

## Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2014

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	94 (63 %)	97 (69 %)

97 av 141 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 69 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 57 till 122 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	4,9 (82 %)	123 (87 %)

Frågan handlar om att ta del av en självkostnads kalkyl för en specifik produkt och sedan bedöma vilka poster i denna kalkyl som kan ligga till grund vid värdering av varulagret.

För full poäng krävs hänvisning alternativt ett resonemang om kapitel 13 i BFNAR 2012:1 (K3) och en identifiering av vilka kostnader i självkostnads kalkylen som skall ingå i lagervärderingen. Vidare skall tentanden räkna fram den nya kalkylsumman för den aktuella produkten.

Majoriteten av tentanderna har klarat frågan mycket bra och angivit såväl korrekt hänvisning till stöd i K3 (BFNAR 2012:1 kapitel 13 om varulager) samt beräkning av ny kalkylsumma.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	4	2,0 (51 %)	56 (40 %)

Många tentander har uppfattat frågan korrekt och således svarat bra. Vissa är dock alltför generella i sina resonemang om att IT-miljön är en risk men inte tillräckligt konkreta avseende vilka områden som är särskilt viktiga att beakta för att erhålla full poäng. Vissa redogör för vilken granskning som ska göras för specifika väsentliga konton, såsom t.ex. varulager, vilket dock inte ingick i uppgiften. Slutligen är det några som missar att hänvisa till ISA315.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	4	2,2 (54 %)	58 (41 %)

Frågan behandlar hur man ska gå tillväga vid revisionsmässigt urval för kundsaldoförfrågningar.

För att få full poäng på frågan har krävts att tentanden hänvisar till korrekt ISA som behandlar revisionsmässiga urval, ISA 530. Vidare krävs också att tentanden redogör för hur, eller beskriver egenskaperna hos populationen och att dessa ska beaktas inför urvalet. Tentanden måste också

beskriva att urvalsstorleken påverkar urvalsrisken samt redogöra för vilka urvalsmetoder som finns eller vilken metod som valts.

Flerparten av tentanderna har hänvisat till korrekt standard. Flertalet tentander hänvisar också till ISA 505 som behandlar externa bekräftelser och beskrivit själva utskicksprocessen. Detta har inte gett några poäng, då det inte svarar på frågan om hur det revisionsmässiga urvalet görs.

En del tentander beskriver hur många utskick som kommer att göras, utan redogörelse för varför. En del tentander hänvisar också till urvalsverktyg och utifrån dessa kommer fram till ett antal. Detta har inte gett poäng.

De flesta tentander har kunskap om hur urval för kundsaldoförfrågan går till, och har svarat utifrån praktisk erfarenhet. Detta har gett poäng om tentanden har visat/redogjort för de överväganden som finns i ISA 530 om egenskaper, urvalsstorlek, urvalsrisk och metoder.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	4	2,6 (66 %)	83 (59 %)

Frågan behandlar redovisning av ställda säkerheter för pantsatta aktier i moderbolag respektive koncern.

För att få full poäng på frågan har krävts att tentanden anger vilket värde samt vilket belopp som ska redovisas i de finansiella rapporterna. De flesta tentander har korrekt svarat att det är det redovisade värdet på aktierna i koncernföretag, 24 mkr, som ska redovisas som ställd säkerhet. Ungefär hälften av tentanderna har haft svårigheter att räkna ut det koncernmässiga värdet på dotterbolagsaktierna. Ett antal tentander har gjort avdrag för uppskjuten skatt, vilket blir felaktigt och detta har därmed gett poängavdrag. Ett fåtal tentander har istället svarat på frågan kring redovisning av andelar i koncernföretag som finansiell anläggningstillgång, vilket inte gett några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	6	3,9 (65 %)	98 (70 %)

I a)-uppgiften ska tentanden redogöra för vem eller vilka av bolagets organ som är ansvariga för att avlämna kvartalsrapport. Det är styrelsen som enligt Lag om Värdepappersmarknad 16 kap 10§ har ansvaret för att godkänna och avlämna delårsrapport. Enligt noteringsavtalet anges att fyra kvartalsrapporter ska avlämnas och att vem som avger den ska anges. De flesta tentander svarar korrekt att det är styrelsen som avlämnar kvartalsrapport men endast ett fåtal hänvisar till korrekt lagrum.

I b)-uppgiften ska tentanderna redogöra för syfte med att föra loggbok, vilka personer som omfattas av förteckningen samt under vilken tidsperiod du som revisor bör finnas med i förteckningen i samband med en kvartalsgranskning. En övervägande del av alla tentander visar god förståelse för

syfte och innehåll med loggboken och har därför erhållit bra poäng. Några har ej angivit hänvisning till Lag om värdepappersmarknad och ett flertal har ej angivit att du som revisor omedelbart ska föras in i loggboken då kvartalsgranskningen startar och kvarstå till dess att rapporten släpps.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	8	5,1 (64 %)	102 (72 %)

a) Ett fel relaterat till år 2010 upptäcks vid 2014-års granskning. Tentanden ombeds att visa hur rättelse av fel ska hanteras i bolagets årsredovisning genom att beräkna effekten av rättelsen i balans- och resultaträkning samt upprätta förslag till eventuell notupplysning samt övrig information i årsredovisningen. Rättelse av fel regleras i IAS 8 som anger att rättelsen ska ske retroaktivt i den period felet uppstått men justeras i årets årsredovisning. En övervägande del av tentanderna har korrekt angivit IAS 8 och hur felet ska hanteras. Dock har en del tentander valt att rätta felet genom justering av 2013- eller 2014-års räkenskaper. Vissa tentander är relativt kortfattade i sina svar och anger ej fullt ut effekten. Endast ett fåtal tentander anger att tre balansräkningar ska inkluderas i årsredovisningen och relativt få tentander visar en detaljerad notupplysning. Generellt är svaren mycket bra och därför ges höga poäng.

b) Uppgiften ska tentanderna redogöra för sina ställningstaganden i samband med avgivande av revisionsberättelse kopplat till felet som rättats. Som revisor uttalar jag mig endast om innevarande år och då redovisad tillgång och eget kapital är korrekt redovisat samt att jag bedömer att bolaget hanterat rättelsen i enlighet med IAS 8, behöver rapportering ej göras i revisionsberättelsen, som därför är i enlighet med standardutformningen. Ett antal tentander anger att en upplysning av särskild betydelse bör göras då felet är så väsentligt. Detta har givit poängavdrag. Ett antal tentander redogör för olika antaganden och tar ej ställning till frågan. Av uppgiften framgår dock att felet har rättats.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	7	3,0 (43 %)	25 (18 %)

Frågan går ut på att, som koncernrevisor, upprätta förslag till scoping av dotterbolag (fastställande av granskningens omfattning av enheternas finansiella information) utifrån förutsättningar i uppgiften. För att erhålla poäng krävs redogörelse för vilka överväganden man gör i valet av betydande enhet eller inte och därmed vilken typ av omfattning revisionen får och vilka enheter som väljs ut. Tentanden ska beakta både dotterbolagets finansiella betydelse för koncernen samt risken i de olika enheterna.

De flesta tentander har korrekt hänvisat till ISA 600 och ungefär hälften av tentanderna har vid planeringen av scoping uppmärksammat att ett dotterföretag kan vara betydande enhet på basis

av både finansiell storlek och risk. Dock missar många tentander att vidare beakta de risker som finns i de olika enheterna och scopar endast utifrån de finansiella parametrarna, vilket gett poängavdrag.

Många tentander har inte redogjort för utifrån vilka parametrar enheter väljs ut för full respektive specific scope. För full poäng krävs att tentanden redogjort kring förhöjd risk för de tillverkande enheterna och det faktum att det finns bolag med negativa resultat. Många tentander har även missat att i sitt val av betydande enheter utgå från ett referensvärde, och istället gjort en väsentlighetsberäkning för koncernen och använt detta uträknade värde som referensvärde. Detta har i vissa fall gett poäng.

Ungefär hälften av tentanderna har angett förslag till scoping som är korrekt. Dock anger de flesta tentander för många enheter och täcker in i princip hela koncernmassan på en del parametrar. De flesta tentander har inte bedömt om de fått tillräcklig täckning för revisionen beaktat de enheter som valts.

Svårigheten i uppgiften har visat sig vara att beakta och bedöma risker i de olika dotterbolagen vid valet av vilka bolag som ska vara föremål för full koncernrevision.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	6	4,5 (75 %)	123 (87 %)

I fråga a) hänvisar tentander bara till aktiebolagslagen (ABL 8:10–12) och kommer då till fel slutsats, det vill säga att juristen med fördel kan ta plats i styrelsen. Vissa tentander för även en diskussion kring bolagsordning etc. Några bedömer att de inte har möjlighet att lämna en rekommendation givet revisorns oberoende i relation till styrelse och företagsledning och hänvisar då bland annat till analysmodellen. Vissa tentander kommer till slutsatsen att juristen skulle kunna bli jävig givet rollen som jurist respektive styrelseledamot och hänvisar då till ABL 8:23. Vissa har korrekt hänvisat till koden för bolagsstyrning men dragit fel slutsats. I dessa fall har en diskussion förts om antalet oberoende ledamöter och man har antingen missat att dra en slutsats eller felaktigt inte omnämnt att det bara kan vara en representant från företagsledningen i styrelsen.

När det gäller fråga b) har nästan alla tentander fått full poäng. Vissa tentander har missat att ange att ledamöterna inte skall vara anställda av bolaget, medan andra har missat att omnämna krav på oberoende ledamot med kompetens inom redovisning eller revision.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.5	5	2,3 (46 %)	50 (35 %)

I fråga a) för de flesta tentander ett resonemang kring tystnadsplikt kontra upplysningsplikt samt att revisorn inte får lämna upplysningar till stämman som kan leda till väsentlig skada för bolaget. Många

nämner även att enskilda aktieägare skall behandlas med försiktighet då det innebär att revisorn inte får lämna upplysningar som kan leda till skada för bolaget. Vissa tentander för ett bra resonemang kring revisionsprocessen och väsentlighet, medan vissa bara berör en av dessa aspekter. Få tentander redogör för felets karaktär och art samt hantering. Många tentander uttrycker att det var felaktigt hanterat och ber stämman om ursäkt, medan andra för ett resonemang om att de inte var valda revisorer för året då felet de facto uppstod och att de således inte kan hållas ansvariga. Vissa utvecklar och beskriver vad revisorn bör göra för granskning av ingående balanser etc. Sammanfattningsvis har få tentander fört ett väl underbyggt resonemang kring väsentlighet, revisionsprocessen samt felets karaktär.

När det gäller fråga b) har de flesta tentander konstaterat att de inte kan lämna information om prognoser. Det har förts flera olika resonemang kring varför de i egenskap av valda revisorer inte kan lämna denna information. Vissa tentander redogör för att det ligger utanför revisorns revisionsuppdrag, medan andra diskuterar svårigheten med uppskattningar och bedömningar. Många tentander för ett resonemang om kurspåverkande information och vad den valda revisorns kommentarer kopplat till framtidsprognoser skulle kunna ha för påverkan på aktiekurse och kommer på detta sätt fram till att revisorn inte bör yttra sig om framtidsprognoser. Många som har fört detta resonemang kommer oaktat in på att revisorn inte får orsaka bolaget väsentlig skada. Även många av de som inte argumenterat för kurspåverkan etc. för ett korrekt resonemang kring att revisorn inte får orsaka bolaget väsentlig skada och därmed inte bör kommentera framtidsprognoser.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	7	5,1 (72 %)	99 (70 %)

Första deluppgiften, som gick ut på att tentanderna skulle beskriva möjligheter till intäktsredovisning, klarade många tentander bra. Ibland har tentanderna missat att beskriva skillnaderna mellan huvudregeln och alternativregeln och i vissa fall rör tentanderna ihop begreppen färdigställandemetod och färdigställandegrad. Vissa tentander missar också att kommentera bytet mellan de olika metoderna.

Andra deluppgiften om successiv vinstavräkning klarade också många tentander bra. De allra flesta har korrekt uppmärksammat att förlusten i projektet ska beaktas omgående. Lite svårare hade tentanderna för att beskriva hur effekten blir i redovisningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	3,6 (72 %)	116 (82 %)

Tentanderna skall redogöra vilka överväganden revisorn behöver göra kopplat till penningtvätt vid antagande av ny kund, löpande under revisionsuppdraget samt även redogöra för vilken uppgiftsskyldighet som gäller.

Utfallet på frågan har generellt varit bra. Majoriteten av tentanderna svarar bra eller mycket bra på frågan. Vissa tentander har inte i tillräcklig omfattning redogjort för revisorns uppgiftsskyldighet vilket har genererat visst poängavdrag.

Ett fåtal tentander har besvarat frågan med generella överväganden vid antaganden av ny kund och oberoenderegler under löpande uppdrag och därmed inte svarat specifikt kopplat till penningtvätt. Detta svar har inte inneburit poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	5	3,1 (62 %)	92 (65 %)

Generellt bra svar på frågan. Avdragna poäng beror många gånger på att tentanderna missat distinktionen mellan muntlig och skriftlig avrapportering. Man missar även att en erinran skall protokollföras samt i vissa fall att erinran kan avlämnas över huvud taget. Några svarar även att en erinran ska behandlas på stämman vilket inte är korrekt och således ger poängavdrag. Slutligen för några tentander ett korrekt resonemang om alternativen för avrapportering men lämnar inga hänvisningar till tillämpliga lagrum.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	8	6,5 (81 %)	126 (89 %)

Fråga a) handlar om att kassaflödesanalysen i årsredovisningen utelämnats och vilken påverkan det har på revisionsberättelsen. De flesta tentander konstaterade att utelämnandet av kassaflödesanalysen var ett brott mot ÅRL. De flesta kom också fram till att detta var ett väsentligt men inte avgörande fel, vilket leder till ett uttalande med reservation enligt matrisen i ISA 705.

Andra tentander kom fram till att det var både ett väsentligt och avgörande fel. Detta ledde enligt matrisen i ISA 705 till ett uttalande med avvikande mening.

Utformningen av revisionsberättelsen skall vara utformad i enlighet med de ställningstaganden man kommit fram till. För full poäng krävs grund för uttalande med reservation, där man motiverar sitt ställningstagande. Man skall även hänvisa till att utelämnade av kassaflödesanalysen är ett avsteg från ÅRL. Detta skall följas av uttalande med reservation respektive uttalande, där man tillstyrker fastställande av resultat- och balansräkningarna.

I b) har tidigare VD erhållit ett lån och frågan är om det påverkar revisionsberättelsen. De flesta tentander har helt korrekt konstaterat att ABL kap 21 inte är tillämpligt och att detta inte inverkar på revisionsberättelsen.

En del tentander har betraktat fordran på tidigare VD som osäker i och med att den inte amorterats under 2014. Andra tentander har varit inne på att detta är en otillåten värdeöverföring och ett brott mot ABL 17 kap. Utifrån om man bedömt lånet på 250 000 kr som väsentligt eller ej har man sedan tillstyrkt alternativt avstyrkt ansvarsfrihet.

I förutsättningarna finns inget som antyder att fordringen är osäker och då har ingen otillåten värdeöverföring eller skada uppkommit.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	8	5,1 (64 %)	94 (67%)

Frågan handlar om redovisning av intäkter och kostnader och rubricering av dessa i resultat- och balansräkning. I förutsättningarna anges att redovisning ska ske genom tillämpning av BFNAR 2008:1 (K2) och redovisning av pågående tjänsteuppdrag enligt huvudregeln.

Baserat på informationen i uppgiften ska tentanden identifiera vilken typ av uppdrag som avses. Merparten av tentander kommer fram till att uppdragsinkomsten är känd och att det därmed avser uppdrag till fast pris. Vidare innebär detta att successiv vinstavräkning tillämpas och att färdigställandegraden ska beräknas och fastställas. Vissa tentander har gjort en korrekt hänvisning till K2 och fört ett korrekt resonemang kring successiv vinstavräkning, men ändå valt att redovisa de olika deluppgifterna på ett annorlunda sätt. En del tentander har bedömt att uppdragen avser löpande räkning och en del har även hänvisat till matchningsprincipen.

I deluppgift a) ska intäkter och kostnader för en resa som äger rum i mars 2015 redovisas. Ett korrekt svar innebär en beräkning av färdigställandegrad per balansdagen och en redovisning av en upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång). Vissa tentander har bedömt att det finns osäkerhet i slutliga intäkter mot bakgrund till de avboknings och återbetalningsregler som anges i uppgiften och att resan genomförs först tre månader efter balansdagen. De har därför valt att inte intäktsföra något per balansdagen 2014-12-31.

I deluppgift b) har merparten av tentanderna noterat att resan är genomförd och att ett pågående uppdrag ej avses. Den tillkommande kostnadsfakturan och återbetalningen av halva anmälningsavgiften har dock medfört att vissa tentander valt att ändå redovisa en

färdigställandegrad om ca 90 %. Dessutom har beräkning och intäktsredovisning av den återbetalda anmälningsavgiften orsakat problem för de flesta tentander.

I deluppgift c) skall beräkning göras av uppdragets färdigställandegrad. Vid en jämförelse mellan redovisad nettoomsättning och vad som fakturerats deltagarna uppkommer en skuld (fakturerad men ej upparbetad intäkt). Vissa tentander har valt att redovisa en kvarstående kundfordran om 16 800 kronor och därmed en skuld om 32 508 kronor. Detta har inte medfört något poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	5	2,4 (48 %)	58 (41 %)

Tentanderna skall svara på hur kostnader för delägarna samt deras respektive skall hanteras med hänsyn till inkomstskatt, sociala avgifter och källskatt.

Frågan har vållat tentanderna vissa problem. För att erhålla full poäng behövs åtminstone ett resonemang om att hantering av kostnaderna för delägarna beror på nyttan för bolaget samt att kostnaderna för de respektive skall hanteras som förmån med avdragsgillhet för bolaget.

Flera tentander konstaterar att resan till övervägande del är en privat levnadskostnad utan att föra ett resonemang enligt ovan, vilket då genererat visst poängavdrag. Många tentander skriver att även att kostnaderna, för delägare och/eller respektive, är ej avdragsgilla, även om bolaget redovisar förmån vilket är felaktigt och därmed gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	6	4,1 (68 %)	99 (70 %)

Frågan handlar om förvaltningsrevision; vad syftet är och vilka granskningsåtgärder som bör utföras samt vilken avrapportering i revisionsberättelsen som kan vara aktuell. Många tentander klarar frågan bra. För full poäng på a)-frågan om syfte och åtgärder krävs att svaret innehåller att det är styrelse och VDs ersättningskyldighet som skall klarläggas samt att konkreta granskningsåtgärder anges.

För full poäng på b)-frågan krävs att svaret innehåller både ansvarsfrihet och anmärkningar med exempel.

Tyvärr har en del tentander missuppfattat b)-frågan och svarat på avrapportering utöver revisionsberättelsen, när frågan gällde avrapportering i revisionsberättelsen utöver standardutformningen. En del tentanders svar avser frivillig förvaltningsrevision, vilket inte var aktuellt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	8	5,7 (71 %)	105 (74 %)

Frågan avser att upprätta revisionsberättelse baserat på två noteringar. Den första avser felaktig periodisering av intäkter (anmälningsavgifter) och den andra otillbörligt nyttjande av bolagets tillgångar av en av delägarna.

De flesta tentander har kommit fram till att anmälningsavgifterna är felperiodiserade. Merparten av tentanderna har ansett att felet är väsentligt och avgörande varefter de kommit fram till ett uttalande men avvikande mening.

En del har ansett att felet inte är väsentligt och kommit fram till att man inte behöver modifiera sitt uttalande. Man tillstyrker balans- och resultaträkningarna samt vinstdisposition. Detta har lett till poängavdrag.

Gällande den andra noteringen har de flesta tentander korrekt kommit fram till att den uteslutne styrelseledamoten har skadat bolaget genom sitt handlande. De festa har också konstaterat att hans handlande kan medföra ersättningskyldighet och avstyrkt ansvarsfriheten.

En del tentander har fört ett resonemang om huruvida handlingen medfört väsentlig skada eller ej. Man har ansett att bolaget inte drabbats av någon väsentlig skada och tillstyrkt ansvarsfrihet. Några andra har ansett att det varit sådana brister i den interna kontrollen att de avstyrker ansvarsfrihet för hela styrelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	6	2,9 (48 %)	48 (34 %)

I denna uppgift skall tentanden ta ställning till att styrelsen har beslutat om styrelsearvode samt att en fordran på en styrelseledamot har uppkommit. Många tentander hänvisar till Stiftelselagens 2 kap 15§ där arvode till styrelsen regleras. Flera tentander gör bedömningen att arvodet är skäligt och ett flertal tentander noterar att styrelsen kan fatta beslut om arvodet då det inte föreskrivs något i stiftelseförordnandet om arvode till styrelsen.

Många tentander har noterat att fordran rör sig om ett penninglån och att det står i strid mot stiftelselagen. Flera tentander har också konstaterat att det leder till en anmärkning i revisionsberättelsen vilket krävs för att få full poäng på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	3,4 (56 %)	64 (45 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för hur valutaterminerna ska redovisas och till vilken kurs leverantörsskulderna ska redovisas i årsredovisningen. Totalt sett ett relativt lågt poängutfall på denna fråga och det förefaller vara få tentander som har praktisk erfarenhet av denna frågeställning. Flertalet tentander har missat att inkludera den redovisningsmässiga hanteringen utifrån K3s båda kapitel 11 och 12. Många tentander har fört resonemang om hur leverantörsskulden ska värderas men har missat redovisningen av valutaterminerna. Flera tentander har angett att valutaterminen ska redovisas i sin helhet enligt K3 kapitel 12 vilket är fel då det bara är själva värdeförändringen som ska redovisas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	5	3,9 (78 %)	136 (96 %)

Frågan berörde jävsproblematik avseende att biträda med årsbokslut och årsredovisning. Bra resultat på frågan. Många hänvisar till aktiebolagslagen, frågan avser en stiftelse och det finns jävsregler i stiftelselagen. För full poäng krävs hänvisning till stiftelselagen och revisorslagen (analysmodellen).

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	6	3,0 (50 %)	74 (52 %)

I uppgiften skall tentanden ange under vilka förutsättningar som stiftelsens inkomster från värdepapper och bankmedel kan vara befriade från inkomstskatt. De flesta tentander finner vägledning i Inkomstskattelagens 7 kap 3§. Många tentander konstaterar att stiftelsen endast blir skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet och inte skattskyldig för kapitalvinster om de tre kraven är uppfyllda. Flera tentander beskriver också de tre kraven och bedömer utifrån förutsättningarna i frågan huruvida vart och ett av kraven är uppfyllt vilket ger poäng. För att erhålla full poäng på frågan krävs att tentanden kommit fram till slutsatsen att stiftelsens inkomster från värdepapper och bankmedel är befriade från inkomstskatt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	3,0 (60 %)	92 (65 %)

Uppgiften gäller beräkning av väsentlighet i revisionen. För full poäng krävs ett resonemang om låg risk i ett försäljningsbolag och att bästa grunden för beräkning är aktivitetsbaserad (omsättning eller bruttovinst). För full poäng ska också nivå för väsentlighet (procent eller belopp) anges. Det förekommer en stor variation i svaren med beräkningar baserade på tillgångar, eget kapital, resultat före skatt eller en kombination av olika beräkningar.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	2,3 (46 %)	48 (34 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för hur stiftelsens värdepapper ska värderas i årsbokslutet och vilka upplysningskrav det finns avseende värdepapper i årsredovisningen. Denna uppgift visade sig vara förhållandevis svår. De flesta tentanderna har korrekt hänvisat till ÅRL men flertalet tentander har missat att hänvisa till RedR 5 vilket i sig har inte har gett poängavdrag, men detta har ofta resulterat i att portföljsyn vid värderingen inte har inkluderats i svaret. Vissa tentander har hänvisat till Stiftelselag (1994:1220) vilket inte har resulterat i poängavdrag så länge tentanden har kommit fram till rätt svar. Många tentander har inte hittat till BFN U99:1 Tilläggsupplysningar om andelsinnehav vilket oftast har resulterat i att tentanden inte har inkluderat samtliga upplysningskrav. Vissa tentander har felaktigt angett att de svenska och utländska aktierna ska värderas separat samt att bokfört värde understiger marknadsvärdet med 25 tkr totalt sett (och inte tvärtom) vilket har resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	3,2 (64 %)	92 (65 %)

Tentanderna skall redogöra för vilka överväganden de gör i samband med en föreslagen utdelning samt beskriva hur ianspråktagande av reservfond kan genomföras.

Tentanderna har överlag klarat frågan bra. En del tentander redogör dock enbart för ianspråktagande av reservfond och för inget resonemang om försiktighetsbegränsningen enligt ABL 17 kap, vilket krävts för att erhålla full poäng.

En del tentander konstaterar korrekt att reservfonden kan minskas för återbetalning till aktieägarna men beskriver inte hur detta skall gå till vilket då genererat poängavdrag. Ett fåtal tentander ser inga möjligheter för minskning av reservfonden för utdelning överhuvudtaget.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	5	1,8 (35 %)	33 (23 %)

Frågan gäller revision av a) ställd säkerhet till förmån för moderbolag och b) fordran på moderbolag.

Generellt är det bättre resultat i b)-uppgiften än i a)-uppgiften där det gällde att fånga upp att ställda säkerheter likställs med penninglån för att kunna göra rätt överväganden enligt ABL 21:3. Svaren innehåller mycket allmänna granskningssteg som att stämma av mot motpart mm men ofta saknas de överväganden som krävs för full poäng. Det lämnas mycket kommentarer kring upplysningskrav i ÅR. Många inhämtar engagemangsbesked men tar inte ställning till värdet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	5	4,2 (84 %)	133 (94 %)

Frågan gäller upprättande av granskningsprogram för händelser efter balansdagen och tidpunkten för avgivande av revisionsberättelsen.

Generellt sett bra resultat på frågan. Att endast klistra in ett granskningsprogram för efterföljande händelser har ej lett till full poäng. Det är många som identifierat att samtliga revisionsbevis måste erhållas innan revisionsberättelsen kan skrivas på samt att hela styrelsen och i tillämpliga fall VD måste ha skrivit under årsredovisningen innan revisorn kan göra det.

# **REVISORSEXAMEN**

## **Del I**

**December 2014**

© Revisorsnämnden 2014

# REVISORSEXAMEN

## Allmänt

Datum:	1 december 2014
Skrivtid:	2 x 6,0 timmar, varav 6,0 timmar för del I
Krav för godkänt resultat:	90 poäng av 150 utan några särskilda krav på fördelningen av poäng på olika uppgifter

## Regler

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

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

## Utformning av svar

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

## Bedömning

Bedömningen av svar, som ska lämnas på bifogade svarsblanketter eller RN:s USB-minne, sker utifrån en svarsmall. 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

## 1. Exklusiva Kylskåp AB (18 poäng)

### Bakgrund

Exklusiva Kylskåp AB är moderbolag i en koncern bestående av totalt fyra bolag. Koncernen är verksam inom tillverkning och försäljning av vitvaror och då i första hand kylskåp. Koncernen består, utöver moderbolaget som ansvarar för försäljningen på den svenska marknaden, av dotterbolag i Norge, Danmark och Finland ansvarar för försäljningen på den lokala marknaden. Bolaget är från början ett familjeägt bolag som efter att ha funnits i släktens ägo i tre generationer förvärvades av ett riskkapitalbolag 2006. Sedan dess har hela organisationen setts över och produktionen effektiviserats.

Försäljningen sker huvudsakligen till återförsäljare i Norden även om en mindre försäljning också sker direkt till privatpersoner.

<b>Ekonomisk information (mkr) Koncernen</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	1 226	1 137	986
Resultat före skatt	147	136	120
Summa tillgångar	686	670	644
Soliditet	32 %	30 %	28 %
Medelantal anställda	220	200	201

Bolaget redovisar enligt BFNAR 2012:1 (K3) och har kalenderår som räkenskapsår. Du har varit revisor i bolaget i fyra år efter att ha tagit över från en kollega från samma byrå.

### Deluppgift 1.1 (6 p)

Exklusiva Kylskåp AB har i ett projekt under året arbetat med att förfinas sin modell för självkostnadskalkyler för sina produkter. För modellen CX400 ser förslaget till kalkyl ut enligt följande (kr):

Direkt material	726
Direkt lön	430
Materialomkostnader (MO)	86
Administrationskostnader (ej tillverkning)	48
Tillverkningsomkostnader (TO)	182
Försäljningsomkostnader	320
Summa	<hr/> 1 792

Materialomkostnader (MO) består av (kr):

Lagringskostnader (färdigvarulager)	26
Inköpsavdelningen	60
Summa	<hr/> 86

Tillverkningsomkostnader (TO) består av (kr):

Kvalitetskontroll	23
Kundanpassad design	33
Hyra fabrik	40
Ränta färdigvarulager	12
El- och uppvärmningskostnader	11
Planenliga avskrivningar på maskiner	63
Summa	<hr/> 182

Bolagets ekonomichef ber nu dig som revisor att bedöma kalkylens korrekthet utifrån ovan givna förutsättningar då denna är tänkt att ligga till grund för värdering av varulagret.

### Uppgift

Beskriv vilka överväganden du gör avseende den föreslagna kalkylen samt gör eventuella nödvändiga justeringar av kalkylen.

### Deluppgift 1.2 (4 p)

I samband med planeringen av 2014 års revision gör du som revisor bedömningen att bolagets verksamhet är beroende av ett antal centrala IT-system. Bolagets affärssystem bedöms som särskilt viktigt för den finansiella rapporteringen. Som en följd av detta så behöver IT särskilt beaktas i din revision.

### Uppgift

Redogör för vilka revisionsmässiga ställningstaganden detta innebär samt vilka områden som är särskilt viktiga att beakta i din revision.

### Deluppgift 1.3 (4 p)

En väsentlig post i bolagets balansräkning är kundfordringar. För att bekräfta dess existens bestämmer du dig för att genomföra en saldoförfrågan hos bolagets kunder per balansdagen så väljer du revisionsmässiga urval.

### Uppgift

Beskriv hur du går tillväga vid urvalet av vilka kunder som ska erhålla saldoförfrågan.

### **Deluppgift 1.4 (4 p)**

Moderbolaget Exklusiva kylskåp AB har som säkerhet för sina banklån ställt aktier i dotterbolag som pant. Dessa aktier är i moderbolaget bokförda till totalt 24 mkr. Redovisat värde av dotterbolagens nettotillgångar uppgår till 86 mkr. Utöver detta finns i koncernredovisningen också övervärden om 16 mkr avseende dotterbolagen.

### **Uppgift**

Ekonomichefen undrar nu om, och i så fall till vilket värde, han ska redovisa dessa pantsatta aktier i koncernredovisningen respektive moderbolagets årsredovisning.

## 2. Möblera AB (32 poäng)

### Bakgrund

Möblera AB, som är beläget i småländska Vimmerby, tillverkar och saluför kontorsmöbler. Bolaget är noterat på NASDAQ OMX:s mid cap-lista. Huvudägaren är familjen Mattsson som också grundat bolaget. Koncernen består av moderbolaget och flera dotterbolag med verksamhet i olika länder.

Du är vald revisor sedan årsstämman 2010. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med IFRS. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen ser ut enligt följande:

<b>Ekonomisk information (mkr) Koncernen</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	3 400	3 200	2 900
Resultat före skatt	170	155	130
Summa tillgångar	2 500	2 400	2 350
Soliditet	45 %	39 %	42 %
Medelantal anställda	1 200	1 300	1 350

### Deluppgift 2.1 (6 p)

Som noterat bolag ska Möblera AB följa särskilda regler kring informationsgivning genom börsens, Finansinspektionens samt Kollegiet för bolagsstyrnings regelverk.

### Uppgift

- Bolaget är skyldigt att avlämna fyra kvartalsrapporter. Redogör för vem eller vilka av bolagets organ som är ansvariga för att avlämna kvartalsrapport.
- Du som revisor blir i samband med granskning av kvartalsrapporterna och årsbokslut ombedd att lämna uppgifter för att bli införd i bolagets loggbok. Redogör för syftet med att föra loggbok, vilka personer som omfattas av förteckningen samt under vilken tidsperiod du som revisor bör finnas med i förteckningen i samband med en kvartalsgranskning.

## Deluppgift 2.2 (8 p)

I samband med granskningen av 2014 års räkenskaper upptäcks ett fel avseende för lågt redovisade avskrivningar avseende ett större IT-system. IT-systemet togs i bruk den 1 januari 2010 med ett totalt anskaffningsvärde om 50 mkr. Nyttjandeperioden bedömdes vara fem år, vilket ger en årlig avskrivning om 10 mkr. Vid utgången av 2014 borde tillgången varit fullt avskriven, men ett restvärde om 7 mkr kvarstår. Efter genomgång identifieras att i 2010 års räkenskaper har tillgången endast skrivits av med 3 mkr. Beloppet bedöms väsentligt för såväl dotterbolag som koncern. I samråd med dig beslutas att bolaget ska rätta felet.

### Uppgift

- Visa hur rättelse av fel ska hanteras i bolagets årsredovisning genom att beräkna effekten av rättelsen i resultat- och balansräkning samt upprätta förslag till eventuell notupplösning samt övrig information som bör lämnas i årsredovisningen.
- Redogör för din rapporteringsskyldighet avseende rättelse av fel.  
Redogör för dina ställningstaganden till ovanstående noteringar inför avgivande av revisionsberättelsen.

## Deluppgift 2.3 (7 p)

I koncernen ingår 8 bolag. Nedan framgår prognos för 2014.

Bolag	Land	Verksamhet	Omsättning (extern, mkr)	Antal anställda	Resultat före skatt (mkr)	S:a tillgångar* (mkr)
Bolag A	Sverige	Tillverkning och produktutveckling	850	450	85	970
Bolag B	Polen	Tillverkning	200	300	22	250
Bolag C	Danmark	Försäljning	250	15	5	30
Bolag D	USA	Försäljning	1 250	295	45	600
Bolag E	UK	Försäljning	250	12	-2	30
Bolag F	Tyskland	Tillverkning	450	120	-15	450
Bolag G	Italien	Försäljning	400	23	10	45
Bolag H	Kina	Inköp	0	35	3	25
<b>Summa</b>			<b>3 650</b>	<b>1 250</b>	<b>153</b>	<b>2 400</b>

\*) Exklusive koncerninterna tillgångar

### Uppgift

Upprätta förslag till scoping (fastställande av granskningens omfattning av enheternas finansiella information) av dotterbolagen som ett led i din revision av koncernen.

### **Deluppgift 2.4 (6 p)**

I samband med revisionen diskuterar du ett antal frågor kring bolagsstyrning med bolagets styrelseordförande, som ingår han i valberedningen. Diskussion förs om ny- respektive omval av styrelseledamöter där bolagets anställda jurist, som även ingår i företagsledningen, föreslås bli ny ledamot. Förutom VD ingår representanter för de tre största ägarna i styrelsen och en extern ledamot. Styrelsen består alltså av totalt fem ledamöter.

#### **Uppgift**

- a) Ordföranden frågar dig nu om du rekommenderar att juristen tar en plats i styrelsen sett ur ett bolagsstyrningsperspektiv. Redogör för och motivera ditt svar.
  
- b) Revisionsutskottet utgörs av tre av de externa ledamöterna. Redogör för revisionsutskottets huvudsakliga uppgifter och kraven på sammansättning av ledamöter.

### **Deluppgift 2.5 (5 p)**

Som revisor redogör du för din granskning i samband med att årsstämman hålls i maj 2015. Efter din redogörelse ges möjlighet för aktieägarna att ställa frågor till dig. Redogör för hur du agerar och vilket svar du kan lämna vid följande frågor;

#### **Uppgift**

- a) Frågor kring varför felet som i år rättats ej upptäcktes vid revisionen av 2010 års räkenskaper.
  
- b) Din åsikt om huruvida kommunicerade prognoser för innevarande år (2015) är rimliga.

### 3. Götalands Arkitekter AB (25 poäng)

#### Bakgrund

Götalands Arkitekter AB är ett företag som säljer arkitekttjänster till i första hand bygg- och fastighetsbolag. Bolagets huvudsakliga marknad är Sverige. Bolaget ägs nu, liksom vid grundandet 1997, av ett 50-tal aktiva delägare.

<b>Ekonomisk information (mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	650	643	625
Resultat före skatt	56	48	44
Summa tillgångar	126	122	105
Soliditet	48 %	46 %	44 %
Medelantal anställda	80	76	73

Bolaget redovisar enligt BFNAR 2012:1 (K3) och har kalenderår som räkenskapsår. Det är ditt och byråns första år som revisorer i bolaget (2014).

#### Deluppgift 3.1 (7 p)

I de flesta upphandlingar som bolaget deltar i kräver kunderna fast pris varför fastprisavtal kommit att bli den vanligaste avtalsformen för bolagets större kunder. Endast en del mindre uppdrag utförs på löpande räkning. Bolaget tillämpar sedan tidigare successiv vinstavräkning för sina fastprisprojekt.

#### Uppgift

- Vid uppstartsmötet med bolagets VD och ekonomichef ber bolaget dig beskriva vilka alternativ för intäktsredovisning av fastprisprojekt som är möjliga för bolaget att tillämpa och vad som skiljer dem åt jämfört med den metod de idag tillämpar. Beskriv även vilket utrymme som finns för bolaget att byta mellan dessa olika metoder.
- I samband med årsbokslutsarbetet ringer ekonomichefen dig och berättar om ett större projekt där successiv vinstavräkning tillämpas och som beräknas färdigställas under våren 2015 med följande förutsättningar:

- Kalkylerad uppdragsintäkt	1 200 tkr
- Nedlagda uppdragskostnader vid utgången av december 2014	740 tkr
- Beräknade återstående uppdragskostnader	560 tkr
- Fakturerat belopp	640 tkr

Beskriv för ekonomichefen vad detta projekt har för effekt på bolagets resultat i årsbokslutet per 31 december 2014.

### **Deluppgift 3.2 (5 p)**

I rollen som revisor har du att förhålla dig till de regler som gäller för penningtvätt.

#### **Uppgift**

Med beaktande av reglerna om penningtvätt, beskriv vilka överväganden som behöver göras dels vid antagande av Götalands Arkitekter AB som ny kund, dels löpande under uppdraget. Redogör också för den uppgiftsskyldighet som gäller för dig som revisor.

### **Deluppgift 3.3 (5 p)**

Resultatet av den nu avslutade revisionen för 2014 har utmynnat i ett antal revisionsnoteringar vilka du inte bedömer är tillräckligt allvarliga för att upplysas om i revisionsberättelsen.

#### **Uppgift**

Redogör för vilka alternativa sätt som står till buds för att ändå framföra dessa revisionsnoteringar till bolagets ledning och/eller styrelse. Beskriv även om, och i så fall hur, noteringarnas allvarlighetsgrad påverkar din rapportering och på vilket sätt bolagets ledning och/eller styrelse ska hantera den mottagna rapporteringen.

### **Deluppgift 3.4 (8 p)**

Årsredovisningen för 2014 är nu undertecknad av styrelsen och du ska avge din revisionsberättelse. Två frågor återstår som du behöver ta ställning till efter revisionen.

- a) Götalands Arkitekter AB har under året bytt ekonomichef och den nytilträdde ekonomichefen är ingen förespråkare av kassaflödesanalyser vilka han inte anser tillför något värde för läsaren av årsredovisningen. Av detta skäl har han helt enkelt valt att utelämna denna i 2014 års årsredovisning.
- b) Den tidigare verkställande direktören lämnade i december 2013 bolaget både som anställd och delägare. I början av 2014 upptog hon ett lån hos bolaget om 250 000 kr att använda som handpenning vid inköp av en privat fastighet. Lånevillkoren är att anse som marknadsmässiga. Tanken var att lånet skulle ha återbetalats under räkenskapsåret men av olika skäl så kvarstår fordran vid utgången av 2014.

#### **Uppgift**

Redogör för dina ställningstaganden avseende dessa omständigheter och utforma revisionsberättelse.

# **REVISORSEXAMEN**

## **Del II**

**December 2014**

© Revisorsnämnden 2014

# REVISORSEXAMEN

## Allmänt

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

## Regler

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

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

## Utformning av svar

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

## Bedömning

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

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

5 p – Mycket bra svar

4 p – Bra svar

3 p – Acceptabelt svar

2 p – Svar med vissa brister

1 p – Svar med stora brister

0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar

## 4. Sportresor AB (27 poäng)

### Bakgrund

Sportresor AB startade för sju år sedan av fyra tidigare lagkamrater från en friidrottsförening. De arrangerar resor för idrottsklubbar och föreningar och kan erbjuda tränings- och tävlingsmöjligheter, deltagande i olika cuper och tävlingar samt intressanta utflykter till sevärdheter på de olika resmålen.

Styrelsen består av de fyra delägarna och en av dem är dessutom VD.

<b>Ekonomisk information (mkr)</b>	<b>2014</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
Omsättning	53	48	46
Resultat före skatt	2,0	1,4	1,2
Summa tillgångar	10	8	9
Soliditet	25 %	22 %	18 %
Medelantal anställda	8	8	7

Bolaget redovisar enligt BFNAR 2008:1 (K2) och tillämpar huvudregeln vad gäller redovisning av pågående tjänsteuppdrag. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår. Du har varit revisor i bolaget i sju år.

### Deluppgift 4.1 (8 p)

Resenärerna betalar först en anmälningsavgift om 20 % av totalpriset för resan, tre månader före avresa. Resterande del av totalpriset (80%) för resan betalas en månad före avresa. Vid avanmälan senast en månad innan avresa återbetalas halva anmälningsavgiften. Vid avanmälan senare än en månad före avresa betalas ingen del av anmälningsavgiften tillbaka till deltagaren. Dessa villkor stämmer överens med kutym inom branschen.

Kostnaderna för resorna består av flyg-, tåg- och bussbiljetter, hotell, hyra för träningsanläggningar, deltagaravgifter till tävlingar och cuper, kostnader för lokala guider och transporter m.m. Dessa kostnader betalas allt eftersom de uppstår.

Varje resa budgeteras noggrant med alla kostnader som beräknas uppkomma. Ett vinstpålägg om ca 25 % på budgeterade kostnader används för att komma fram till resenärens pris.

## Uppgift

Hur ska följande resor redovisas per balansdagen 2014-12-31? Redogör för belopp och rubricering i resultat- och balansräkning.

- a) Träningsläger till Danmark i mitten av mars 2015 för en ungdomsklubb i fotboll.
  - Totalpris 63 000 kr (21 deltagare)
  - Per 2014-12-31 uppgår bokförda kostnader för planhyra och logi 18 500 kr
  
- b) Resa till handbollscup i Tjeckien i december 2014
  - Totalpris 72 000 kr (18 deltagare)
  - Per 2014-12-31 har alla fakturor avseende kostnader bokförts utom en faktura avseende ett besök på en restaurang, 5 400 kr.
  - En person lämnade återbud två månader innan resan (exkluderad ur 18 personer). Återbetalningen av halva anmälningsavgiften har ännu inte gjorts.
  
- c) Resa för att besöka hästtävlingar i Wien i mitten av januari 2015
  - Totalpris 210 000 kr (30 deltagare)
  - Per 2014-12-31 uppgår bokförda kostnader för resan 142 000 kr
  - Samtliga resande har betalt hela resan utom tre personer som per årsskiftet bara har betalt anmälningsavgiften.

## Deluppgift 4.2 (5 p)

De fyra ägarna till företaget åker ibland med på resorna. De behövs inte för praktiska göromål under resorna, men ser det som ett bra sätt att träffa nya samarbetspartners, besöka nya resmål i närheten av befintliga samt upprätthålla goda relationer med kunder, lokala guider och andra kontaktpersoner. De tycker dessutom att det är ett utmärkt sätt att få lite sol och värme under vintern och väljer därför helst resor till sydligare breddgrader och tar gärna med sina respektive på dessa resor.

## Uppgift

Hur ska företagets kostnader för de fyra delägarna och deras respektive hanteras med hänsyn till inkomstskatt, sociala avgifter och källskatt?

## Deluppgift 4.3 (6 p)

En av dina yngre medarbetare, som ska besöka Sportresor AB under hösten för att göra löpande revision, funderar lite över vad som ingår i begreppet förvaltningsrevision.

## Uppgift

- a) Redogör för din kollega vad syftet med förvaltningsrevision är och vilka huvudsakliga åtgärder som revisionen ska omfatta för att uppfylla syftet.
- b) Vilken form av avrapportering (utöver standardutformningen) i revisionsberättelsen kan bli aktuell i samband med förvaltningsrevisionen?

### **Deluppgift 4.4 (8 p)**

Årsredovisningen för 2014 är nu klar och det kvarstår för dig att avge din revisionsberättelse. Dock kvarstår två frågor som du behöver ta ställning till vid avgivandet av din revisionsberättelse.

- a) Resultaträkningen innehåller inbetalningar avseende anmälningsavgifter om 250 tkr avseende en stor resa som går av stapeln under våren 2015. Bolaget har begärt att få in dessa anmälningsavgifter tidigare än normalt eftersom det är ett stort och riskfyllt arrangemang. De har kontrakterat en del samarbetspartners i arrangemanget, men de har ännu inte haft några utgifter och har heller inte reserverat för några kostnader. De tycker att anmälningsavgifterna ska intäktsföras 2014 eftersom de arbetat hårt med detta arrangemang under hösten 2014. Bolagets bedömning är att resan kommer att genomföras och att endast en mycket liten del av anmälningsavgifterna kommer att betalas tillbaka.
  
- b) Under våren 2015 har det noterats att en av delägarna haft ett långvarigt spelberoende och till följd av detta haft ansträngd privatekonomi. För att klara privatekonomin har han under 2014 låtit bolaget ta en del av hans privata kostnader i form av semesterresor, möbler till sommarstugan samt bensinkostnader till båten och bilen. De tre övriga delägarna blev bestörta över detta och har i mars 2015 polisanmält honom och uteslutit honom ur styrelsen.

### **Uppgift**

Redogör för dina ställningstaganden avseende dessa omständigheter och utforma revisionsberättelse.

## 5. Stiftelsen Forska Mera (23 poäng)

### Bakgrund

Stiftelsen bildades under 1960-talet i samband med att en av ortens förmögna damer testamenterade en stor del av sin förmögenhet till stiftelsen, vilken stödjer forskning inom Parkinson. Stiftelsen får också löpande anslag och bidrag från privatpersoner och företag. Styrelsen består av fem ledamöter, bland annat släktingar till damen och ett par av ortens lokalpolitiker. Styrelsen sammanträder sex gånger per år och behandlar då förvaltningen av stiftelsens kapital samt ansökningar om anslag från forskare. Inför dessa möten måste ledamöterna läsa in material avseende de forskningsprojekt som ansöker om anslag.

Stiftelsen placerar sitt kapital i börsnoterade aktier och andra värdepapper och på räntebärande bankkonton för att erhålla önskvärd riskspridning. Aktier och andra värdepapper redovisas som anläggningstillgångar. Avkastningen i form av räntor och utdelningar används till forskningsanslag efter beslut av styrelsen.

<b>Ekonomisk information (mkr)</b>	<b>2014</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
Omsättning	0	0	0
Resultat före skatt	1,2	1,5	0,8
Summa tillgångar	27,2	26,0	25,2
Soliditet	98 %	97 %	98 %
Medelantal anställda	0	0	0

Stiftelsen redovisar i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (ej K2 eller K3). Du har varit revisor i stiftelsen i fem år. Bolagets räkenskapsår är kalenderår

### Deluppgift 5.1 (6 poäng)

I samband med revisionen av årsbokslutet per 2014-12-31 för stiftelsen upptäcker du att det finns en fordran på en av styrelseledamöterna om 50 tkr. Fordran har uppkommit genom att ett för stort styrelsearvode betalats ut. Styrelsearvodet för år 2014 har av styrelsen bestämts till 50 tkr per ledamot, men av misstag har 100 tkr betalats ut till denne ledamot.

Utbetalningen skedde under sommaren 2014 och i mars 2015 är det ännu inte återbetalt. Styrelseledamoten har inte betalat tillbaka beloppet med motivet att det kan användas som arvode för 2015. Arvodena för 2015 har av styrelsen beslutats vara desamma som för 2014. I stiftelseförordnandet finns inget föreskrivet om arvode till styrelsen.

### Uppgift

- Hur ställer du dig till att styrelsen har beslutat om styrelsearvode?
- Hur ställer du dig till att fordran på en styrelseledamot har uppkommit?

### **Deluppgift 5.2 (6 poäng)**

Stiftelsens tillgångar är placerade i olika värdepapper. Det är svenska börsnoterade aktier, utländska börsnoterade aktier och andra räntebärande värdepapper. De börsnoterade aktierna består av ett stort antal aktieposter. För en del av de svenska aktieposterna överstiger bokfört värde marknadsvärdet med ca 50 tkr och för resterande svenska aktieposter understiger bokfört värde marknadsvärde med ca 75 tkr per balansdagen. De utländska börsnoterade aktierna har ett bokfört värde som överstiger marknadsvärde med ca 50 tkr per balansdagen.

#### **Uppgift**

- a) Hur ska dessa skillnader i värden hanteras i årsbokslutet?
- b) Vilka upplysningskrav finns det avseende värdepapper i årsredovisningen?

### **Deluppgift 5.3 (5 poäng)**

Mitt under arbetet med årsbokslutet för stiftelsen råkar den redovisningsansvariga ut för en olycka och bryter armen och blir sjukskriven. Stiftelsens ordförande vänder sig till dig och undrar om du kan hjälpa till att färdigställa årsbokslutet och upprätta årsredovisning. Det som kvarstår är de sista bokslutsjusteringarna avseende periodisering av kostnader, avskrivningar och eventuella värdejusteringar på aktier.

#### **Uppgift**

Kan du själv, någon i ditt revisionsteam eller någon annan på kontoret utföra tjänsterna att slutföra årsbokslut och upprätta årsredovisning?

### **Deluppgift 5.4 (6 poäng)**

Stiftelsens intäkter består av avkastning på finansiella tillgångar i form av räntor och utdelningar samt realisationsresultat från försäljningar av värdepapper. Anslag lämnas till forskare som ansöker om bidrag enligt ett särskilt ansökningsförfarande och stiftelsen beslutar en gång per år om anslag som ska lämnas.

#### **Uppgift**

Under vilka förutsättningar kan stiftelsens inkomster från värdepapper och bankmedel vara befriade från inkomstskatt?

## 6. Hemmafixaren AB (25 poäng)

### Bakgrund

Hemmafixaren AB marknadsför och säljer elektriska verktyg. Målgruppen för bolagets produkter är hobbysnickaren. Försäljningen sker främst genom olika byggvaruhus. Bolaget är ett helägt dotterbolag till Tools 4 You B.V med säte i Nederländerna. Det är moderbolaget som utvecklar och tillverkar koncernens produkter, medan Hemmafixaren AB ansvarar för försäljningen till den svenska marknaden. Bolagets omsättning och lönsamhet har varit relativt konstant de senaste tre åren.

Du är vald revisor sedan årsstämman 2011. Bolaget tillämpar BFNAR 2012:1 (K3) i juridisk person samt IFRS i sin rapportering till moderbolaget. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen ser ut enligt följande:

<b>Ekonomisk information (mkr)</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2011</b>
Omsättning	310	300	280
Resultat före skatt	3	5	2
Summa tillgångar	65	60	58
Soliditet	22 %	18 %	13 %
Medelantal anställda	60	62	57

### Deluppgift 6.1 (5 poäng)

Hemmafixaren AB är ett så kallat lågriskbolag då man endast säljer och distribuerar moderbolagets produkter till den svenska marknaden. Den huvudsakliga risken för lager och kundförluster tas av moderbolaget, och Hemmafixaren AB erhåller en kommissionsersättning motsvarande en bruttomarginal om 20 % baserad på försäljningspriset till kund.

Fraktkostnader står moderbolaget för men i övrigt är Hemmafixaren AB ansvarig för sina egna kostnader. För innevarande år har ledningen upprättat en prognos på en nettoomsättning om 325 mkr, en bruttovinst om 65 mkr, ett resultat före avskrivningar om 15 mkr samt ett resultat före skatt om 4,5 mkr.

### Uppgift

Det är nu dags att planera årets revision och som en del av detta ska du beräkna väsentlighet för Hemmafixaren AB. Redogör för vad du skall beakta vid fastställande av väsentlighet för Hemmafixaren AB.

### **Deluppgift 6.2 (5 poäng)**

Alla produkter köps in via moderbolaget i euro medan majoriteten av försäljningen sker i svenska kronor. Det innebär att Hemmafixaren AB:s resultat påverkas av valutakursförändringar i euro. För att reducera denna risk valutasäkras bolagets prognosticerade utbetalningar som bedöms som mycket säkra. Detta sker via inköp av valutaterminer och denna hantering dokumenteras. Per bokslutsdagen den 31 december 2014 har bolaget två utestående valutakontrakt om köp av 5 meuro vardera. Båda kontrakten tecknades med en kurs om 8,35 sek/euro. Per balansdagen uppgår bolagets leverantörsskulder avseende sådana köp till 7,5 meuro. Kursen per balansdagen uppgår till 8,85 sek/euro.

#### **Uppgift**

Bolagets ekonomichef Mattias Eriksson frågar dig nu hur redovisning skall ske av valutaterminerna och till vilken kurs leverantörsskulderna ska redovisas i bolagets årsredovisning per 31 december 2014. Redogör för det svar du ger ekonomichefen.

### **Deluppgift 6.3 (5 poäng)**

Hemmafixaren AB gör för år 2014 en vinst på 8 mkr efter skatt. Totalt eget kapital uppgår till 46 mkr, och är fördelat på aktiekapital 16 mkr, reservfond 7 mkr, balanserade vinstmedel 15 mkr samt årets resultat uppgående till 8 mkr. Hemmafixaren AB har nu via moderbolaget fått besked att koncernen vill att Hemmafixaren AB delar ut 30 mkr i samband med stämman i maj 2015, genom ianspråktagande av reservfonden. Bolagets ekonomichef frågar dig nu om råd. Bolaget har under 2015 haft fortsatt god intjäning.

#### **Uppgift**

Redogör för och motivera dina överväganden och svar till ekonomichefen, vilket ska innefatta en beskrivning av ianspråktagande av reservfond.

### **Deluppgift 6.4 (5 poäng)**

Hemmafixaren AB är ansluten till koncernens cash-pool, där bolaget har en väsentlig fordran på moderbolaget. Bolaget har ställt ut säkerhet för koncernens engagemang mot banken. Redogör för:

#### **Uppgift**

- a) dina överväganden vid revision av den ställda säkerheten, och
- b) dina överväganden i samband med att du granskar den fordran Hemmafixaren AB har på moderbolaget som andel i cash-poolen.

### **Deluppgift 6.5 (5 poäng)**

Årsredovisningen för år 2014 är klar för granskning i slutet av mars 2015 och du beräknar att färdigställa din granskning och lämna din revisionsberättelse i mitten av april 2015.

#### **Uppgift**

- a) Utforma ett granskningsprogram för de granskningsåtgärder du bör utföra avseende händelser efter balansdagen.
  
- b) När kan du avge din revisionsberättelse, motivera ditt svar.

## Revisionsberättelse

Till årsstämman i Götalands Arkitekter AB, org.nr 556xx-xxxx

### Rapport om årsredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen för Götalands Arkitekter AB för räkenskapsåret 2014.

#### *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*

Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att jag 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.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina uttalanden.

#### *Uttalanden*

Enligt min uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Götalands Arkitekter ABs finansiella ställning per den 31 december 2014 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

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

Utöver min revision av årsredovisningen har jag även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Götalands Arkitekter AB för 2014.

#### *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*

Mitt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala mig om förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

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

Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag utöver min 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. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina uttalanden.

#### *Uttalanden*

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

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A. Andersson  
Auktoriserad revisor

## Revisionsberättelse

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

### Rapport om årsredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen för Sportresor AB för räkenskapsåret 2014.

#### *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*

Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att jag 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.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina uttalanden.

#### *Uttalanden*

Enligt min uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Sportresor ABs finansiella ställning per den 31 december 2014 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

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

Utöver min revision av årsredovisningen har jag även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Sportresor AB för 2014.

#### *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*

Mitt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala mig om förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

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

Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag utöver min 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. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina uttalanden.

#### *Uttalanden*

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

A-stad den 15 april 2015

A.A  
Auktoriserad revisor

**SVARSMALL**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del I**

**December 2014**

© Revisorsnämnden 2014

## Svar deluppgift 1.1

Jag söker stöd i BFNAR 2012:1 kapitel 13 om varulager, särskilt punkterna 13.7 och 13.8.

Kalkylen behöver ändras enligt följande (kr):

Ursprunglig kalkylerad tillverkningskostnad	1 792
Poster vilka inte ska ingå i kalkylen:	
Administrationsomkostnader (ej tillverkning)	-48
Försäljningsomkostnader	-320
Lagringskostnader	-26
Ränta färdigvarulager	-12
Ny kalkylsumma	<hr/> 1 386

## Svar deluppgift 1.2

Med anledning av att bolagets affärssystem är att anse som affärskritiskt så behöver en utvärdering av den interna kontrollen hänförlig till IT-miljön kring affärssystemet ske. Av ISA 315 pkt A104 framgår områden där allmänna IT-kontroller behöver utvärderas. Exempelvis innefattas:

- drift av datacentraler och nätverk
- inköp, byte och underhåll av programvara för system
- programbyte
- åtkomstsäkerhet
- inköp, utveckling och underhåll av program.

Av ISA 315 pkt A63 framgår exempel på olika riskområden som ovanstående kontrollområden är tänkta att täcka. Exempel:

- obehörig tillgång till data
- obehöriga ändringar av data
- obehöriga ändringar i system eller program
- felaktig manuell påverkan på data
- potentiell förlust av data eller svårigheter att komma åt data
- 

## Svar deluppgift 1.3

Inför att saldoförfrågan ska göras behöver revisorn ta ställning till ett antal områden enligt ISA 530 punkterna 6-8:

- Överväga granskningsåtgärdens syfte och egenskaperna hos den population från vilket urvalet ska göras.
- Fastställa en urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska urvalsrisken till en godtagbar nivå.
- Välja poster för urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald.

När testet genomförts behöver en analys göras av karaktären av och orsaken till eventuella avvikelser och felaktigheter. Vidare behöver en skattning göras av felaktigheten i hela populationen för att få en uppfattning om den potentiella storleken på felet.

När det sedan gäller urvalet så finns några olika alternativ för revisorn att använda i enlighet med ISA 530 Bilaga 4:

- Slumpmässigt urval
- Systematiskt urval
- Värdeviktat urval
- Godtyckligt urval
- Gruppurval

### **Svar deluppgift 1.4**

Jag finner vägledning i RedR3 (direkt stöd saknas i K3-regelverket).

I koncernredovisningen ska upplysning lämnas om ställd säkerhet avseende det koncernmässiga värdet vilket utgörs av värdet på dotterbolagens nettotillgångar justerat för koncernmässiga över- och undervärden; totalt 102 mkr (86 + 16 mkr). I moderbolaget ska upplysning lämnas om ställd säkerhet av det redovisade värdet av aktier i dotterbolag vilket uppgår till 24 mkr.

## Svar deluppgift 2.1

- a) Det är styrelsen som har ansvar för att godkänna och avlämna halvårsrapport enligt Lag om Värdepappersmarknad 16 kap 10§. Enligt samma lag 16 kap 6§ och 7§ skall Delårsredogörelse eller Kvartalsrapport lämnas. Noteringsavtalet med Nasdaq OMX reglerar att fyra kvartalsrapporter skall avlämnas, varav delårsrapporten kan vara en. Noteringsavtalet anger att rapporterna skall avlämnas av bolaget och det skall anges vem som avlämnar rapporten. Vanligen lämnas kvartalsrapporter av styrelsen eller VD på delegation av styrelsen.
- b) Bolaget är enligt lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument skyldigt att föra en intern förteckning över de personer som har tillgång till insiderinformation som rör bolaget. Förteckningen ("**Loggboken**") ska kontinuerligt uppdateras så snart någon får tillgång till, eller slutar att ha tillgång till, insiderinformation. Loggboken kan bestå av ett antal separata underförteckningar för det fall det bedöms lämpligt att föra en individuell förteckning för varje enskilt projekt eller omständighet som innefattar insiderinformation. Loggboken ska endast upprättas i syfte att uppfylla tillämpliga lagkrav. Registrering i Loggboken ska inte medföra några rättigheter eller skyldigheter för den registrerade personen utöver vad som stadgas i lag eller i andra föreskrifter.

Samtliga de personer som arbetar inom koncernen, på grund av anställning eller uppdrag, ska upptas i Loggboken när dessa får tillgång till insiderinformation om bolaget. Med uppdragstagare avses till exempel styrelseledamöter, externa konsulter och revisorer. Detta gäller oavsett om personen ifråga har tillgång till insiderinformation regelbundet eller endast vid enstaka tillfällen och oavsett om personen är registrerad i Finansinspektionens insynsregister eller inte.

Jag bör omedelbart föras in i loggboken då jag påbörjar min granskning av kvartalsrapporten och får ta del av den finansiella information som ligger till grund för delårsrapporten.

## Svar deluppgift 2.2

- a) Jag finner vägledning i IAS 8, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar samt fel. Rättelse ska ske det år som felet uppstår. Se bilaga avseende hur notupplysningen bör se ut avseende rättelse av fel. Tre balansräkningar behöver inkluderas i bolagets rapport över finansiell ställning.
- b) Jag behöver ta ställning till huruvida bolaget har lämnat upplysningar kring rättelsen av felet i enlighet med IAS 8. Då jag i min revisionsberättelse endast uttalar mig om innevarande år, och då redovisad tillgång och eget kapital är korrekt efter rättelsen av felet så är det min bedömning att jag ej behöver rapportera om rättelsen i min revisionsberättelse, i det fall jag anser att upplysningarna som lämnats av bolaget är korrekt. Revisionsberättelsen utformas därmed enligt standardutformningen.

## Svar deluppgift 2.3

Jag finner vägledning i ISA 600 och inleder med att definiera vilka enheter som ska betraktas som betydande enheter och därmed skall granskas för koncernrevisionens ändamål. Dessa enheter kommer även att under året kräva inblandning från det centrala koncernteamet. I ISA 600 punkt 26 och 27 omnämns att enheter kan vara betydande enheter på följande grunder:

- 1) Betydande enhet p.g.a. av enhetens finansiella betydelse för koncernen (punkt 26)
- 2) Betydande enhet p.g.a. att enheten innehåller en eller flera betydande risker med betydelse för koncernens räkenskaper (punkt 27)

Av ISA 600 A 5 framgår att en enhet kan klassificeras i kategori 1 ovan baserat på att de når upp till en viss andel av ett eller flera referensvärden som t ex koncernens tillgångar, vinst eller omsättning. Fastställandet av denna andel och referensvärde bygger på professionellt omdöme. I punkt A 5 nämns som exempel att ett koncernbolag vars referensvärde överstiger 15 % kan välja att betraktas som en betydande enhet baserat på finansiell betydelse. Beträffande enheter som innehåller betydande risker (kategori 2 ovan) – d v s risker som kräver särskilda överväganden i revisionen – definieras de på samma sätt som i revisioner av fristående företag. Den enda skillnaden är att riskernas potential att få en väsentlig effekt ska bedömas utifrån koncernens totala räkenskaper och inte räkenskaperna för den individuella enheten (A 6) samt i linje med detta utifrån det väsentlighetstal som fastställts för koncernen.

För enheter som tillhör kategori 1 ovan måste en revision av enhetens finansiella information ("full scope audit") genomföras (ISA 600 punkt 26). För enheter tillhörande kategori 2 kan också en "full scope audit" göras alternativt revisionsinsatser riktat mot den eller de betydande risker som identifierats för enheten ifråga ("specific scope").

I förslaget till scoping har beaktats resultat före skatt som basen för att bestämma väsentlighet i koncernen. Beaktat de bolag vars resultat överstiger 15 % i koncernen har följande bolag identifierats och väljs därför ut för full ISA revision ("full scope"):

<b>Bolag</b>	<b>Land</b>	<b>Omsättning (mkr)</b>	<b>Resultat före skatt (mkr)</b>	<b>Andel av koncernens resultat</b>
Bolag A	Sverige	850	85	55 %
Bolag D	USA	1 250	45	28 %
<b>Summa</b>		<b>2 100</b>	<b>130</b>	<b>85 %</b>

Beaktat risk i bolagen identifieras att Bolaget B och Bolaget F är tillverkande bolag med en för revisionen sannolikt högre risk beroende på verksamhetens inriktning. Dessutom gör Bolaget F en förlust varför risken ökar. Dessa bolag väljs därför ut baserat på de särskilda områden som träffas av den förhöjda risken med en begränsad omfattning på revisionens inriktning, så kallat "specific scope".

Bolag	Land	Omsättning (mkr)	Resultat före skatt (mkr)	Betydande riskområden för revisionen
Bolag B	Polen	200	23	Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder
Bolag F	Italien	450	-15	Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder
<b>Summa</b>		<b>650</b>	<b>8</b>	

Efter att ha beaktat såväl de finansiella resultatens påverkan på väsentlighet liksom risken i koncernbolagen görs en kontroll av att tillräcklig täckning har erhållits av koncernens resultat, omsättning och tillgångar.

Bolag	Land	Omsättning (mkr)	Resultat före skatt (mkr)	Summa tillgångar
Bolag A	Sverige	850	85	970
Bolag B	Polen	200	23	250
Bolag D	USA	1 250	45	600
Bolag F	Italien	450	-15	450
<b>Summa</b>		<b>2 750</b>	<b>138</b>	<b>2 220</b>
Koncern		3 600	154	2 400
<b>Andel</b>		<b>76%</b>	<b>90%</b>	<b>95 %</b>

Jag bedömer att jag fått tillräcklig täckning för revisionen beaktat parametrarna i tabellen ovan och fastställer därför att följande bolag skall granskas och rapporteras för koncernändamål.

Bolag	Land	Omfattning	Särskilda granskningsområden
Bolag A	Sverige	Full scope	Full ISA revision
Bolag B	Polen	Specific scope	Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder, anläggningstillgångar
Bolag D	USA	Full Scope	Full ISA revision
Bolag F	Italien	Specific scope	Tillverkningsrelaterade processer och konton; KSV, varulager, leverantörsskulder, anläggningstillgångar

Hade jag kommit fram till att täckningen inte var tillräcklig skulle ytterligare enheter behövt väljas ("scopas in"). Här är frihetsgraden för granskningsinsats större och kan i tillägg till de alternativ som beskrivits ovan även omfatta översiktlig granskning ("review")

## Svar deluppgift 2.4

- a) Jag finner vägledning i Svensk kod för bolagsstyrning 4:3 som anger att endast en representant från företagets ledning kan ingå i styrelsen, för att säkerställa att styrelsen är oberoende mot företagsledningen. Då verkställande direktören ingår kan juristen inte ingå i styrelsen om bolagsstyrningskoden skall följas. Det går att avvika från koden om skälen därtill anges.
- b) Revisionsutskottets inrättande regleras i ABL 8 kap. § 49 a. Utskottets styrelseledamöter får ej vara anställda av bolaget, och minst en av ledamöterna ska vara oberoende i förhållande till bolaget och bolagsledningen samt bolagets större aktieägare och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen
  1. fullgör de uppgifter som anges i 8 kap. § 49 b, och
  2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.

Revisionsutskottets uppgifter består av (ABL 8 kap. § 49 b):

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,
2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,
3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och
5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

## Svar deluppgift 2.5

Jag finner vägledning i ABL 9 kap revision.

a) Jag är enligt ABL 9:40 skyldig att närvara vid stämman om det med hänsyn till ärendet anses lämpligt. Då rättelse av fel gjorts under året är det min bedömning att jag bör delta. Jag redogör då för vår revisionsprocess, väsentlighet och instruktioner till enheternas revisorer. Jag framhåller även att det är bolagets ledning som upprättar årsredovisningen och styrelsen som avger densamma. Jag redogör för felets art och hur det, trots god planering av revisionen, inte upptäckts.

b) Enligt ABL 9:41 får revisorn inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. Jag bedömer att jag ej kan ge min syn på huruvida årets prognoser är rimliga eller ej, då det ej ligger i mitt uppdrag och det skulle kunna skada bolaget.

### Svar deluppgift 3.1

- a) Bolaget kan välja att tillämpa successiv vinstavräkning (BFNAR 2012:1 pkt 23.18) eller färdigställandemetoden (BFNAR 2012:1 pkt 23.31). Då redovisningen inte omfattar en koncernredovisning så är det möjligt att tillämpa båda metoderna. Successiv vinstavräkning är huvudprincipen och innebär att intäkter och kostnader redovisas i takt med färdigställandegraden medan färdigställandemetoden innebär att intäkten redovisas först när arbetet väsentligen fullgjorts. Fram tills dess redovisas utgifter som tillgång och fakturerade belopp som skuld om färdigställandemetoden tillämpas. En förutsättning för användning av successiv vinstavräkning är att det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (se pkt 23.18). Om det ekonomiska utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska en intäkt endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren (pkt 23).

Byte av princip regleras i pkt 37. Där framgår att byte från färdigställandemetoden till successiv vinstavräkning är tillåtet medan det omvända bytet endast får göras om det finns särskilda skäl.

- b) Beräknade totala projektkostnader uppgår till 1 300 tkr vilket överstiger den beräknade uppdragsintäkten med 100 tkr ( $1\ 300\ \text{tkr} - 1\ 200\ \text{tkr} = 100\ \text{tkr}$ ). Då projektet innebär en förlust så ska denna omgående kostnadsföras (pkt 24) varför det uppstår en negativ resultateffekt om 100 tkr i årsbokslutet 2014. Eventuell tidigare vinstavräkning skall återföras.

### Svar deluppgift 3.2

Av FAR:s uttalande RevU 4 (samt Etik U11) framgår att jag i rollen som revisor har att beakta lagen om penningtvätt. Detta innebär bl.a. att jag vid antagande av kund ska kontrollera identiteten hos den som etablerar affärsförbindelse med mig som revisor. Jag ska också inhämta information om affärsförbindelsens syfte och art samt utreda kundens ägarförhållande och kontrollstruktur. Löpande ska också uppföljning ske av pågående affärsförbindelse samt om det behövs följas upp varifrån kundens ekonomiska medel kommer. Om inte tillräcklig kundkännedom kan uppnås får affärsförbindelse inte etableras och om affärsförbindelse redan har etablerats ska den avslutas.

Vid misstanke om att styrelseledamot eller VD gjort sig skyldig till brott mot lagen om penningtvätt så ska revisorn anmäla misstanke om brott till åklagare. Innan detta sker bör revisorn dock underrätta styrelsen "utan oskäligt dröjsmål". Revisorn kan dock välja att avstå från att underrätta styrelsen, exempelvis om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några åtgärder.

### Svar deluppgift 3.3

Av ISA 260 framgår att revisorn ska, utan onödigt dröjsmål, informera styrelsen och företagsledningen om observationer som görs vid revisionen och som är betydelsefulla och relevanta för styrelsens ansvar (s.k. påpekanden enligt ABL 9 kap. 6§). I punkten 19 framgår

också att kommunikationen ska ske skriftligt om revisorn gör bedömningen att muntlig kommunikation inte är tillräcklig. Exempelvis genom en promemoria över granskningen.

Vid noteringar av mer allvarlig karaktär kan revisorn enligt ABL 9 kap. 39§ avge en erinran till styrelsen eller verkställande direktören. En formell erinran avser noteringar som revisorn gör till styrelsen eller VD men som revisorn inte anser vara av den beskaffenhet att de bör bringas till aktieägarnas och allmänhetens kännedom genom anmärkning i revisionsberättelsen. Handlingen ska lämnas till styrelsen och bolaget ska förvara den på ett betryggande sätt. Handlingen ska även tas upp och protokollföras vid ett styrelsemöte inom fyra veckor från mottagandet och före kommande årsstämma.

### **Svar deluppgift 3.4**

- a) Av ÅRL 2 kap 1 § framgår att en årsredovisning för ett större företag ska inkludera en finansieringsanalys. Då bolaget uppfyller samtliga kriterier för att räknas som ett större företag så är det ett krav att inkludera en finansieringsanalys i bolagets årsredovisning. Då bolaget valt att utelämna denna så är detta ett avsteg från kraven i ÅRL och således något som behöver upplysas om i revisionsberättelsen. Vi uttalar oss som en följd av detta med reservation.
- b) Då den tidigare VD:n inte längre kvarstår i tjänst så omfattas hon inte av ABL 21 kap 1 § varför detta inte är att anse som ett förbjudet lån. Av samma skäl är detta inte något som behöver tas upp i revisionsberättelsen.

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

**December 2014**

© Revisorsnämnden 2014

## Svar deluppgift 4.1

Bolaget redovisar pågående arbeten enligt huvudregeln i K2. Det innebär att successiv vinstavräkning tillämpas och att färdigställandegraden fastställs t.ex. som nedlagda utgifter i förhållande till totala utgifter. Förutsatt denna metod blir svaren;

- a) Total intäkt 63 000 kr, med 25 % vinstpåslag blir beräknad kostnad 50 400 kr.  
Färdigställandegrad 36,7%, vilket innebär att 23 125 kr ska redovisas som intäkt per 2014-12-31. Anmälningavgift som är inbetald uppgår till 12 600 kr.

Resultaträkning:

Nettoomsättning	23 125
Råvaror och förnödenheter	-18 500

Balansräkning:

Upparbetad ej fakturerad intäkt (tillgång)	10 525
--	--------

- b) Resan är genomförd och inte längre ett pågående uppdrag. Hela intäkten redovisas per 2014-12-31. Förutom intäkten om 72 000 kr finns det en halv anmälningavgift att intäktsföra, 400 kr. Beräknade återstående kostnader reserveras för som upplupna kostnader.

Resultaträkning:

Nettoomsättning	72 400
Råvaror och förnödenheter	-57 600

Balansräkning:

Upplupen kostnad	5 400
Kortfristig skuld	400

- c) Total intäkt 210 000 kr, med 25 % vinstpåslag blir beräknad kostnad 168 000 kr.  
Färdigställandegrad 84,5%, vilket innebär att 177 492 kr ska redovisas som intäkt per 2014-12-31. Inbetalt är 210 000 kr – (3x5 600) = 193 200.

Resultaträkning:

Nettoomsättning	177 492
Råvaror och förnödenheter	-142 000

Balansräkning:

Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	15 708
---	--------

## Svar deluppgift 4.2

Att de fyra delägarna följer med på resor kan motiveras med att det är till nytta för verksamheten och att kostnaderna är till för att förvärva och bibehålla inkomster. Kostnaderna för deras resor är därmed avdragsgilla för företaget.

Kostnaderna för deras respektive kan inte motiveras på detta sätt. Dessa kostnader bör hanteras genom att förmånsbeskatta varje delägare för marknadsvärdet av resan för deras respektive. Marknadsvärdet får anses vara det pris som ordinarie deltagare betalar för resan.

Sociala avgifter ska betalas för förmånen. Källskatteavdrag ska göras på förmånens värde. Kostnaden för resan och sociala avgifter på den blir i och med detta avdragsgilla för företaget.

### Svar deluppgift 4.3

- a) Revisorn ska enligt Aktiebolagslagen 9 kap 3 § granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolaget. Granskningen syftar främst till att klarlägga om någon styrelseledamot eller verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller på annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen eller andra relevanta lagar.

Vad som åligger styrelsen och verkställande direktören framgår av aktiebolagslagens 8 kap.

Ersättningsskyldighet för styrelseledamot eller verkställande direktör kan bli aktuellt om någon av dessa genom åtgärd eller försummelse orsakat bolaget skada eller risk för skada.

För att kunna dra slutsatser kring eventuell ersättningsskyldighet bör förvaltningsrevisionen bland annat omfatta:

- Genomgång av bolagsordning så att bolagets verksamhet rymms inom denna
  - Prövning av om bolaget fullgjort sin bokföringsskyldighet så att verksamheten kan följas på ett rättvisande sätt
  - Genomgång av styrelseprotokoll inklusive beslutsunderlag till fattade beslut
  - Granskning om bolaget fullgjort sina skyldigheter avseende skatter och avgifter
  - Granskning av att styrelsen fullgjort sina skyldigheter avseende borgenärsskydd (värdeöverföringar mm)
- b) Frågan om ersättningsskyldighet kan leda till att ansvarsfrihet för styrelseledamot eller verkställande direktör ej kan tillstyrkas. För detta krävs att det finns ett orsakssamband mellan oaktksamhet/försummelse och skada/risk för skada.

Det kan också bli aktuellt med anmärkning i revisionsberättelsen om

- skatter och avgifter ej redovisats och betalats i rätt tid
- avsteg från aktiebolagslagen (t ex ej upprättat kontrollbalansräkning)
- avsteg från bokföringslagen
- sent avlämnad årsredovisning
- 

### Svar deluppgift 4.4

- a) Anmälningsavgifterna hör till en resa som ännu inte är genomförd och där inga kostnader är bokförda under 2014. Att redovisa dessa intäkter 2014 är fel och ett avsteg från god redovisningssed och K2. Beloppet är väsentligt (överstiger 10 % av resultatet) och jag kommer därför att avstyrka att resultat- och balansräkning fastställs.

- b) Den uteslutna styrelseledamoten har skadat bolaget genom att låta privata kostnader bekostas av bolaget. Det finns ett samband mellan handling och skada och jag kommer därför att avstyrka ansvarsfrihet för denne styrelseledamot och tillstyrka ansvarsfrihet för övriga styrelseledamöter.

### Svar deluppgift 5.1

- a) Enligt stiftelselagen 2 kap 15 § har en styrelseledamot rätt till skäligt arvode. Beslut om arvode får fattas av styrelsen. Detta gäller under förutsättning att inget annat föreskrivits i stiftelseförordnandet.

Eftersom inget finns föreskrivet i stiftelseförordnandet och arvodet bedöms skäligt bedömer jag att styrelsen har rätt att besluta om detta styrelsearvode.

- b) Enligt stiftelselagen 2 kap 6 § får en stiftelse inte lämna penninglån till förvaltaren, vilket innefattar styrelsen. Utbetalningen av för högt arvode till en styrelseledamot innebär ett penninglån. Lånet innebär att stiftelsen har brutit mot stiftelselagen och jag kommer att anmärka på detta i revisionsberättelsen. Ansvarsfrihet kommer dock beviljas. Vid min bedömning av värdet på fordran på styrelseledamoten kan jag ta med i bedömningen att arvode ska utgå även för 2015, så jag kan tillstyrka balansräkningen.

### Svar deluppgift 5.2

- a) Värdepapper är för stiftelsen finansiella anläggningstillgångar. Enligt Årsredovisningslagen 4 kap ska anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärde. Nedskrivning ska ske vid en bestående värdenedgång. Finansiella anläggningstillgångar får skrivas ned till det lägre värdet även om värdenedgången ej bedöms vara bestående.

Enligt RedR 5 Redovisning av aktier och andelar kan aktier och andra värdepapper ses som en portfölj och en kollektiv värdering kan göras av aktieportföljen. En kollektiv värdering skulle innebära att bokfört värde är totalt 25 tkr (50-75+50) högre än marknadsvärde. En nedskrivning bör övervägas, i övervägandet bör ingå en bedömning av om värdenedgången är bestående eller inte.

- b) Enligt Årsredovisningslagen 5 kap 3 § ska till varje post som redovisas som anläggningstillgång, i not lämnas uppgift om anskaffningsvärde, tillkommande och avgående tillgångar, avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar.

Enligt BFN U 99:1 bör det i not lämnas upplysning om bokfört värde respektive marknadsvärde på noterade andelar. Denna upplysning kan lämnas för hela portföljen sammantagen.

Någon specifikation över respektive aktieslag och värdepapper behöver ej lämnas.

### Svar deluppgift 5.3

Jag finner vägledning avseende jävsbestämmelserna i Stiftelselagen 4 kap. 6§ och i Revisionslagen 17 §.

Varken jag själv eller någon som varit eller är involverad i revisionen av stiftelsen kan upprätta årsbokslut eller årsredovisning. Detta skulle innebära jäv för mig som revisor.

Någon annan på byrån som inte ingår i revisionsteamet kan utföra tjänsterna då detta inte är ett stort bolag enligt ÅRL:s definition.

Jag måste dokumentera mitt oberoende avseende de tjänster som utförs utöver revision i analysmodellen (ABL 9:17 och Revisorslagen om jäv).

### **Svar deluppgift 5.4**

Enligt Inkomstskattelagen 7 kap. 3 § är en stiftelse endast skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet och inte skattskyldig för kapitalvinster om tre krav är uppfyllda;

Ändamålskravet – i detta fall främja vetenskaplig forskning.

Verksamhetskravet – verksamheten ska så gott som uteslutande tillgodose ändamålskravet.

Fullföljdskravet - över en period av år ska en verksamhet bedrivas som motsvarar avkastningen på stiftelsens tillgångar.

Slutsatsen är att om stiftelsen under en 3-5-årsperiod lämnar anslag till forskning som motsvarar ca 80 % av avkastningen i form av räntor och utdelningar är dessa inkomster skattefria. Även kapitalvinster är skattefria och kapitalförluster på motsvarande sätt ej avdragsgilla.

Stiftelsen bedriver ingen näringsverksamhet som kan bli skattepliktig.

### Svar deluppgift 6.1

Jag finner vägledning i ISA 320 A3-A4. Då bolaget endast är ett försäljningsbolag med begränsad risk och med en given kommissionsersättning från moderbolag bedömer jag att resultatmått som bas för beräkning av väsentlighet inte är rättvisande. Jag använder mig istället av aktivitetsbaserad grund, omsättningen, då bolaget fakturerar marknadspris till kund. Min bedömning är att en lämplig nivå för väsentlighet är 1-2% av omsättningen.

### Svar deluppgift 6.2

Jag finner vägledning i BFNAR 2012:1, K3, kapitel 11-12 finansiella instrument. Företag kan redovisa finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärde eller värderade enligt 4 kap. 14a och 14e Årsredovisningslagen, vilket styr redovisningen av valutaterminerna.

Om redovisning sker till anskaffningsvärde enligt kapitel 11 och säkringsredovisning tillämpas ska utestående leverantörsskuld på balansdagen om 7,5 meuro omräknas till 8,35 sek/euro. Detta gäller om bolaget bedömer att terminspremien är oväsentlig. Om terminspremien anses väsentlig redovisas leverantörsskulderna till avistakurs och terminspremien periodiseras. För resterande belopp köpt på termin om 2,5 meuro gäller försiktighetsprincipen, dvs lägsta värdet av anskaffningsvärde och marknadsvärde. Om säkringsredovisning inte tillämpas ska leverantörsskulden om 7,5 meuro omräknas till balansdagens kurs om 8,85 sek/euro och båda terminskontrakten om totalt 10 meuro värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och marknadsvärde på balansdagen.

Om kapitel 12 tillämpas blir redovisningen densamma oavsett säkringsredovisning tillämpas eller inte vilket innebär att leverantörsskulderna ska omräknas till balansdagens kurs. Då säkrad kurs är lägre än kursen på balansdagen anses terminerna ha ett positivt värde och en derivat-tillgång ska redovisas. Omräkningen sker via resultaträkningen, inom rörelseresultat, till den del det motsvarar säkrad post, dvs. 7,5 MEUR. Leverantörsskulderna omräknas då till balansdagens kurs inom rörelseresultatet. Resterande värdeförändring som avser 2,5 meuro redovisas i finansnettot.

### Svar deluppgift 6.3

Utdelningsbara medel efter att årets vinst fastställts uppgår till 15 + 8 mkr, totalt 23 mkr. Detta kan styrelsen föreslå att stämman beslutar att utdelas om det kan ske i enlighet med värdeöverföringsbegränsningarna i ABL 17 kap (inklusive försiktighetsbedömningen).

lansspråktagande av reservfonden, som är bundet eget kapital i bolaget, är reglerat i ABL 20 kap 35 §. Reservfonden kan användas för återbetalning till aktieägarna (förutsatt att återbetalningen ryms inom utdelningsbara medel, beaktat även försiktighetsbedömningen). Ett beslut om återbetalning till aktieägarna kan endast

verkställas efter tillstånd från Bolagsverket. Styrelsen skall enligt 20 kap då föreslå bolagsstämman att reservfonden ska användas för återbetalning till aktieägarna. Om stämman beslutar i enlighet med styrelsen förslag ska styrelsen tillse att ansökan om minskning och tillstånd skickas till Bolagsverket. Bolaget ska som huvudregel skriftligen underrätta samtliga sina kända borgenärer och lämna ett intyg att så skett. Vid ansökan ska styrelsens intyg om underrättelse av borgenärer skickas med. Som alternativ behöver bolagets kända borgenärer inte underrättas om en revisor lämnar ett yttrande över att minskningen inte medför fara för borgenärerna. Om så sker ska revisorns yttrande biläggas ansökan (20 kap 24-25 §§ ABL) istället för styrelsens yttrande. Bolagsverket kallar sedan på okända borgenärer. Två månader efter kallelse på okända borgenärer kan Bolagsverket besluta om att lämna tillstånd (förutsatt att någon borgenär inte haft invändningar), vilket därmed kan verkställas av styrelsen.

Mitt svar till ekonomichefen blir således att fastställda vinstmedel om 23 mkr kan föreslås utdelas på ordinarie stämma, men att de kvarvarande 7 mkr kan återbetalas till aktieägarna först efter att Bolagsverket lämnat tillstånd för minskningen/återbetalningen av reservfonden enligt ovan. Allt förutsatt att utdelningen och återbetalningen bedöms rymmas inom de begränsningar som 17 kap 3 § ABL uppställer.

#### Svar deluppgift 6.4

- a) En ställd säkerhet är att likställa med utlåning i enlighet med ABL 21 kap. 3§ varför styrelsen behöver bedöma motpartens betalningsförmåga, dvs. i detta fall moderbolagets betalningsförmåga. Vid min granskning kan jag göra detta genom att ta del av bl.a. styrelsens underlag för sin bedömning, moderbolagets räkenskaper samt erhålla skriftlig bekräftelse ("comfort") från moderbolagsrevisorena. Om jag anser att det finns risk att säkerheten måste infrias behöver jag ta ställning till huruvida beloppet rymms inom utdelningsbara medel, då det i sådana fall handlar om en värdeöverföring i enlighet med ABL 17 kap. Den ställda säkerheten bör beaktas vid bedömning om utdelning mot bakgrund av ovan.
- b) I samband med att jag granskar bolagets fordran på moderbolaget som andel i cash-pool bör jag även här bedöma motpartens betalningsförmåga, samt huruvida den eventuella nedskrivningen av fordran rymms inom utdelningsbara medel i det fall moderbolaget ej bedöms betalningsdugligt.

#### Svar deluppgift 6.5

- a) Se bifogat granskningsprogram i enlighet med ISA 560.
- b) Jag ska i enlighet med ISA 700 p 41 avlämna min revisionsberättelse då jag erhållit tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Därmed informerar jag användarna av rapporten att jag beaktat händelser fram till datum för mitt påtecknande, enligt ISA 560. Min granskning är färdigställd i mitten av april och det är därmed per detta datum jag påtecknar min revisionsberättelse.



**Svar 2.2 a Rättelse av fel**

Tkr	2013	2012	2011	2010
Årsafförsvärde				50 000
Avskrivning enligt plan	10 000	10 000	10 000	10 000
Restvärde	10 000	20 000	30 000	40 000
Avskrivning i böckerna	10 000	10 000	10 000	3 000
Redovisat restvärde	17 000	27 000	37 000	47 000
Differens avskrivning	0	0	0	-7 000
Differens restvärde	7 000	7 000	7 000	7 000

**Not xx, rättelse av fel**

Rättelse av fel härrör sig till en korrigering av för lågt redovisad avskrivning på egenutvecklat system.

Felet har korrigerats i den period felet härrör sig till, dvs år 2010 i enlighet med IAS 8.

Detta innebär att det gjorts förändringar i resultaträkningen i avlämnad årsredovisning för år 2010, samt i balansräkningen, kassaflödesanalysen och not XX för anläggningstillgångar och resultat per aktie för år 2010-2013.

Rättelsen ger upphov till en ytterligare kostnad om 7.000 tkr för år 2010, en immateriell tillgång som redovisas till ett 7.000 tsek lägre värde samt motsvarande effekt på övrigt totalresultat med avdrag för skatteeffekten.

Tkr	2013	2012	2011	2010
<b>Rättelse av fel i resultaträkningen</b>				
Avskrivning	0	0	0	-7 000
Uppskjuten skatt	0	0	0	1 841
<b>Årets resultat</b>	0	0	0	-5 159
<b>Resultaträkning efter rättelse av fel</b>				
Avskrivning	0	0	0	-7 000
Uppskjuten skatt	0	0	0	1 841
<b>Årets resultat</b>	0	0	0	-5 159
<b>Rättelse av fel i balansräkningen</b>				
<b>Immateriella tillgångar</b>				
Egenutvecklade tillgångar	-7 000	-7 000	-7 000	-7 000
<b>Finansiella tillgångar</b>				
Uppskjuten skattefordran	1 841	1 841	1 841	1 841
<b>Eget kapital</b>				
Övrigt totalresultat	-5 159	-5 159	-5 159	-5 159
<b>Balansräkning efter rättelse av fel</b>				
<b>Immateriella tillgångar</b>				
Egenutvecklade tillgångar	10 000	20 000	30 000	40 000
<b>Finansiella tillgångar</b>				
Uppskjuten skattefordran	1 841	1 841	1 841	1 841
<b>Eget kapital</b>				
Övrigt totalresultat	-5 159	-5 159	-5 159	-5 159

# Revisionsberättelse

Till årsstämman i Götalands Arkitekter AB, org.nr 556xxx-xxxx

## Rapport om årsredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen för Götalands Arkitekter AB för år 2014.

### *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*

Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att jag 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.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt uttalande med reservation respektive uttalande.

### *Grund för uttalande med reservation*

Bolaget har i sin årsredovisning utelämnat en finansieringsanalys som enligt Årsredovisningslagen 2 kap 1§ ska inkluderas. Detta utgör således ett avsteg från årsredovisningslagen.

### *Uttalande med reservation respektive uttalande*

Enligt min uppfattning har årsredovisningen, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation", upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Götaland arkitekter AB:s finansiella ställning per den 31 december 2014 och av dess finansiella resultat för året enligt Årsredovisningslagen.

Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag tillstyrker därför att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

## Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver min revision av årsredovisningen har jag även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Götalands arkitekter AB för år 2014.

### *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*

Mitt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala mig om förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt god revisionsmed i Sverige.

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

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

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina uttalanden.

### *Uttalanden*

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

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad revisor

# Revisionsberättelse

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

## Rapport om årsredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen för Sportresor AB för år 2014.

### *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*

Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att jag 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.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt uttalande med avvikande mening.

### *Grund för uttalande med avvikande mening*

Ett belopp på 250 000 kronor avseende nästa års försäljning har bokförts per balansdagen, vilket innebär att årets vinst före skatt i bolaget blivit för hög med motsvarande belopp.

### *Uttalande med avvikande mening*

Enligt min uppfattning har årsredovisningen, 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 rättvisande bild av Sportresor ABs finansiella ställning per den 31 december 2014 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är dock förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Som en följd av uttalandet ovan avstyrker jag att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

## Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Utöver min revision av årsredovisningen har jag även utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för Sportresor AB för år 2014.

### *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*

Mitt ansvar är att med rimlig säkerhet uttala mig om förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust och om förvaltningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige.

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

Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag utöver min 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. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Jag anser att de revisionsbevis jag har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt uttalande med avvikande mening respektive mitt uttalande.

### *Grund för uttalande med avvikande mening respektive uttalande*

Under räkenskapsåret har styrelseledamoten NN låtit bolaget bekosta privata utlägg uppgående till väsentliga belopp. Detta har skett utan övriga styrelseledamöters vetskap eller godkännande. Styrelseledamoten är polisanmäld.

Min bedömning är att styrelseledamotens agerande har skadat bolaget och att det kan leda till ersättningsskyldighet.

### *Uttalanden med avvikande mening respektive uttalande*

Som en följd av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" i min rapport om årsredovisningen avstyrker jag att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Som en följd av de förhållanden som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" avstyrker jag att årsstämman beviljar styrelseledamoten NN ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Jag tillstyrker att årsstämman beviljar övriga styrelseledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

A-stad den 15 april 2015

A.A.  
Auktoriserad revisor

## Bilaga Svar 6.5 a)

Kund: Hemmafixaren AB  
Datum för finansiella rapporter: 2014-12-31  
Datum för revisionsberättelse: 2015-xx-xx  
Moment: Granskning av händelser efter balansdagen i enlighet med ISA 560  
Utfört av: xx

Skaffa sig förståelse för de rutiner som ledningen har för att försäkra sig om att efterföljande händelser uppmärksammas

Förfrågningar om kännedom om väsentliga händelser:

Förfrågningar till företagsledning (person, datum)

Förfrågningar till styrelserepresentant (person, datum)

Förfrågningar till juridiskt ombud (person, datum)

- Huruvida poster för diskussion bekräftats eller ändrats
- Nya förpliktelser, lån, garantier, försäljning, förvärv, emissioner, väsentliga avtal har tecknats
- Förändringar i organisationen
- Huruvida grund för fortsatt drift fortfarande föreligger
- Anledning att tillämpade redovisningsprinciper ej längre är tillämpliga
- Ändrade bedömningar
- Rättstvister och krav

Protokoll:

Läs protokoll från styrelsemöten som hållits efter balansdagen, alternativt gör förfrågan om frågor som diskuterats

Finansiell information:

Läs delårsrapport

Analytisk genomgång av de senaste upprättade interna boksluten

Genomgång av bankkontoutdrag fram till datum för vår revisionsberättelse

Genomgång av huvudbokstransaktioner fram till datum för vår revisionsberättelse

Ta del av budget och likviditetsprognos

Uttalande från företagsledningen:

Erhållet uttalande inkluderar skrivelse om att ledningen gett oss all information om händelser efter balansdagen.

Erhållet uttalande täcker perioden fram till datum för vår revisionsberättelse.

Analys:

Förekommer händelser som bör påverka de finansiella rapporterna?

Ger förvaltningsberättelsen inklusive beskrivning av händelser efter balansdagen en rättvisande bild?

Föranleder någon händelser ändring i vårt uttalande i revisionsberättelsen?

Ev. konsultation med Oberoende revisor eller Kvalitetsansvarig revisor för revision på byrån

Diskussion huruvida vårt uttalande bör påverkas eller ej.