist i årsbokslutet per 2013-12-31. Tvisten blev slutligen löst efter midsommar 2014. Bolaget hanterade effekterna av lösningen i årsredovisningen för 2013 under sista veckan i juni 2014. Du granskade slutlig version av årsredovisningen under sista veckan i juni och konstaterade att transaktionen blivit korrekt hanterad i årsredovisningen. Styrelsens underskrift av årsredovisningen daterades den 29 juni 2014. En av styrelseledamöterna var bortrest under denna period och blev slutligt informerad om ändringarna i årsredovisningen när han var tillbaka i Sverige andra veckan i juli då han också undertecknade årsredovisningen. Du fick den därefter till dig för avgivande av revisionsberättelse.

Uppgift

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

3 Matlagningstjänst AB (20 poäng)

Bakgrund

Matlagningstjänst AB är ett bolag som erbjuder olika typer av konsulttjänster inom matlagning. Bolaget inriktar sig mot företagsmarknaden, med erbjudanden om bl.a. matlagningskvällar och kickoffer. För den privata marknaden erbjuds catering till fester, matlagningskurser m.m. Utöver detta driver Matlagningstjänst även butik i sina lokaler där man säljer närproducerade ostar och charkuterier.

Matlagningstjänst ägs av ett franskt familjeägt bolag som bedriver motsvarande verksamhet i totalt fem länder. Bolaget är i en expansionsfas och finns i dagsläget etablerat på 11 orter i Sverige och beräknas under 2013 omsätta ca 60 Mkr. Enligt företagets affärsplan ska man vara etablerad på 20 orter i Sverige innan år 2020 och då omsätta minst 100 Mkr. Till följd av den höga expansionstakten har lönsamheten varit dålig under de senaste två räkenskapsåren 2011 och 2012. Budgeten för 2013 visar på ett nollresultat.

Bolagets räkenskapsår är kalenderår och man tillämpar BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3). Du har varit revisor i bolaget i tre år.

Ekonomisk information (Mkr)	2012	2011	2010
Omsättning	55	40	27
Resultat före skatt	-2.4	-1,1	0,2
Summa tillgångar	14	15	11
Soliditet	10 %	17 %	33 %
Medelantal anställda	15	10	8

Fördelningen av bolagets budgeterade omsättning för 2013 mellan konsultuppdrag respektive butiksförsäljning är sådan att tjänsterna står för ca 40 Mkr och butiksförsäljningen ca 20 Mkr.

Deluppgift 3.1 (6 poäng)

Inför 2013 års granskning arbetar du inledningsvis med revisionsplaneringen. Som en del i denna ingår att säkerställa en korrekt redovisning av bolagets butiksförsäljning. Av bolagets försäljning uppgår fortfarande kontantförsäljning till ett väsentligt belopp.

Uppgift

Beskriv hur kontantförsäljningen påverkar din övergripande revisionsplanering och vilka revisionsinsatser du bedömer lämpliga i 2013 års granskning?

Deluppgift 3.2 (4 poäng)

I samband med granskning av butiksförsäljningen har du för avsikt att göra besök i butik för att kontrollera bolagets kontanthantering.

Uppgift

Beskriv sex granskningsmoment som bör ingå i ditt granskningsprogram vid besöket.

Deluppgift 3.3 (4 poäng)

Till följd av den svaga konjunkturen som framförallt påverkar företagsmarknaden visar sig bolagets resultat för 2013 utvecklas negativt. Bolagets ekonomichef kontaktar dig den 11 oktober 2013 och meddelar att det egna kapitalet var förbrukat per den 30 september 2013.

Uppgift

Redogör kort för vilka åtgärder bolaget nu ska vidta samt föreslå två olika möjligheter bolaget har att lösa den uppkomna situationen på innan årsbokslutet.

Deluppgift 3.4 (6 poäng)

Det visar sig att bolaget innehar en kapitaltäckningsgaranti från ägarna utställd redan den 11 mars 2013.

Uppgift

- a) Beskriv vad en kapitaltäckningsgaranti innebär och på vilket sätt den kan användas?
- b) Beskriv hur kapitaltäckningsgarantin daterad den 11 mars 2013 påverkar den uppkomna situationen i uppgift 3.3.

REVISORSEXAMEN
Del II

December 2013

© Revisorsnämnden 2013

REVISORSEXAMEN

Allmänt

Datum:	4 december 2013
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

Uppgift 4	Bara Boats AB	Poäng
	Deluppgift 4.1	8
	Deluppgift 4.2	6
	Deluppgift 4.3	6
Summa		20

Uppgift 5	Sport Holding AB	Poäng
	Deluppgift 5.1	4
	Deluppgift 5.2	8
	Deluppgift 5.3	4
	Deluppgift 5.4	4
Summa		20

Uppgift 6	Steninge AB	Poäng
	Deluppgift 6.1	6
	Deluppgift 6.2	6
	Deluppgift 6.3	5
	Deluppgift 6.4	6
	Deluppgift 6.5	6
	Deluppgift 6.6	6
Summa		35

Lycka till!

4 Bara Boats AB (20 poäng)

Bakgrund

Bara Boats AB (publ) är moderbolag i en koncern som tillverkar och säljer fritidsbåtar. Koncernens omsättning uppgick 2013 till 850 Mkr. Försäljningen har sedan 2008 minskat och koncernen har haft lönsamhetsproblem under de senaste fem åren (2008-2012). Moderbolaget i koncernen är sedan fyra år noterat på Nasdaq OMXs Small Cap-lista.

Koncernen består, utöver moderbolaget, av fyra helägda rörelsedrivande bolag i Sverige, Norge, Danmark och Finland.

Ekonomisk information (Mkr) Koncernen	2013	2012	2011
Omsättning	850	980	1 150
Resultat före skatt	0	- 40	10
Summa tillgångar	290	330	350
Soliditet	10 %	10 %	18 %
Medel antal anställda	88	104	120

Ekonomisk information (Mkr) Moderbolaget	2013	2012	2011
Omsättning	6	16	14
Resultat före skatt	-10	0	0
Summa tillgångar	160	170	171
Soliditet	7 %	14 %	14 %
Medelantal anställda	4	4	4

Bolagets räkenskapsår är kalenderår och tillämpade redovisningsprinciper är IFRS för koncernen och RFR 2 i moderbolaget samt i det svenska dotterbolaget. Övriga dotterbolag följer lokala redovisningsregler i sin legala årsredovisning. I förslaget till vinstdisposition för räkenskapsåret 2013 föreslås ingen utdelning.

Du har varit huvudansvarig revisor de senaste två åren.

Deluppgift 4.1 (8 poäng)

Bara Boats AB äger samtliga aktier i ett norskt bolag som bildades av Bara Boats AB i mitten av 90-talet. Bokfört värde på aktierna i dotterbolaget är 100 Tkr.

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

- a) I oktober, november och december 2013 har bolaget pga. likviditetsbrist inte betalat sina skatter och avgifter i rätt tid. Moms har inbetalats 10-15 dagar för sent och arbetsgivaravgift och källskatt har betalats ca 20 dagar för sent under alla dessa månader.

- b) I rapporteringen från dotterbolagsrevisorerna i Norge avseende bokslutsrevisionen 2013 framgår att dotterbolaget i Norge inte skrivit ned en osäker kundfordran uppgående till 21 Mkr. Fordran förföll redan i juni 2013 men dotterbolaget bedömer att betalning ska erhållas. Dotterbolagsrevisorerna bedömer dock detta som osannolikt då kunden, en återförsäljare på norska västlandet, i december 2013 ansökt om konkurs. Eftersom dotterbolaget inte avser att justera sin bedömning kommer dotterbolagsrevisorerna inte att tillstyrka resultat- och balansräkning.

Uppgift

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

Deluppgift 4.2 (6 poäng)

I oktober 2013 kontakter bolagets ekonomichef dig då moderbolaget avser att redovisa en anteciperad utdelning från det svenska dotterbolaget uppgående till 8 Mkr. Dotterbolaget förvärvades i april 2010. Fritt eget kapital i dotterbolaget uppgår till 12 Mkr per den 30 september 2013. Dotterbolaget har redovisat nollresultat sedan bolaget förvärvades. Således fanns fritt eget kapital (12 Mkr) i dotterbolaget vid förvärvstidpunkten. Syftet med utdelningen är att ytterligare förstärka moderbolagets finansiella ställning.

Uppgift

- a) Vad krävs för att moderbolaget ska få redovisa en anteciperad utdelning som intäkt?

- b) Ekonomichefen vill att du beskriver hur den anteciperade utdelningen redovisas i moder- respektive dotterföretag vid bokslutet 2013 och vilka andra överväganden som moderbolaget ska göra efter det att utdelningen redovisats.

Deluppgift 4.3 (6 poäng)

Du har varit huvudansvarig revisor (byråval) i två år. Utöver byråval har bolaget även valt Lina Larsson personligen som påskrivande revisor (också från din byrå). Inför kommande årsstämma konstateras att Lina inte längre kan vara påskrivande revisor pga. reglerna om rotation. Till ny personligt vald revisor har föreslagits Jenny Jansson. Jenny Jansson som är auktoriserad revisor och mycket erfaren har de senaste två åren fungerat som särskild kvalitetsgranskare för detta uppdrag.

Uppgift

- a) Redogör för vad som gäller för krav på rotation av revisorer för detta bolag.
- b) Redogör för om Jenny kan acceptera uppdraget beaktat informationen ovan och hur många år hon i så fall kan vara revisor i bolaget.

5 Sport Holding AB (20 poäng)

Bakgrund

Du är vald revisor i Sport Holding AB, moderbolag i en koncern, sedan årsstämman 2013. Koncernen tillverkar och säljer främst kläder och sportutrustning till detaljhandeln. Omsättningen för 2012 uppgick till dryga 2 100 Mkr. Då branschen haft det relativt tufft de senaste åren uppvisar koncernen endast en marginell vinst om 12 Mkr före skatt. Koncernen består förutom av moderbolaget av 10 helägda dotterbolag runtom i världen. Huvudkontoret finns i Borås och koncernen har ca 400 anställda. Bolaget är till 100 procent ägt av dess grundare Hans Hansson med familj.

Ekonomisk information (Mkr) Koncernen	2012	2011	2010
Omsättning	2 100	2 050	2 000
Resultat före skatt	12	24	26
Summa tillgångar	735	770	783
Soliditet	28	30	31
Medelantal anställda	400	420	411

Bolaget upprättar sin koncernredovisning i enlighet med K3. Räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 5.1 (4 poäng)

Du blev vald som revisor i Sport Holding AB vid årsstämman den 13 maj 2013, och du är vald för en period om fyra år från och med räkenskapsåret 2013.

Uppgift

- a) Redogör kortfattat för de granskningsåtgärder som du vidtar som ny revisor för att säkerställa de ingående balanserna för räkenskapsåret 2013.

Då du tillträdde som ny revisor per den 13 maj 2013 har du ej fysiskt kunnat observera varulagrets existens vid ingången av räkenskapsåret. Du har heller inte på annat sätt kunnat verifiera balansen per 31 december 2012. Tidigare revisor har heller inte medverkat vid inventeringen den 31 december 2012. Du bedömer att posten varulager är väsentlig. Vid årsbokslutet 31 december 2013 bedömer du att varulagret är korrekt redovisat.

Uppgift

- b) Redogör för din rapportering i det fall du inte bedömer att du kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna av varulager.

Deluppgift 5.2 (8 poäng)

Sport Holding AB är ett holdingbolag. Bolaget äger aktier i de 10 dotterbolagen samt ansvarar för koncernens finansiering. All verksamhet bedrivs i dotterbolagen, där det svenska dotterbolaget Sport Online AB står för cirka 30 procent av koncernens omsättning. Du är vald revisor även i Sport Online AB.

Ägaren Hans Hansson har velat behålla de lokala revisorerna i Sport Holdings dotterbolag i USA, Sport Inc. då han anser detta mest kostnadseffektivt. Sport Inc. står för cirka 15 procent av koncernens omsättning. I övriga dotterbolag har din revisionsfirma fått revisionsuppdraget vilket du samordnar.

I din utvärdering av koncernstrukturen har du kommit fram till att fyra av enheterna (dotterbolagen) är betydande och sex inte är betydande.

Uppgift

- a) Beskriv kortfattat hur du som koncernrevisor medverkar i det arbete som enheternas revisorer utför för de enheter som du anser är betydande.
- b) Beskriv kortfattat de åtgärder du som revisor för Sport Holding AB måste vidta avseende den rapportering du får från Sport Inc's revisorer för att kunna uttala dig om koncerns resultaträkning, balansräkning, kassaflöden och noter 2013.
- c) Beskriv vilka granskningsåtgärder du utför för de enheter som inte är betydande.

Deluppgift 5.3 (4 poäng)

I december 2013 meddelar din närmaste medarbetare, Linnea Jansson, att hon har fått anställning som ekonomichef för Sport Holding AB. Hon kommer att tillträda sin nya anställning redan den 1 januari 2014. Linnea har varit en nyckelperson i revisionen av såväl koncernen som det svenska dotterbolaget. Linnea har skött merparten av all kontakt med enheternas revisorer samt ansvarat för revisionen av moderbolag, koncern och Sport Online AB. Som ekonomichef ingår Linnea i bolagets ledningsgrupp. Årsboks slutsgranskningen av räkenskapsåret 2013 ska enligt plan utföras från och med 1 februari 2014, då Linnea redan tillträtt sin nya befattning.

Uppgift

Redogör för om och i så fall hur detta påverkar din revision av räkenskapsåret 2013.

Deluppgift 5.4 (4 poäng)

Sport Holding AB förvärvade i oktober 2013 samtliga aktier i ett franskt bolag, numera Sport France SAS.

Sport Holding AB ska enligt ÅRL 5 kap 18§ lämna upplysning om medelantalet anställda. Med anledning av förvärvet av Sport France SAS ber nu redovisningschefen dig om råd kring hur anställda i det förvärvade bolaget ska beaktas i notupplysningen i årsredovisningen för 2013. Sport France SAS har vid förvärvstillfället 31 oktober 2013 samt vid räkenskapsårets utgång 12 anställda män och 10 anställda kvinnor. Samtliga anställda förutom 2 av bolagets anställda kvinnor arbetar heltid. 2 kvinnor jobbar 75 procent vardera.

Uppgift

- a) Redogör för hur förvärvet av Sport France SAS kommer påverka uppgiften om antalet anställda i koncernens notupplysning.
- b) Redogör kortfattat för de upplysningar som bolaget bör lämna i årsredovisningen för 2013 avseende rörelseförvärvet.

6 Steninge AB (35 poäng)

Bakgrund

Du är vald revisor i bolaget Steninge AB sedan årsstämman 2008. Bolaget är moderbolag i en koncern inom verkstadsindustrin med säte i Steninge i Halland. Bolaget är noterat på Nasdaq OMXs Mid Cap-lista.

Ekonomisk information (Mkr) Koncernen	2012	2011	2010
Omsättning	4 200	4 150	4 100
Resultat före skatt	210	195	200
Summa tillgångar	1 250	1 270	1 130
Soliditet	32	31	34
Medelantal anställda	322	305	317

Bolaget upprättar sin koncernredovisning enligt IFRS och bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 6.1 (6 p)

Koncernens svenska pensionsskulder är klassificerade som en förmånsbestämd plan. Ekonomichefen Sven Larsson tar kontakt med dig med anledning av de nya reglerna för pensionsredovisning 2013. Han undrar vilka konsekvenser de nya reglerna får baserat på koncernens ställning per 2012-12-31 för året 2013. Du och ekonomichef Sven Larsson har också en diskussion kring hur ändring av väsentliga antaganden kan komma att påverka pensionsskuldens storlek.

Steninge AB redovisar i dagsläget aktuariella vinster och förluster för förmånsbestämda pensionsplaner enligt den s.k. korridormetoden och har oredovisade ackumulerade aktuariella förluster. Bolaget har inga förvaltningstillgångar.

Uppgift

- Redogör kortfattat för hur Steninge AB:s resultat och finansiella ställning kommer att påverkas av det nya regelverket som träder i kraft 1 januari 2013. Bortse ifrån kravet på upplysning om byte av redovisningsprincip.
- Redogör kortfattat för hur en höjd ränta kommer att påverka pensionsskulden och periodens resultat.

Deluppgift 6.2 (6 poäng)

Steninge AB anlitar en erkänd aktuarie för beräkning av pensionsskulden. Företaget förlitar sig helt på detta arbete för sin avsättning per 2013-12-31.

Uppgift

Redogör för vilka åtgärder du måste göra i din revision inför eller vid årsbokslutet 2013 med hänsyn till detta.

Deluppgift 6.3 (5 poäng)

Steninge AB har slutit ett mycket betydande avtal med en samarbetspartner den 16 september 2013 efter börsens stängning. Samarbetet är strategiskt viktigt och bedöms få en stor effekt på framtida intjäning. Bolaget har för avsikt att pressmeddela detta dagen efter, dvs. den 17 september 2013, innan börsen öppnar. Bolagets informationsavdelning har emellertid en analytikerträff samma kväll och meddelar då att ett avtal slutits. En effekt av detta är bl.a. att det går att läsa om samarbetsavtalet i morgonens tidningar den 17 september 2013.

Uppgift

Redogör för om denna informationsgivning är acceptabel.

Deluppgift 6.4 (6 poäng)

Steninge AB har omfattande koncernintern in- och utlåning mot sina dotterbolag som finns runtom i världen. Med anledning av regelverket kring ränteavdragsbegränsning som trätt i kraft 2013 ber bolagets finanschef Sonja Svensson att du redogör för det nya regelverket.

Uppgift

Beskriv kortfattat regelverket kring ränteavdragsbegränsningar i inkomstskattehänseende och de kriterier som behöver vara uppfyllda för att skattemässigt avdrag ska medges för koncerninterna räntekostnader.

Deluppgift 6.5 (6 poäng)

Steningekoncernen innehar stora värden i dess verksamhet i Spanien som bedrivs i det helägda dotterbolaget Steninge S.A. Till följd av den ekonomiska oron i Spanien har försäljningen de senaste två åren halverats. Steninge har därför gjort en nedskrivning av värdet på goodwill och immateriella rättigheter kopplade till den spanska verksamheten om 250 Mkr i samband med årsbokslutet 2013. I samband med granskningen noterar du att värdet på andelar i det spanska dotterbolaget som finns redovisade i moderbolaget dock kvarstår oförändrat. Du anser att verkligt värde understiger bokfört värde med 250 Mkr varför du framför att värdet bör skrivas ned. Fritt eget kapital i moderbolaget uppgår till 270 Mkr. Styrelsen har slagit fast bokslutet och till årsstämman lämnat förslag om att lämna utdelning med 1 kr per aktie, vilket ger en total föreslagen utdelning om 30 Mkr.

Uppgift

Vilka överväganden gör du med anledning av att moderbolagets andelar i dotterbolaget ej skrivits ned?

Deluppgift 6.6 (6 poäng)

Steninge AB anser att ett hållbart företagande är av största vikt för bolaget.

Hållbarhetsredovisningen upprättas i enlighet med Global Reporting Initiatives (GRI) ramverk där rapportering sker av 10 indikatorer inom områdena ekonomi, miljö och sociala förhållanden. Därför har Steninge AB:s styrelse tagit beslut om att hållbarhetsredovisningen för 2013 ska granskas översiktligt.

Uppgift

Beskriv kortfattat det regelverk som du har att följa då du översiktligt ska granska bolagets hållbarhetsredovisning för år 2013. Ange också innehåll och omfattning av din rapport.

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Nätverkskonsulterna AB, org.nr 556000-0000

Rapport om årsredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för Nätverkskonsulterna 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 Nätverkskonsulterna 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 Nätverkskonsulterna 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.

A-stad den 15 juli 2014

Revisionsbyrå AB

A.A.
Auktoriserad revisor

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Bara Boats AB, org.nr 556XXX-XXXX

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för Bara Boats AB för räkenskapsåret 2013.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen och koncernredovisningen

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och koncernredovisning som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen, och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen och koncernredovisningen 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 och koncernredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i årsredovisningen och koncernredovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 och koncernredovisningen 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 och koncernredovisningen.

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 moderbolagets finansiella ställning per den 31 december 2013 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december 2013 och av dess finansiella resultat för året enligt International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Vi tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget och koncernen.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver vår revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har vi även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Bara Boats 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 och koncernredovisningen 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

December 2013

© Revisorsnämnden 2013

Svar deluppgift 1.1

- a) **Ja**, enligt punkt 10.22 i BFNAR 2008:1 får avskrivningsplanen omprövas om planen är **uppenbart felaktig** och eftersom Anna kommit fram till att livslängden på lagerhyllorna är betydligt längre än fem år är den uppenbart felaktig.
- b) Utgående planenligt värde på lagerhyllorna är per 2012-12-31 960 tkr (2 400 – (480x3)). **Kvarvarande livslängd är 7 år** enligt den nya bedömningen av den ekonomiska livslängden om 10 år. 960 tkr fördelat på 7 år innebär 137 tkr i avskrivning per år. Planenligt restvärde per 2013-12-31 blir **823 tkr** (960 – 137).
- c) Enligt punkt 17.5 i BFNAR 2008:1 ska en nyttjad checkräkningskredit normalt redovisas som **långfristig skuld**. En förutsättning för detta är att den förväntas **nyttjas** även efter balansdagen och att det är **troligt att den förnyas**.

Svar deluppgift 1.2

Varulagret består av damkläder m.m. från olika säsonger och det kan antas att ju äldre kläderna är desto högre risk för ekonomisk inkurans föreligger. För att kontrollera värderingen inklusive att erforderligt inkuransavdrag görs kan följande granskningsåtgärder utföras:

- Ta del av bolagets **rutiner vad gäller inkurans** i lagret. Hur hanterar man varor som inte längre säljs? Sker löpande utrensning i lagret? Syftet är att få en förståelse för hanteringen och därmed kunna bedöma varulagrets aktualitet.
- Eftersom lagret ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde, bör nettoförsäljningsvärde för de olika artiklarna jämföras med anskaffningsvärdet. Särskilt fokus bör ges på nettoförsäljningsvärdet för de äldsta artiklarna. Syftet är att **säkerställa att det lägsta av nettoförsäljningsvärde och anskaffningsvärde använts**.
- Kontrollera lagerrörelserna när det gäller de äldsta artiklarna eller varugrupperna. Kontrollera när de senast såldes och till vilket pris. Syfte är att bedöma inkuransen genom att på artikelnivå analysera **omsättningshastigheten**.
- Kontrollera anskaffningspris stickprovvis mot faktura. Syftet är att säkerställa att rätt värde används vid fastställande av anskaffningsvärdet.
- Kontrollera nettoförsäljningsvärde stickprovvis på artiklarna mot försäljningspris för att säkerställa att rätt värde använts vid tillämpning av lägsta värdets princip.

Svar deluppgift 1.3

Enligt huvudregeln i K2 ska en utgift för en tjänst eller annan prestation redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. Enligt K2 punkt 7.9 finns förenklingsregler avseende utgifter som återkommer varje räkenskapsår och ej varierar mer än 20 % mellan åren. Dessa förenklingsregler får tillämpas, men det är inget krav. För varje enskild utgift måste förenklingsregeln tillämpas konsekvent. Förenklingsregeln gäller inte personalkostnader.

Ovanstående poster kan alltså redovisas enligt följande:

- Förutbetalad företagsförsäkringspremie för 2014 - återkommande utgift, behöver ej periodiseras, men får periodiseras.
- Förutbetalad mässkostnad för en stor modemässa i Milano i februari 2014. Bolaget brukar åka på denna mässa ungefär vart tredje år – ej återkommande utgift, ska periodiseras
- Förutbetalad utbildning i mars 2014 inför införandet av ett nytt lagerredovisningssystem – ej återkommande utgift, ska periodiseras (alternativt ses detta som personalkostnad och ska även då periodiseras eftersom förenklingsregeln inte är tillämplig på personalkostnader)
- Upplupen kostnad för revision avseende 2013 års revision – återkommande utgift, behöver ej periodiseras, men får periodiseras
- Upplupen semesterlöneskuld beräknad per 2013-12-31 - personalkostnad som förenklingsregeln ej får tillämpas på, ska periodiseras
- Upplupen individuell pensionsförsäkring för ägarna avseende december 2013 som ska betalas i januari 2014 - personalkostnad som förenklingsregeln ej får tillämpas på. Ska i normalfallet kostnadsföras den period betalning sker, dvs. 2014, men om det avser ett åtagande per balansdagen ska den kostnadsföras 2013.

Svar deluppgift 1.4

Enligt **aktiebolagslagens 21 kapitel 1 §** punkt 5 ingår Annas makes bolag i den **förbjudna kretsen**. Undantag finns för s.k. kommersiella lån som enligt 2 § utgörs av lån som lämnas av affärsmässiga skäl och som är uteslutande avsedda för gäldenärens rörelse. I detta fall har lånet lämnats för att hjälpa makens bolag ur en likviditetskris och är **inte lämnat av affärsmässiga skäl**.

Trots att lånet har återbetalats måste jag **anmärka** på att ett förbjudet lån **förekommit** under räkenskapsåret. Eftersom lånet vid avgivande av revisionsberättelsen är återbetalt med ränta har det **inte lett till någon skada** för bolaget. Förhållandet kommer därför inte att påverka mitt uttalande om ansvarsfrihet.

I revisionsberättelsen kommer jag att skriva en rubrik "Anmärkning" efter uttalandesatserna i del två av revisionsberättelsen och där skriva: "Under räkenskapsåret har ett **lån till ett närstående bolag lämnats i strid med aktiebolagslagens regler i 21 kap**. Lånet har återbetalats efter räkenskapsårets utgång med en marknadsmässig ränta och har därför inte medfört någon skada för bolaget och därmed **inte påverkat mitt uttalande avseende ansvarsfriheten.**"

Svar deluppgift 1.5

Enligt inkomstskattelagens 11 kap 11 § ska vissa personalvårdsförmåner inte tas upp till beskattning hos den enskilde. Detta innefattar enligt 12 § bl.a. förfriskningar och enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid samt enklare slag av motion och annan friskvård.

För att kostnaden för gymkortet ska vara att betrakta som skattefri friskvård gäller att **hela personalen måste omfattas** av erbjudande om skattefri friskvård. Årskort på gym av "normalt slag" är en **skattefri förmån** som är avdragsgill för bolaget. 5 000 kr för ett årskort på gym kan betraktas som normalt. Om endast de två delägarna omfattas av erbjudande om gymkort är det en **skattepliktig förmån** för dem och avdragsgill för bolaget tillsammans med sociala avgifter på värdet.

Kvittot från ICA får anses rymmas inom begreppet "**enklare förtäring** i samband med arbetet" och är därmed **avdragsgill** som personalkostnad i bolaget.

Svar deluppgift 1.6

Enligt 21 § Revisorslagen ska en revisor avböja ett revisionsuppdrag om det finns omständigheter som kan **rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet**. Att ha direkt eller indirekt **ekonomiskt intresse** i uppdragsgivarens verksamhet är en sådan omständighet. Revisorn kan enligt Revisorslagen vidta motåtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet eller självständighet.

I ett flertal av Revisorsnämndens tillsynsärenden har denna fråga hanterats. I de flesta fallen konstateras att inga motåtgärder satts in och att **revisorns opartiskhet och självständighet därmed kan ifrågasättas**.

Mot bakgrund av praxis inom området väljer jag därför att **avböja att bli revisor** i redovisningsbyrån för att undvika att förtroendet för min opartiskhet och självständighet rubbas.

Svar deluppgift 1.7

BFNAR 2008:1 Mindre företag (K2) får tillämpas av mindre företag och moderföretag i mindre koncerner. Mindre företag och mindre koncern är enligt reglerna i ÅRL de företag som uppfyller högst ett av följande kriterier:

- Omsättning de två senaste åren mer än 80 Mkr
- Balansomslutning de två senaste åren mer än 40 Mkr
- Antal anställda de två senaste åren mer än 50

Modegrossisten AB uppfyller inte något av dessa kriterier och är därför ett mindre företag.. Även Klädkompaniet AB är ett mindre företag då det inte heller uppfyller något av ovanstående kriterier. Efter förvärvet kommer en koncern att uppstå. Denna koncern kommer att uppfylla kriteriet avseende omsättning, men inte avseende balansomslutning och antal anställda. Det innebär att koncernen är en mindre koncern enligt ÅRL och att Modegrossisten AB kan tillämpa K2 Enligt ÅRL 7 kap 3 § behöver moderföretag i mindre koncerner inte upprätta koncernredovisning, vilket innebär att Modegrossisten AB kan fortsätta redovisa enligt K2 och behöver inte upprätta koncernredovisning för räkenskapsåret 2013.

Svar deluppgift 2.1

Då emissionen ska behandlas på en extra bolagsstämma måste styrelsen ta fram en redogörelse över händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som inträffat efter det att årsredovisningen lämnats. Som revisor behöver jag **granska denna redogörelse** och **lämna ett yttrande** över den. Yttrandet skrivs enligt exempel 4 i RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen.

Granskningen bör omfatta **förfrågningar** om hur styrelsen identifierar väsentliga händelser samt genom **annan granskning** (intervjuer, läsning av styrelseprotokoll, genomgång av aktuella resultat- och balansrapporter) identifiera eventuella väsentliga händelser. En samlad bedömning görs sedan av om redogörelsen avspeglar bolagets förhållanden på ett korrekt sätt.

Svar deluppgift 2.2

- a) Enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning p 23.8 ska en intäkt redovisas när **väsentliga risker och fördelar** som är förknippade med varans ägande överförs till köparen. Ett exempel på sådana risker och fördelar är när **installationen utgör en betydande del av avtalet** samt att säljaren har en förpliktelse avseende varans funktion. I detta fall utgör installationen 25 % av kostnaden och är **avgörande för varans funktion**, vilket också framkommer genom att fakturering ska ske först efter godkänd installation. Intäktsredovisning ska således ske för **hela transaktionen, 250 000, när fakturering till kund sker eller borde ske** efter godkänd installation.
- b) Enligt BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning p 23.26 ska den fasta delen redovisas **linjärt under den tidsperiod som tjänsten avser**. Enligt p 23.17 i samma allmänna råd, ska intäkt redovisas i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas. Utnyttjat diskutrymme kan jämföras med förbrukat material, vilket innebär att intäkten för den rörliga delen ska redovisas i den period diskutrymmandet avser. Det **fasta priset fördelas över perioden** och tas upp som intäkt med **2 500 kronor** (10 000 x 3/12). Den rörliga delen tas upp med **2 400 kronor (240 x 10)**. Total intäkt är således 4 900 kronor per 31 december 2013.

Svar deluppgift 2.3

- a) Det nytecknade hyresavtalet har lett till **skada för bolaget**, då det gav upphov till en extra hyreskostnad för bolaget. Den som orsakat skadan för bolaget är den externa firmatecknaren. Uttalandet om **ansvarsfrihet** som görs i revisionsberättelsen avser **styrelsen och den verkställande direktören**. Något uttalande avseende skada som

orsakats av någon annan än dessa ska inte göras. Denna omständighet kommer **inte att påverka min revisionsberättelse.**

- b) Årsstämma ska enligt Aktiebolagslagen hållas inom 6 månader efter räkenskapsårets slut. En årsredovisning är inte avlämnad förrän hela styrelsen har undertecknat årsredovisningen. Årsredovisningen är därför **sent avlämnad** och jag ska ta in en **anmärkning** om detta i revisionsberättelsen.

Svar deluppgift 3.1

För företag i kontantbranschen finns specifika risker och av denna anledning är det viktigt att beakta några av följande områden då revisionen planeras:

- begära in information om bolagets **systemdokumentation**, och om möjligt en beskrivning av kontanttransaktionernas **behandlingshistorik**, som underlag för en preliminär bedömning av om redovisningen av kontanta medel ger tillräckliga kontrollmöjligheter för att det ska gå att granska hur fullständiga intäkterna är.
- utföra substansgranskning både under löpande år (inkluderande besök hos företaget) och efter bokslutsdagen. Viktigt att beakta är också att granska efterlevnaden av **bokföringslagens krav** med avseende på underlag för intäktsredovisningen.
- i förekommande fall beakta reglerna enligt **lagen om åtgärder mot penningtvätt** (t ex insättningar som bokförs utan försäljningskvitto) - under löpande år bör **granskning av rutiner, betalningsströmmar och kassainventeringar** ske. Detta då "fullständighet" i intäktsredovisningen är svårast att granska vid revision av företag i kontantbranschen och då denna granskning svårigen kan ske fullt ut efter balansdagen.
- det kan även vara värt att beakta att då Matlagningstjänst AB ingår i en familjeägd koncern så bör även en bedömning göras av om ägare/ledning deltar aktivt i redovisningen av kontanter. Om så är fallet, torde bedömningen vara att risken är högre.
- **analytisk granskning** innehållandes bl.a. jämförelser av relevanta nyckeltal för att fånga eventuella relationer som "sticker ut" i granskningen (t ex omsättning per dag, marginaler per produktgrupp, relation mellan kort- resp kontantförsäljning).

Svar deluppgift 3.2

Exempel på granskningsåtgärder vid besöket är:

- Kontroll av att bolaget har ett av Skatteverket **godkänt kassaregister**
- Uppföljning av om kunderna regelmässigt får **kvitto** med uppgifter enligt Skatteverkets krav
- Kontroll av att bokföring av kontanta transaktioner sker nästföljande dag
- Kontroll av att kassabok (**dagskasserapport**) förs dagligen och stäms löpande av mot huvudboken, alternativt att z-kvitton stäms av mot huvudboken
- Kontroll av att kontrollremsor/journalminne finns
- Kontroll av att kontrollremsor/journalminne kommer från företagets kassaregister (identitetskontroll)
- Kontroll av att kontrollremsor/innehåll i journalminne arkiveras i enlighet med BFL
- Kontroll av antalet rättelser – rimlighetsbedömning/analys
- Kontrollera antalet lådöppningar – rimlighetsbedömning/analys
- Genomför **provköp**
- Kontroll av eventuellt negativa kassasaldon respektive höga kassasaldon
- Uppföljning av banksättningar av kassan
- Be personalen göra **en inventering av kontantkassan**

Svar deluppgift 3.3

Styrelsen ska, i enlighet med ABL 25:13, genast **upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning**. Om denna visar på att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet så ska styrelsen, snarast möjligt, utfärda **en kallelse till en första kontrollstämma**. Vid kontrollstämman ska aktieägarna ta ställning till om bolaget ska gå i likvidation. Om aktieägarna beslutar att bolaget ska fortsätta sin verksamhet ska bolagstämman (andra kontrollstämman) inom åtta månader från den första kontrollstämman på nytt upprätta en kontrollbalansräkning och pröva frågan om bolaget ska gå i likvidation.

För att återställa aktiekapitalet kan bolaget erhålla ett villkorat eller ovillkorat **aktieägartillskott** från aktieägarna. Ett annat alternativ är att genomföra en **nyemission**. Förutsättningen då är att nyemissionen sker till överkurs för att återställa det egna kapitalet till en nivå som minst motsvarar hela det registrerade aktiekapitalet. En annan möjlighet är att bolaget genererar tillräcklig **vinst** under den återstående tiden fram till den andra kontrollstämman.

Ytterligare en möjlighet är **nedsättning av aktiekapitalet** i kombination med någon av åtgärderna ovan.

Hela aktiekapitalet måste i alla alternativen vara återställt vid den andra kontrollstämman.

Svar deluppgift 3.4

- a) En kapitaltäckningsgaranti är en **utfästelse**, ofta utställd av en aktieägare (t.ex. ett moderföretag), att för det fall bolaget som erhållit garantin skulle befinna sig i en situation med ett förbrukat kapital så garanterar utställaren av garantin att tillräckliga medel ställs till bolagets förfogande för att **återställa bolagets aktiekapital**. Formuleringarna kan variera från endast en ren efterställning av fordran på det berörda bolaget till en reell kapitaltäckningsgaranti. Kapitaltäckningsgarantin kan vara tidsbegränsad eller gälla tillsvidare.

Kapitaltäckningsgarantin måste vara **ställd till bolaget**. Det räcker alltså inte att aktieägarna har ett avtal sinsemellan om hur eventuella förluster i bolaget ska täckas.

- b) Det räcker inte att endast ha en kapitaltäckningsgaranti för att lösa den uppkomna kontrollbalanssituationen. Bolaget behöver också **nyttja kapitaltäckningsgarantin** genom att med hjälp av dokumentet begära att den/de som ställt ut garantin nu också **tillskjuter medel** i den utsträckning som krävs för att återställa bolagets situation. Genom att nyttja kapitaltäckningsgarantin som avsett **undviker således bolaget att hamna i en kontrollbalanssituation**.

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

December 2013

© Revisorsnämnden 2013

Svar deluppgift 4.1

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

Svar deluppgift 4.2

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

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

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

Svar deluppgift 4.3

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

Svar deluppgift 5.1

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

Granskningsåtgärder:

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

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

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

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

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

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

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

Grund för uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena

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

Uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena

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

Svar deluppgift 5.2

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

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

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

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

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

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

Svar deluppgift 5.3

Vägledning i EtikR 1 Yrkesetiska regler.

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

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

Svar deluppgift 5.4

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

Svar deluppgift 6.1

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

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

Svar deluppgift 6.2

Vägledning finns i ISA 500 Revisionbevis, punkt 8.

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

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

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

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

Svar deluppgift 6.3

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

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

Svar deluppgift 6.4

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

Från denna huvudregel om avdragsförbud finns två undantag;

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

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

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

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

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

Svar deluppgift 6.5

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

Svar deluppgift 6.6

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

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

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Nätverkskonsulterna AB, org.nr 556000-000

Rapport om årsredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för Nätverkskonsulterna 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 Nätverkskonsulterna ABs finansiella ställning per den 2013-12-31 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 vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Nätverkskonsulterna AB för räkenskapsåret 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.

Anmärkning

Årsredovisningen har inte avgivits i rätt tid så att årsstämma kunnat hållas inom den i aktiebolagslagen 7 kap 10 § angivna tiden om 6 månader efter balansdagens utgång. Styrelsen har därmed ej fullgjort sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. Försummelsen har ej medfört någon väsentlig skada för bolaget varför våra uttalanden ovan ej påverkas

A-stad den 15 juli 2014

A.A.

Auktoriserad revisor

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Bara Boats AB (publ), org.nr 556xxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Vi har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för Bara Boats AB (publ) för år 2013.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen och koncernredovisningen

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och koncernredovisning som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen, och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen och koncernredovisningen 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 och koncernredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i årsredovisningen och koncernredovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 och koncernredovisningen 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 och koncernredovisningen.

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

Grund för uttalande med avvikande mening

Koncernen har en osäker kundfordran om 21 Mkr som inte skrivits ned per balansdagen. Vi bedömer att så borde ha skett beaktande den osäkerhet som råder om gäldenären kommer kunna betala. Detta innebär att årets resultat i koncernen är för högt med motsvarande belopp, vilket för koncernredovisningen är ett väsentligt belopp.

Uttalande med avvikande mening respektive uttalande

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december 2013 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt årsredovisningslagen.

Koncernredovisningen har, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" är, inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger inte en i alla väsentliga avseenden

rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december 2013 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är dock förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Vi tillstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget.

Som en följd av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" avstyrker vi att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för koncernen.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver vår revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har vi även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Bara Boats AB (publ) för år 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 och koncernredovisningen granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningskyldig 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.

Anmärkning

Vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret har mervärdesskatt, sociala avgifter och källskatt inte betalats i rätt tid. Styrelsen och verkställande direktören har därmed inte fullgjort sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen. Försummelsen har ej medfört någon väsentlig skada varför våra uttalanden ovan ej påverkas.

Staden den xx månad 2014

Revisionsbyrån AB

A.A.

Auktoriserad revisor