

Rättningskommentarer till Revisorsexamen våren 2015

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	98	42 (72 %)

43 av 58 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 72 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 75 till 127 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	4,8 (81 %)	48 (83 %)

Frågan behandlar fusion och hur det överlåtande bolagets resultat ska redovisas i det övertagande bolagets räkenskaper och vilka upplysningar bolaget ska lämna avseende fusionen i årsredovisningen. Generellt sett mycket bra utfall på uppgiften och full poäng har getts vid korrekt hänvisning, resultat samt notupplysningar. De flesta tentander har korrekt angett att det är fråga om fusion av helägt dotterbolag och därmed hänvisat till BFNAR 1999:1. De flesta tentander har även angett korrekt resultat med motivering och lämnat korrekta notupplysningar. En del tentander har redogjort för rörelseförvärv enligt K3 samt värdering av fusion enligt koncernvärdemetoden osv. Detta har varken gett poäng eller poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	4	3,1 (76 %)	44 (76 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för sina ställningstaganden vid erbjudande av en gåva på ett 25-årsjubileum hos en kund. För full poäng på uppgiften ska tentanden ha resonerat kring vilka hot som kan uppkomma i samband med att man erbjuds gåvan. Tentanden bör inkludera resonemang kring gåvans värde och omfattningen av erbjudandet (att alla blir erbjudna samma gåva) samt ange att objektiviteten och opartiskheten ska prövas i analysmodellen.

De flesta tentander anger korrekt analysmodellen och kommer fram till att erbjudandet kan leda till ett vänskaps- och egenintressehot i enlighet med IESBA:s etikod kring gåvor och gästfrihet. Dock missar många tentander att redogöra för vad detta faktiskt innebär och under vilka premisser dessa hot skulle kunna minskas, vilket har gett poängavdrag. De allra flesta tentander redogör dock korrekt kring gåvans värde, men en del tentander missar att beakta omfattningen av gåvan.

Ett antal tentander bedöms osäkra i sin slutsats och de flesta tentander avger ett "det beror på" svar. Poäng har inte baserats på slutsats utan snarare på ett förnuftigt och underbyggt resonemang.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	3,6 (71 %)	44 (76 %)

Uppgiften är uppdelad i två delfrågor, den först går ut på att svara på om ett tidigare lämnat aktieägartillskott kan återbetalas i slutet av året och hur detta i så fall ska hanteras. I den andra deluppgiften ska tentanden redogöra för eventuella ytterligare alternativ till aktieägartillskott för att öka det egna kapitalet och likviditeten.

Flertalet tentander har inte hänvisat till ABL 18 kap, som behandlar vinstutdelning trots att många korrekt klassificerat återbetalningen av aktieägartillskottet som en vinstutdelning. Många tentander har noterat att beslut ska tas av bolagsstämman men en del har missat att det krävs en extra bolagsstämman om återbetalningen ska kunna göras i december 2014. Några tentander har missat att beakta händelser mellan tidigare årsredovisnings avgivande samt återbetalningen och de handlingar som krävs av styrelse och revisor. Detta har gett poängavdrag. I princip samtliga tentander har i sina svar korrekt uppgett att utdelningsbara medel (fritt eget kapital) är en förutsättning för återbetalningen och även hänvisat till försiktighetsregeln i ABL 17:3. Generellt sett har det saknats slutsatser kring om det föreligger något formellt hinder för återbetalning eller ej.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	6	4,2 (70 %)	40 (69 %)

Frågan behandlar vilka granskningsåtgärder som bör vidtas vid granskning av säkerställande av upparbetade men ej fakturerade intäkter. Frågan ger totalt 6 poäng och ett poäng per korrekt granskningsåtgärd har getts. Generellt bra utfall på frågan. De flesta tentander har angett bedömning av förlustrisker, genomgång av bolagets interna kontroll och processer, metod för successiv vinstavräkning samt granskning mot kontrakt/avtal som främsta granskningsåtgärder. Flera tentander har missat granskningsåtgärder för att säkerställa tillförlitligheten i bolagets prognoser samt granskning av faktiska reserver och avsättningar.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	8	6,7 (83 %)	54 (93 %)

Kundfordringarna innehåller en fordran om 6 mkr (exklusive moms) på ett bolag som gått i konkurs i slutet av december 2014.

Kundfordran uppgår till ett väsentligt belopp och är högst osäker och bolaget har valt att inte reservera denna trots påpekande. Då återstår att kommentera detta i revisionsberättelsen. Felaktigheten bedöms vara väsentlig men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. Detta leder till ett uttalande med reservation respektive avvikande mening, samt avstyrkande av vinstdispositionen.

Nästan samtliga tentander konstaterade att fordran var väsentlig men man ansåg även att den var av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. På grund av dessa ställningstaganden kom de flesta tentander fram till uttalande med avvikande mening i stället för uttalande med reservation. Nästan samtliga tentander kom fram till avstyrkande av vinstdispositionen.

Energikonsultbolaget AB hade förvärvat ett bolag, Västkonsulterna AB. Detta hade inte blivit så positivt resultatmässigt som förväntat.

I stort sett samtliga tentander har konstaterat att då VD inte överträtt sina befogenheter har inget brott mot ABL blivit begånget. Denna omständighet inverkar därför inte på revisionsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	5	4,0 (81 %)	57 (98 %)

Denna uppgift handlar om ett tillverkande företag där det avtalats med kunderna att vid försäljning av produkter ingår även installation av desamma. Installationen utgör dessutom en väsentlig del av priset på produkten.

I förutsättningarna för uppgiften har produkten levererats till kund före bokslutsdagen i december 2014, men installation kommer att ske först under januari 2015. Tentanden ska redogöra för hur denna transaktion ska intäktsredovisas i 2014 års bokslut.

De flesta tentander har klarat uppgiften mycket bra och därmed resonerat om att intäktsredovisning kan ske först när bolaget överfört väsentliga risker och förmåner samt dessutom identifierat att själva installationen som utförs i januari 2015 utgör en väsentlig del av priset. För full poäng krävs att tentanden även för fram kriteriet att bolaget ska kunna beräkna inkomsten på ett tillförlitligt sätt (K3 2 kap punkt 18). Detta kriterium har flertalet tentander ej tagit upp.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	5	2,7 (55 %)	31 (53 %)

Uppgiften handlar om vilka åtgärder bolaget behöver vidta i samband med att marknaden för en förvärvad verksamhet drastiskt försämrats. Denna fråga hade tentanderna generellt sett lite svårt för.

Tentanderna var ofta inne på att nedskrivningsprövning var aktuell men utelämnade ofta beskrivning av återvinningsvärde och nyttjandevärde samt diskussion kring huruvida lämnat lån är ett reellt lån eller en förlängning av investeringen vilket gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	6	2,8 (47 %)	14 (24 %)

Frågan avser granskning av nedskrivningsprövning som bolaget upprättat.

Tentanderna angav ofta generella revisionsinsatser avseende granskning av bedömningar och uppskattningar och utelämnade ofta specifika revisionsåtgärder som är aktuella i frågan vilket gett poängavdrag. Det som ofta inte nämndes var:

- bedömning av tillväxtantagande
- bedöma träffsäkerhet i tidigare prognoser mot faktiskt utfall
- aritmetisk kontroll av beräkningar i testet
- jämförelse av nyttjandevärde med operativt kapital i den kassagenererande enheten

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	5	2,6 (52 %)	27 (47 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för hur en ränteswap ska redovisas och vilket värde densamma ska åsättas i redovisningen. Många tentander har missat att ta ställning till om säkringsredovisning kan tillämpas vilket har resulterat i poängavdrag. Endast ett fåtal tentander har korrekt angett att värdeförändringen på en kassaflödessäkring ska redovisas i fond för verkligt värde inom eget kapital vilket krävs för att få full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	4,6 (77 %)	55 (95 %)

Frågan handlar om ett danskt företag som har en filial i Sverige. Tentanden ska redogöra för vilka regler som gäller för den svenska filialen beträffande registrering och bokföring.

Deluppgift a) berör frågan om vilka krav på registrering som gäller för en svensk filial. I stort sett samtliga tentander har hänvisat till Lag om utländska filialer m.m. och registrering hos Bolagsverket.

Deluppgift b) handlar om vilka regler som gäller för bokföring i en svensk filial och frågeställningen om bokföring och arkivering kan ske i Danmark. Överlag har tentanderna klarat delfrågan bra och angett att den svenska filialens bokföring ska vara skild från den danska.

Flera tentander har inte uppmärksammat kravet att anmäla till Skatteverket i det fall datasystem och datautrustning finns utomlands samt att bokföringen i så fall även ska kunna skrivas ut omedelbart i Sverige via en terminal eller liknande. När det gäller frågan kring arkivering har flertalet tentander inte redogjort för eller omnämnt att huvudregeln är att räkenskapsmaterial ska förvaras i Sverige, men att möjlighet finns att tillfälligt förvara dessa i Danmark. Några tentander har även felaktigt hänvisat till BFL kap 7 § 5, vilket avser det omvända fallet, där ett svenskt bolag har en filial utomlands.

Deluppgift c) handlar om hur bokföringen i den svenska filialen ska avslutas. Här har de flesta resonerat att den svenska filialen är en filial till ett företag inom EES och därmed avslutas bokföringen med ett årsbokslut.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	6	4,9 (81 %)	51 (88 %)

Frågan behandlar vilka regler som gäller för revision av en svensk filial till ett utländskt bolag.

I stort sett samtliga har funnit vägledning och hänvisat till Revisionslagen alternativt Lag om utländska filialer m.m.

Delfråga a) handlar om ifall en filial generellt sett måste ha revisor och ifall förutsättningarna enligt uppgiften kräver att den svenska filialen måste ha revisor. Här har de flesta tentander fört ett korrekt resonemang kring reglerna i Revisionslagen 2§ och gränobeloppen för uppfyllande av kriterier för medelantal anställda, balansomslutning och nettoomsättning. Några tentander har dock antingen tolkat gränobeloppen fel alternativt inte tagit ställning specifikt för den svenska filialen.

I delfråga b) finner man svaret i Lag om utländska filialer m.m. I stort sett samtliga har korrekt angett att det är VD som ansvarar för att revisor utses.

Delfråga c) handlar om hur revisionen ska avslutas och vilka uttalanden som ska göras. Här har ett flertal tentander lämnat relativt generella svar och inte specifikt redogjort för vilka uttalanden som skall göras. Poängavdrag har gjorts i de fall man inte redogjort för att uttalande ska göras att årsbokslutet upprättats enligt BFL respektive att ett uttalande ska göras att VD ej handlat i strid med filiallagen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	9	5,7 (63 %)	31 (53 %)

Tentanden ska räkna om anläggningsregistret vid en ändrad bedömning av nyttjandeperioden för datorer från 5 till 3 år. För full poäng ska tentanden utöver korrekta beräkningar fastställa att det avser en ändrad bedömning och att det påverkar resultaträkningen under innevarande år.

Redovisning av statliga bidrag som erhållits vid anskaffning av lastbil har överlag besvarats väl. Vanligt avdrag är att tentanden inte redogjort för att den förutbetalda intäkten löses upp systematiskt över nyttjandeperioden.

Delfrågan om vad som ska ingå i ett anläggningsregister har överlag besvarats väl. Hänvisning till BFNAR 2013:2 (tidigare BFNAR 2003:1) krävs för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	4	2,9 (73 %)	41 (71 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för innebörden av skattereglerna för internprissättning på gränsöverskridande transaktioner.

De flesta tentander har korrekt resonerat om marknadsmässiga priser och prissättning enligt den s.k. armlängdsprincipen. Dessutom har majoriteten av tentanderna upplyst om det dokumentationskrav som finns vid gränsöverskridande transaktioner inom en koncern. För full poäng krävs dock en kortfattad beskrivning av dokumentationens innehåll samt en upplysning om den korrigeringsregel som finns enligt 14 kap 19 § IL. De flesta tentander har konstaterat att ABL kap 21 inte är tillämpligt och att detta inte inverkar på revisionsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	5	3,5 (70 %)	46 (79%)

Frågeställningen avsåg ombyggnadsarbeten för en ny hyresgäst. Totalt sett bra utfall avseende kriteriet värdehöjande för att kunna aktivera. Flertalet tentander har inte tolkat det utvidgade reparationsbegreppet korrekt och möjligheten att kostnadsföra i bokföringen om det är avdragsgillt enligt inkomstskattelagen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	4	3,5 (88 %)	55 (95 %)

Överlag bra resultat på fråga avseende låneförbud. För full poäng krävs att brott mot ABL 21 kap har identifierats och att detta resulterar i en anmärkning i revisionsberättelse. Det krävs vidare att man identifierat att bolaget inte lidit någon skada varpå uttalande om ansvarsfrihet ej påverkas.

I b-uppgiften gäller det att identifiera faktumet att det fortfarande är ett brott mot ABLs 21 kap även om det inte kommer kommuniceras till extern part. Ytterst få har kommenterat att någon skadeståndstalan ej kan väckas mot ledamöterna då det ej lett till någon skada för bolaget. Har slutsats dragits om att ansvarsfriheten ej påverkas i a-uppgiften har detta ej lett till poängavdrag i b-uppgiften.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	4	2,7 (66 %)	34 (59 %)

En bred fråga som handlar om granskning av skatter och avgifter med stor variation på svar både i kvalitet men också i angreppssätt. Tentanden bör ta avstamp i vilka de viktigaste delarna vid denna granskning är för att ge en bra handledning till en yngre medarbetare. För full poäng skall det framgå att brister leder till anmärkning i revisionsberättelsen, hänvisning till ABL 9:34 har accepterats här. Vidare skall det framgå att väsentlighetskriterierna är lägre vid denna granskning än vid den övriga revisionen av räkenskaperna. Detta har missats av många tentander. Det krävs även att tentanden kommenterar granskningen av såväl betalning och redovisning till skatteverket som att granskningen måste kopplas till bolagets redovisning för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	7	3,3 (47 %)	4 (7 %)

Frågan gäller skattemässig hantering av dels en knäoperation bekostad av bolaget och dels representationskostnader. Vad gäller knäoperationen är det mycket få tentander som täcker in att källskatteavdrag inte ska göras enligt Inkomstskattelagen 11 kap 18 §.

Avdragsätt för mervärdesskatt kan beräknas utifrån två olika alternativ. Flertalet tentander har missat att Skatteverket, med anledning av ny dom i juni 2014, meddelat att det är tillåtet att välja om man vill använda sig av 1995 eller 1996 års regler beträffande moms hantering. Flertalet tentander pekar på sambandet mellan inkomstskatteavdrag och avdrag för ingående moms.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	6	2,5 (42 %)	15 (26 %)

I denna uppgift ska tentanden beräkna värdet på innehav utan bestämmande inflytande ("minoritetsintresse") samt ange hur värdet påverkas om bolaget istället tillämpar partiell goodwill metod. Tentanden ska också översiktligt redogöra för de nya reglerna för konsolidering och vilka indikationer som finns för att konsolidera. Flertalet tentander har fått poängavdrag då de inte har kommit fram till korrekt värde på minoritetsintresset. Specifikt har hanteringen av obeskattade reserver och övervärde byggnad (inkl. uppskjuten skatteskuld på övervärde) skapat problem för tentanderna. Några tentander har angett att även minoritetens andel av övervärdet på byggnad (efter uppskjuten skatt) ska exkluderas vid partiell goodwill, vilket är felaktigt och har resulterat i poängavdrag då det bara är minoritetens andel av goodwill som ska exkluderas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	5,3 (88 %)	57 (98 %)

Frågan gäller rotationsregler och det är totalt sett bra utfall på frågan. Den del av uppgiften med något sämre utfall är kommentar om vilket år (2015) som rotation blir aktuellt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	6	4,4 (74 %)	43 (74 %)

Uppgiften består i att redogöra för vilka granskningsåtgärder som ska göras avseende en kvartalsrapport.

Flertalet tentander fokuserar på att beskriva den översiktliga granskningens mål, inriktning och omfattning jämfört med revision enligt ISA. Svar innehåller också redogörelse över revisorns rapportering och uttalande, vilket inte var en del av uppgiftens frågeställning.

Avseende granskningsåtgärder saknas hos flera tentander resonemang kring uppdatering av förståelse för företaget, interna kontrollsystem och fastställande av väsentligt belopp. Några tentander har inte heller täckt in granskning av att delårsrapporten överensstämmer med den underliggande bokföringen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	5	4,3 (86 %)	53 (91 %)

Generellt sett ett mycket bra utfall på denna fråga om ersättningsar till ledande befattningshavare.

De flesta tentander klarade av första delfrågan om vilka personer som omfattas utan problem. En del tentander har dock inkluderat styrelseledamöter, vilka enligt ABL 8:51 ej ska inkluderas och därför medfört poängavdrag.

Andra delfrågan om riktlinjer för ersättningar medförde generellt inga problem för tentanderna.

Även tredje delfrågan om granskningsmoment klarade tentanderna utan några större problem.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	4	1,2 (31 %)	3 (5 %)

Många tentander hade svårigheter med denna fråga som handlar om prognos i bokslutskommuniké. Tentanderna hänvisade ofta till punkt 3.3.1 i regelverk för emittenter som behandlar prognoser vid övriga informationstillfällen och missade ofta att hänvisa till punkt 3.2.3 som behandlar prognoser i bokslutskommunikén vilket gett poängavdrag.

Tentanderna berörde generellt inte heller generalklausulens krav på upplysning om presenterad prognos bedöms avvika från marknadens förväntan vilket gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.6	8	3,7 (46 %)	18 (22 %)

Bolaget har i koncernräkenskaperna aktiverat 100 mkr i uppskjutna skattefordringar på förlustavdrag trots en historik av förluster. Beloppet är väsentligt och av avgörande betydelse och leder till uttalande med avvikande mening och avstyrkande av koncern resultat- och balansräkningen.

En del tentander har accepterat en uppskjuten skattefordran medan andra ansett att kravet på att kunna utnyttja underskotten inte varit uppfyllda. Alla tentander har inte observerat att det enbart var i bolagets koncernräkenskaper som den uppskjutna skattefordringen var uppbokad. Av de tentander som ansett det fel att boka en uppskjuten skattefordran har nästan samtliga ansett beloppet väsentligt och avgörande och kommit fram till ett uttalande men avvikande mening och avstyrkande av resultat- och balansräkningarna i koncernen. En del avstyrker även resultat- och balansräkning i moderbolaget samt vinstdispositionen.

Den andra omständigheten i frågan är att i balansräkningen finns aktiverade marknadsföringsutgifter om 80 mkr hänförliga till år 2015.

En majoritet av tentanderna har tolkat att denna aktivering har skett i form av en immateriell anläggningstillgång. IAS innehåller regler mot aktivering av marknadsföringsutgifter som anläggningstillgång. Detta har lett till att många kommit fram till att aktiveringen inte är förenlig med IAS. Man har ansett det är ett väsentligt och avgörande fel och kommit fram till uttalande med avvikande mening samt avstyrkande av resultat- och balansräkning samt resultatdisposition. En mindre del av tentanderna kom mycket riktigt fram till att det rörde sig om förutbetalda kostnader och att detta inte fick någon inverkan på deras revisionsberättelse.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	4	2,2 (56 %)	27 (47 %)

I denna uppgift skall tentanden svara ekonomichefen om tentandens revisorsfirma kan biträda bolaget i en finansiell due diligence av målbolaget. Ett antal tentander identifierar att det kan finnas ett självgranskningshot vilket har gett poäng. Flera tentander beskriver att en motåtgärd kan vara att det inte är medlemmar från revisionsteamet som utför arbetet vilket har gett poäng. För att erhålla full poäng på frågan krävs att tentanden har svarat att revisionsbyrån kan utföra uppdraget.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	4	1,9 (47 %)	15 (26 %)

I uppgiften skall tentanden ange om tentanden kan åta sig uppdraget som revisor i målbolaget redan för räkenskapsår 2014 och hur det skulle påverka revisionsberättelsen för året. Många tentander har konstaterat att en upplysning behöver lämnas i revisionsberättelsen att tidigare räkenskapsår är granskat av en annan revisor. Flera tentander anger att medverkan ej skett vid inventering vilket kan innebära en begränsning i revisionen och därmed kan påverka revisionsberättelsen vilket har gett poäng. Flera tentander uppger att granskning behöver ske av ingående balanser vilket gett poäng. Ett fåtal tentander har uppgett att förutsättningarna enligt ISA 210 ska vara uppfyllda för att kunna anta uppdraget, vilket krävs för full poäng på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	4	2,5 (62 %)	29 (50 %)

Tentanden ska upprätta ett granskningsprogram för ingående balans.

Moment som ska ingå i granskningsprogrammet är t ex att ta kontakt med tidigare revisor, kontroll av att föregående års utgående balans förts över korrekt, att väsentliga resultat- och balansposter granskas samt en prövning av bolagets redovisningsprinciper och att dessa tillämpas konsekvent.

Svaret ska även innehålla hänvisning till ISA 510. I uppgiften efterfrågas ett granskningsprogram. Flertalet svar innehåller endast utdrag från ISA vilket inte gett full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	4	2,6 (65 %)	29 (50 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för hur några identifierade poster ska redovisas i koncernredovisningen samt upprätta förslag på förvärvsanalys. Vissa tentander har angett att kundkontrakten inte ska identifieras separat vilket har resulterat i poängavdrag. Flertalet tentander har inte inkluderat uppskjuten skatt kopplat till över- eller undervärden i förvärvsanalysen vilket också har resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	4	1,9 (47 %)	21 (36 %)

Tentanden skall i uppgiften ange fem områden som potentiellt kan innebära betydande skillnader mellan BFNs tidigare normgivning och IFRS för ett tillverkande företag.

Många tentander anger komponentavskrivning materiella anläggningstillgångar, leasing, goodwill och pensioner som områden som potentiellt kan innebära betydande skillnader mellan BFNs tidigare normgivning och IFRS för ett tillverkande företag. För att erhålla full poäng på frågan krävs att fem områden som kan innebära betydande skillnader anges.

REVISORSEXAMEN

Del I

Maj 2015

© Revisorsnämnden 2015

REVISORSEXAMEN

Allmänt

Datum: 26 Maj 2015

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.
- Svar skall vara avlämnade i nummerordning och referens skall lämnas till eventuella bilagor

Bedömning

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

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

- 5 p – Mycket bra svar
- 4 p – Bra svar
- 3 p – Acceptabelt svar
- 2 p – Svar med vissa brister
- 1 p – Svar med stora brister
- 0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar

Uppgift 1	Energikonsultbolaget (29 poäng)	Poäng
	Deluppgift 1.1	6
	Deluppgift 1.2	4
	Deluppgift 1.3	5
	Deluppgift 1.4	6
	Deluppgift 1.5	8
Summa		29

Uppgift 2	Tillverkningsbolaget AB (21 poäng)	Poäng
	Deluppgift 2.1	5
	Deluppgift 2.2	5
	Deluppgift 2.3	6
	Deluppgift 2.4	5
Summa		21

Uppgift 3	Fredrik Åkare A/S filial (25 poäng)	Poäng
	Deluppgift 3.1	6
	Deluppgift 3.2	6
	Deluppgift 3.3	9
	Deluppgift 3.4	4
Summa		25

Lycka till!

1. Energikonsultbolaget AB (29 poäng)

Bakgrund

Energikonsultbolaget AB arbetar med att hjälpa andra företag med energieffektiviseringar och ägs sedan grundandet av 10 yrkesverksamma konsulter. Bolagets omsättning och marginal har sakta förbättrats sedan finanskrisen 2008-2009.

Du är sedan tio år vald revisor i Energikonsultbolaget AB. Bolaget tillämpar BFNAR 2012:1 (K3). Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Den ekonomiska informationen ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2014	2013	2012
Omsättning	106	103	94
Resultat före skatt	12	10	6
Summa tillgångar	126	114	105
Soliditet	60 %	55 %	49 %
Medelantal anställda	86	86	79

Deluppgift 1.1 (6 p)

Energikonsultbolaget AB förvärvade under 2014 ett annat ägarlett konsultbolag vid namn Västkonsulterna AB med en omsättning om 10 mkr. Förvärvet skedde den 1 september och det förvärvade bolaget blev per detta datum ett helägt dotterbolag till Energikonsultbolaget AB. Energikonsultbolaget inleder omedelbart efter förvärvet en fusion med det förvärvade dotterbolaget. Fusionen slutförs den 30 november 2014. Västkonsulternas resultat för perioden 1 januari-31 augusti 2014 uppgick till 2,1 mkr medan perioden från den 1 september till den 30 november innebar ett negativt resultat om -1,3 mkr. Således uppgick resultatet för Västkonsulterna för den ackumulerade perioden 1 januari-30 november 2014 till 0,8 mkr. Anna Ohlsén, ekonomichefen för Energikonsultbolaget AB, kontaktar nu dig och undrar hur hon ska redovisa det förvärvade dotterbolagets årsresultat för 2014.

Uppgift

Redogör för hur det förvärvade bolagets resultat ska redovisas i Energikonsultbolaget AB:s räkenskaper för 2014 och vilka uppgifter som skall lämnas med anledning av fusionen.

Deluppgift 1.2 (4 p)

I samband med att Energikonsultbolaget AB firar sitt 25-årsjubileum i december 2014 inbjuds du med respektive tillsammans med bolagets övriga viktiga kunder och leverantörer till en fest för att fira jubileumet. Vid festen överlämnas också en jubileumsgåva till alla deltagare.

Uppgift

Redogör för dina överväganden och ställningstaganden när du erbjuds jubileumsgåvan.

Deluppgift 1.3 (5 p)

I samband med finanskrisen 2008-2009 hade bolaget några år med förluster i verksamheten. Då bolaget tidigare delat ut hela det fria egna kapitalet årligen innebär detta att aktieägarna under förluståren fick tillskjuta medel i form av aktieägartillskott för att undvika kapitalbrist. För att ytterligare förstärka bolagets egna kapital efter denna nedgång har bolaget sedan dess avvaktat med att ge utdelning. I slutet av år 2014 har tre av aktieägarna nu önskemål om att återfå sina tidigare lämnade aktieägartillskott och helst redan i december 2014. En av dessa tre aktieägare tar därför kontakt med dig som revisor för att diskutera frågan.

Uppgift

- a) Kan aktieägarna erhålla återbetalning av sina tidigare lämnade aktieägartillskott redan i slutet av år 2014 och hur ska detta i så fall hanteras?
- b) Redogör för alternativ till aktieägartillskott för att tillföra bolaget eget kapital som samtidigt innebär likviditetstillskott..

Deluppgift 1.4 (6 p)

Bolaget tillämpar sedan länge successiv vinstavräkning. I samband med granskningen av årsbokslutet per 31 december 2014 uppgår bolagets redovisade upparbetade men ej fakturerade intäkter till ett väsentligt belopp i balansräkningen.

Uppgift

Redogör för vilka granskningsåtgärder du vidtar för att säkerställa att redovisningen av bolagets upparbetade men ej fakturerade intäkter ger en rättvisande bild.

Deluppgift 1.5 (8 p)

I samband med din bokslutsgranskning noterar du att kundfordringarna bl.a. innehåller en fordran om 6 mkr (exklusive moms) på ett bolag som gått i konkurs i slutet av december 2014. Fordran är att betrakta som väsentlig för bolaget. Energikonsultbolaget AB vidhåller dock att de inte har för avsikt att justera denna fordran då de anser att en ändring av räkenskaperna är alltför tidsödande i detta sena läge. Dessutom anser de att det är få andra som läser bolagets årsredovisning förutom ägarna själva, vilka redan känner till att denna fordran är osäker.

Det har också noterats att förvärvet av Västkonsulterna AB inte har blivit så positivt resultatmässigt som förväntats. Flera av de viktigaste konsulterna i det förvärvade bolaget

har redan slutat och istället startat egen verksamhet. Köpet av detta bolag bedöms nu som en felsatsning. Energikonsultbolaget AB:s VD var den som drev på hårt för att få igenom förvärvet och några av aktieägarna menar nu att man bör ställa sin VD till svars för detta. Detta trots att det inte kan anses att VD överträtt sina befogenheter.

Uppgift

Redogör för dina ställningstaganden kopplade till ovanstående områden samt utforma förslag till revisionsberättelse.

2. Tillverkningsbolaget AB (21 poäng)

Bakgrund

Tillverkningsbolaget AB är moderbolag i en koncern som tillverkar och levererar bl.a. större produktionsrobotar till fordonsindustrin. Koncernen består av totalt fem bolag varav två bolag är tillverkande, två bolag äger de fastigheter där bolagens verksamhet bedrivs och ett bolag är vilande. Samtliga dotterbolag i koncernen är helägda av moderbolaget.

Tillverkningsbolaget AB är ett familjeägt bolag i andra generationen och drivs idag av två syskon. Dessa är barn till grundaren, vilken numera endast är delaktig i sin roll som styrelseordförande i koncernens moderbolag. Koncernens omsättning och resultat har varierat en del mellan åren. Koncernen befinner sig i en expansionsfas vilket påverkat lönsamheten negativt under de senaste åren.

Du är sedan två år tillbaka vald revisor i Tillverkningsbolaget AB och samtliga dotterbolag. Bolagen tillämpar BFNAR 2012:1 (K3) i både koncern och juridisk person. Bolagens räkenskapsår är kalenderår.

Koncernens ekonomiska information ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2014	2013	2012
Omsättning	386	360	322
Resultat före skatt	-16	-10	-22
Summa tillgångar	248	226	190
Soliditet	69 %	73 %	75 %
Medelantal anställda	102	98	87

Deluppgift 2.1 (5 p)

De robotar som Tillverkningsbolaget AB tillverkar säljs styckvis och utgör var och en ett väsentligt värde för bolaget. Robotarna hämtas av köparna vid Tillverkningsbolaget ABs huvudlager. I köpet ingår att robotarna ska installeras på plats hos kunderna av Tillverkningsbolaget ABs personal. Robotarna är tekniskt komplicerade liksom installationen. Installationen utgör också en väsentlig del av priset på produkten. VD för Tillverkningsbolaget AB kontaktar dig den 20 december 2014 och undrar hur en leverans som kommer att ske precis innan årets slut ska intäktsföras. Kunden kommer att hämta roboten den 30 december 2014 men installationen kommer inte att kunna genomföras förrän den 4 januari på grund av helgdagar.

Uppgift

Redogör för hur denna transaktion ska intäktsredovisas i 2014 års bokslut.

Deluppgift 2.2 (5 p)

Tillverkningsbolaget AB förvärvade under 2013 ett konkurrerande bolag för att bredda sin produktportfölj. I samband med den förvärvsanalys som upprättades uppkom ett koncernmässigt övervärde i form av goodwill om 10 mkr vilken skrivs av över fem år. Vidare är aktier i dotterbolag bokförda till 14 mkr i moderbolaget. Utöver detta har moderbolaget också lånat ut 1,5 mkr till det förvärvade dotterbolaget. Utlåningen skedde i samband med förvärvet och någon amorteringsplan finns inte. Tyvärr har marknaden för det förvärvade bolagets produkter drastiskt försämrats sedan förvärvet, varför den affärsplan som fanns för det förvärvade bolaget inte längre kan anses vara gällande.

Uppgift

Redogör för vilka åtgärder bolaget behöver vidta redovisningsmässigt med anledning av den uppkomna situationen.

Deluppgift 2.3 (6 p)

I samband med din bokslutsrevision presenterar bolaget en nedskrivningsprövning avseende koncernvärdet för det tidigare förvärvade dotterbolaget.

Uppgift

Redogör för vilka revisionsåtgärder du vidtar i samband med din granskning av upprättat nedskrivningstest för att säkerställa koncernvärdet.

Deluppgift 2.4 (5 p)

I januari 2014 förnyade bolaget sina banklån och för att försäkra sig om en stabil räntekostnad så tecknade bolaget samtidigt en ränteswap med en löptid som överensstämmer med det underliggande lånet. Även övriga väsentliga villkor såsom t.ex. ränteförfallodagar sammanfaller mellan ränteswap och underliggande lån. Till följd av lägre marknadsräntor under året har värdet på ränteswappen minskat och uppgick per utgången av 2014 till -1,3 mkr. Bolagets ekonomichef ställer nu frågan till dig hur detta ska redovisas.

Uppgift

Redogör för vilka alternativ som finns att redovisa detta samt om och i så fall hur kravbilden skiljer sig åt för att få tillämpa de olika alternativen.

3. Fredrik Åkare A/S filial (25 poäng)

Bakgrund

Fredrik Åkare A/S bedriver åkeriverksamhet i Danmark. Det danska bolaget är ett privatägt bolag som omsätter ca 300 mkr. Fredrik Åkare A/S har en filial i Sverige, Fredrik Åkare A/S filial. Den svenska filialen bedriver åkeriverksamhet i Sverige. Bokföringen för både det danska bolaget och den svenska filialen sköts av det danska bolaget i Danmark.

Filialens ekonomiska information ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2014	2013	2012
Omsättning	21	19	17
Resultat före skatt	-0,2	0,3	0,2
Summa tillgångar	12	10	11
Soliditet	4 %	5 %	5 %
Medelantal anställda	25	23	22

Dina danska kollegor är revisorer i Fredrik Åkare A/S.

Deluppgift 3.1 (6 p)

Den svenska filialen är registrerad för moms i Sverige, men i övrigt vet inte det danska bolaget vad som gäller för filialer i Sverige. Via dina danska kollegor får du en del frågor från det danska bolaget avseende den svenska filialen.

Uppgift

Vad svarar du det danska bolaget på följande frågor:

- Vilka krav på registrering gäller för en svensk filial?
- Vilka regler gäller för bokföring i en svensk filial? Kan bokföringen och arkivering ske i Danmark?
- Hur ska bokföringen i den svenska filialen avslutas?

Deluppgift 3.2 (6 p)

Du har nu av det danska bolaget och dina danska kollegor blivit ombedd att vara revisor i den svenska filialen. Du har aldrig tidigare varit revisor i en filial så du behöver ta reda på vad som gäller för revision av en filial.

Uppgift

- Måste en filial ha revisor? Måste Fredrik Åkare A/S filial ha revisor?
- Vem utser revisor i en filial?
- Hur ska revisionen avrapporteras och vilka uttalanden ska göras?

Deluppgift 3.3 (9 p)

Efter en del diskussioner har filialen kommit fram till att den för 2014 frivilligt ska redovisa enligt K3-regelverket.

I den svenska filialen finns materiella anläggningstillgångar bestående av lastbilar, men också av ett stort antal datorer, möbler mm. I samband med bokslutsarbetet i februari 2015 har filialens ledning kommit fram till att avskrivningstiden för datorerna inte stämmer med den verkliga nyttjandetiden. Den avskrivningstid som använts för datorerna uppgår till fem år, men man bedömer nu att de kommer att kunna nyttjas ca tre år. Det går inte att fastställa olika komponenter för datorutrustningen, utan hela denna utrustning bedöms ha en nyttjandeperiod på tre år och inget restvärde. Anskaffningsvärden och ackumulerade avskrivningar för datorutrustningen ser ut enligt följande per 2014-12-31 innan någon justering av avskrivningstider har gjorts:

Anskaffnings - år	Anskaffnings -värde	Ackumulerad avskrivning IB	Årets avskrivning	Ackumulerad avskrivning UB	Planenligt restvärde
2014	53 400	0	10 680	10 680	42 720
2013	27 800	5 560	5 560	11 120	16 680
2012	65 500	26 200	13 100	39 300	26 200
2011	18 000	10 800	3 600	14 400	3 600
2010	75 900	60 720	15 180	75 900	0
Totalt	240 600	103 280	48 120	151 400	89 200

Filialen har under 2014 anskaffat en ny lastbil med en helt ny teknik för rening av avgaser. För detta har man erhållit ett statligt bidrag som uppgår till 20 % av anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet för lastbilen uppgår till 384 000 kr. I filialen har aldrig gjorts några upp- eller nedskrivningar av några anläggningstillgångar.

Uppgift

- Hur kommer räkenskaperna för 2014 att påverkas av den nya bedömningen av nyttjandetiden? Svaret ska innehålla beräkning av årets avskrivningar och utgående planenligt restvärde för datorutrustningen.
- Hur ska det statliga bidraget bolaget erhållit för anskaffningen av lastbilen redovisas?

- c) Vilka krav finns det på anläggningsregister? Vilka uppgifter ska anläggningsregistret för Fredrik Åkare A/S filial innehålla?

Deluppgift 3.4 (4 p)

Filialen omfattas av skattereglerna om internprissättning på gränsöverskridande transaktioner.

Uppgift

Redogör i korthet för vad skattereglerna om internprissättning på gränsöverskridande transaktioner innebär.

REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2015

© Revisorsnämnden 2015

REVISORSEXAMEN

Allmänt

Datum: 27 Maj 2015

Skrivtid: 2 x 6,0 timmar, varav 6,0 timmar för del II

Krav för godkänt resultat: 90 poäng av 150 utan några särskilda krav på fördelningen av poäng på olika uppgifter

Regler

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

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

Utformning av svar

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

Bedömning

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

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

- 5 p – Mycket bra svar
- 4 p – Bra svar
- 3 p – Acceptabelt svar
- 2 p – Svar med vissa brister
- 1 p – Svar med stora brister
- 0 p - Uteblivet eller i grunden felaktigt svar

Uppgift 4	Fastighets AB Lokaler (20 poäng)	Poäng
	Deluppgift 4.1	5
	Deluppgift 4.2	4
	Deluppgift 4.3	4
	Deluppgift 4.4	7
Summa		20

Uppgift 5	Tjänstebolaget AB (35 poäng)	Poäng
	Deluppgift 5.1	6
	Deluppgift 5.2	6
	Deluppgift 5.3	6
	Deluppgift 5.4	5
	Deluppgift 5.5	4
	Deluppgift 5.6	8
Summa		35

Uppgift 6	Printa AB (20 poäng)	Poäng
	Deluppgift 6.1	4
	Deluppgift 6.2	4
	Deluppgift 6.3	4
	Deluppgift 6.4	4
	Deluppgift 6.5	4
Summa		20

Lycka till!

4. Fastighets AB Lokaler (20 poäng)

Bakgrund

Fastighets AB Lokaler är ett litet fastighetsbolag som har ett antal fastigheter med uteslutande lokaler. Bolaget ägs av tre syskon som också är verksamma i bolaget i olika befattningar. Styrelsen består av de tre syskonen och någon VD finns inte.

Bolagets ekonomiska information ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2014	2013	2012
Omsättning	10	10	10
Resultat före skatt	2	2	2
Summa tillgångar	48	49	50
Soliditet	21 %	20 %	19 %
Medelantal anställda	3	3	3

Bolaget redovisar enligt BFNAR 2008:1 (K2) sedan 2012. Du har varit revisor i bolaget i sju år.

Deluppgift 4.1 (5 p)

Under 2014 har bolaget utfört ombyggnadsarbete i en av sina lokaler för att anpassa den till en ny hyresgäst som ska bedriva restaurangverksamhet i lokalen. Ombyggnadsarbetet var färdigställt i maj 2014 och den nya hyresgästen flyttade in i augusti 2014. Utgiften för arbetet uppgick till 250 tkr.

Uppgift

På vilka sätt kan dessa ombyggnadsarbeten redovisas och hur kan de hanteras inkomstskattemässigt?

Deluppgift 4.2 (4 p)

I juni 2014 har bolaget lånat ut 100 000 kr till den ene ägarens son som behövde pengar snabbt för att lämna handpenning på en bostadsrätt. Så snart sonen fått lån av en bank betalade han tillbaka hela lånet till bolaget, vilket skedde i augusti 2014.

Uppgift

- a) Vilka konsekvenser får detta lån för din revisionsberättelse?
- b) Vilka konsekvenser hade detta förhållande haft för bolaget om det inte behövt ha revisor och därmed heller inte hade valt någon revisor?

Deluppgift 4.3 (4 p)

En av dina yngre medarbetare ska granska skatter och avgifter i bolaget. Medarbetaren har ingen vana från detta och undrar hur denna granskning ska göras.

Uppgift

Vilka instruktioner ger du till din medarbetare om hur granskning av skatter och avgifter ska göras?

Deluppgift 4.4 (7 p)

Under 2014 har en av ägarna genomgått en knäoperation. Operationen har gjort att han kunnat komma tillbaka till full arbetskapacitet snabbt. Operationen gjordes på en privat klinik och kostade 40 000 kr. Bolaget har betalat operationen och har för avsikt att bekosta den.

I samband med förhandlingar med en ny hyresgäst bjöd bolaget ut fyra representanter för den potentiella hyresgästen på en av stadens finare restauranger. Två av de tre syskonen var med på middagen, som alltså totalt bestod av sex personer. Restaurangnotan slutade på totalt 9 300 kr och bestod av mat 4 770 kr och vin och sprit 4 530 kr. Beloppen är inklusive moms.

Uppgift

- a) Hur ska utgiften för knäoperationen hanteras i bolaget vad gäller inkomstskatt för bolaget och beskattning för ägaren?
- b) Hur stor del av utgiften för restaurangbesöket är avdragsgillt för inkomstskatt respektive mervärdesskatt?

5. Tjänstebolaget AB (35 poäng)

Bakgrund

Tjänstebolaget AB är moderbolag i en koncern som säljer konsulttjänster till i första hand IT-företag på den svenska marknaden. Koncernen har redovisat ett negativt resultat efter skatt de senaste fyra åren. Aktien är noterad på NASDAQ OMXs mid cap-lista. Huvudägare är familjen Andersson som också grundat bolaget.

Koncernens ekonomiska information ser ut enligt följande:

Ekonomisk information (Mkr)	2014	2013	2012
Omsättning	3 400	3 515	3 375
Resultat före skatt	-102	-88	-115
Summa tillgångar	1 053	1 072	1 037
Soliditet	42 %	43 %	44 %
Medelantal anställda	417	423	413

Du är vald revisor sedan räkenskapsåret 2009. Bolaget upprättar sin finansiella rapportering i enlighet med IFRS. Bolagets räkenskapsår är kalenderår.

Deluppgift 5.1 (6 p)

Bolaget har fyra helägda dotterbolag och ett dotterbolag ägt till 70 % samt ett intressebolag där andelen av kapital och röster uppgår till 49 %. Vid konsolidering av det delägda dotterbolaget tillämpas full goodwill metod. Nedan återfinns en sammanställning av ett antal poster hänförliga till det delägda dotterbolaget.

Poster hänförliga till det delägda dotterföretaget	Belopp (tkr) 31 december 2014
Aktiekapital	100
Överkursfond	120 000
Balanserade vinstmedel	214 000
Årets resultat	98 000
Koncernmässig goodwill	113 000

Övervärde byggnad enligt förvärvsanalys	76 000
Akkumulerad avskrivning övervärde byggnad	-19 000
Obeskattade reserver	54 000 (ökning om 12 000 tkr jämfört med 31 dec 2013)

Uppgift

- Beräkna värdet för innehav utan bestämmande inflytande ("minoritetsintresse") per den 31 december 2014 utifrån ovanstående belopp.
- Hur påverkas värdet på innehav utan bestämmande inflytande om bolaget istället skulle tillämpa partiell goodwill metod för det delägda dotterföretaget?
- Bolagets redovisningschef har läst om att det enligt IFRS finns nya regler kring konsolidering. Hon frågar dig nu huruvida det kan bli tillämpligt för koncernens intressebolag. Redogör översiktligt för det nya regelverket och vilka indikationer som finns för att konsolidera.

Deluppgift 5.2 (6 p)

Du har varit revisor i Tjänstebolaget AB sedan 2009 och Linnea, din närmaste medarbetare på uppdraget, har haft en roll i revisionsteamet sedan 2009.

Uppgift

Redogör för rotationsreglerna för dig som huvudansvarig revisor och för Linnea.

Deluppgift 5.3 (6 p)

I din revision av Tjänstebolaget AB ingår att lämna en granskningsrapport avseende bolagets tredje kvartalsrapport.

Uppgift

Redogör för vilka granskningsåtgärder som måste utföras inför avlämnandet av denna granskningsrapport.

Deluppgift 5.4 (5 p)

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

Uppgift

- a) Redogör för vilka personer som är att betrakta som ledande befattningshavare?
- b) Redogör för vad riktlinjerna för ersättning till ledande befattningshavare ska innehålla avseende rörliga ersättningar.
- c) Ange förslag på granskningsmoment som du vidtar för att kunna lämna ett yttrande enligt ABL 8:54.

Deluppgift 5.5 (4 poäng)

I samband med att bokslutskommunikén avlämnas i början av februari diskuterar du med bolagets företrädare huruvida förväntad finansiell utveckling ska presenteras i rapporten.

Uppgift

Redogör för vilka riktlinjer bolaget har bolaget att följa avseende presentation av prognoser och framåtblickande information enligt Börsens krav.

Deluppgift 5.6 (8 poäng)

I mars 2015 är din revision avslutad och du ska avlämna din revisionsberättelse. Följande noteringar har du att ta ställning till i utformandet av revisionsberättelsen.

- a) Tjänsteolaget AB har i koncernräkenskaperna aktiverat 100 mkr i uppskjutna skattefordringar på förlustavdrag trots en historik av förluster. Förlusterna inkluderar åren 2011-2014. Nu visar bolagets prognoser att man ska göra vinst år 2017, varför man nu valt att aktivera förluster motsvarande beräknad intjäning från 2017 och fem år framåt.
- b) I balansräkningen finns aktiverade marknadsföringsutgifter om 80 mkr hänförliga till år 2015.

Uppgift

Redogör för dina ställningstagande kopplade till ovanstående områden samt utforma förslag till revisionsberättelse.

6. Printa AB (20 poäng)

Bakgrund

Printa AB, med hemvist i Skövde, tillverkar laserskrivare främst för kontorsföretag. Bolaget är ett helägt dotterbolag till det tyska bolaget Drucker.de. Verksamheten är hårt pressad med låga marginaler men bolaget har ändå lyckats att göra vinster de senaste åren.

Ekonomisk information (Mkr)	2014	2013	2012
Omsättning	820	790	850
Resultat före skatt	12	8	10
Summa tillgångar	250	230	270
Soliditet	25 %	22 %	18 %
Medelantal anställda	120	125	127

Bolaget redovisar i enlighet med BFNAR 2012:1 (K3) i juridisk person och i enlighet med IFRS i sin rapportering till den tyska koncernen. Du är vald revisor i bolaget sedan våren 2013.

Deluppgift 6.1 (4 p)

Printa AB har planer på att förvärva en konkurrent som omsätter ca 400 mkr och bolagets ekonomichef frågar nu dig om din revisionsfirma kan biträda dem i en finansiell due diligence av målbolaget.

Uppgift

Redogör för ditt svar till ekonomichefen och motivera ditt ställningstagande.

Deluppgift 6.2 (4 p)

I början av december meddelar ekonomichefen dig att Printa AB kommer att förvärva målbolaget med förvärvsdatum 15 december 2014. Han återkommer till dig i mitten av januari 2015 och frågar om du kan åta dig uppdraget att gå in som revisor redan för räkenskapsåret 2014, då han gärna vill ha samma revisor för hela koncernen. Han frågar även hur det skulle påverka din revisionsberättelse för året.

Uppgift

Redogör för ditt svar och motivera dina ställningstaganden.

Deluppgift 6.3 (4 p)

För att säkerställa periodens resultat behöver du utföra revision av det förvärvade bolagets ingående balanser per 1 januari 2014.

Uppgift

Utforma ett granskningsprogram för din granskning av bolagets ingående balanser per 1 januari 2014 där omfattningen av din granskning framgår.

Deluppgift 6.4 (4 p)

Köpeskillingen för det förvärvade bolaget uppgår enligt köpekontraktet till 250 mkr, med en villkorad köpeskillning beroende på finansiellt utfall för de kommande två åren. Ledningen för Printa AB bedömer att tilläggsköpeskillingen kommer att bli 30 mkr. Kostnader hänförliga till förvärvet uppgår till 3 mkr.

Eget kapital i det förvärvade bolaget uppgick per den 15 december 2014 till totalt 150 mkr.

Vid förvärvet identifieras följande ej redovisade tillgångar och skulder i det förvärvade bolaget:

- Kundkontrakt 40 mkr
- Övervärde fastighet 20 mkr
- Maskinerna i bolagets verksamhet har värderats av tredje part, och en maskin bedömdes ha ett nedskrivningsbehov om 5 mkr

Uppgift

Redogör och motivera hur dessa poster påverkar koncernredovisningen och upprätta förslag till förvärvsanalys i enlighet med IFRS.

Deluppgift 6.5 (4 p)

Det förvärvade bolaget har tidigare upprättat sina finansiella rapporter i enlighet med tidigare normgivning från BFN (bolaget har ännu ej upprättat någon årsredovisning i enlighet med BFNAR 2012:1). I samband med förvärvet behöver bolaget nu göra en utvärdering av potentiella skillnader mot IFRS då de nu kommer att tas in i Printa ABs koncernrapportering i enlighet med IFRS.

Uppgift

Ange 5 områden som potentiellt kan innebära betydande skillnader mellan BFNs tidigare normgivning och IFRS för ett tillverkande företag.

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Energikonsultbolaget AB, org.nr 556123-4567

Rapport om årsredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen för Energikonsultbolaget 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 Energikonsultbolaget 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 Energikonsultbolaget 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 revisions sed 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 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.

Stad den XX 2015

Anders Andersson
Auktoriserad revisor

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Tjänstebolaget AB, org.nr 551234-5678

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för Tjänstebolaget AB för räkenskapsåret 2014.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen och koncernredovisningen

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning 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 och koncernredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

Revisorns ansvar

Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och koncernredovisningen 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 och koncernredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

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

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

Uttalanden

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

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

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

Stad den XX 2015

Andres Andersson
Auktoriserad revisor

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2015

© Revisorsnämnden 2015

Svar deluppgift 1.1

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

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

Svar deluppgift 1.2

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

Svar deluppgift 1.3

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

Svar deluppgift 1.4

Förslag på viktiga granskningsåtgärder som bör inkluderas är:

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

Svar deluppgift 1.5

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

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

Se förslag till utformning av revisionsberättelse.

Svar deluppgift 2.1

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

Svar deluppgift 2.2

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

Svar deluppgift 2.3

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

Svar deluppgift 2.4

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

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

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

Svar deluppgift 3.1

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

Svar deluppgift 3.2

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

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

Svar deluppgift 3.3

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

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

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

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

Svar deluppgift 3.4

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

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

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

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2015

© Revisorsnämnden 2015

Svar deluppgift 4.1

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

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

Svar deluppgift 4.2

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

Svar deluppgift 4.3

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

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

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

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

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

Svar deluppgift 4.4

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

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

Svar deluppgift 5.1

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

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

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

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

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

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

Svar deluppgift 5.2

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

Svar deluppgift 5.3

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

Svar deluppgift 5.4

- a) Jag finner vägledning i ABL 8:51 samt RevR8. Ledande befattningshavare anses vara VD och andra personer i företagets ledning, definierade som de personer som ingår i ledningsgruppen och chefer som är direkt underställda VD. I detta fall avser det personer som ingår i koncernledningen.
- b) Enligt ABL 8:52 (se även Rev R8) ska riktlinjerna innehålla uppgift om ersättnings art och under vilka förutsättningar den ska lämnas eller kunna göras gällande. Det ska också finnas en uppgift om vad bolagets åtagande gentemot de personer som

omfattas sammanlagt kan beräknas kosta bolaget vid olika tänkbara utfall, en form av känslighetsanalys.

- c) Jag ska enligt ABL 8:54 granska att styrelsens riktlinjer enligt ABL 8:51 har följts. Jag ska skaffa mig en förståelse av företagets organisation för hantering och dokumentation av ersättningsfrågor och beslutsprocess. Jag ska därefter granska att de avtal som träffats och de utbetalningar som gjorts är i enlighet med beslutade riktlinjer. Granskningen ska omfatta samtliga ledande befattningshavare och även innefatta att beslut sker i enlighet med gällande attestpolicy.

Svar deluppgift 5.5

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

Svar deluppgift 5.6

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

Se bilagt förslag till revisionsberättelse.

Svar deluppgift 6.1

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

Svar deluppgift 6.2

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

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

Svar deluppgift 6.3

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

Printa AB – Granskning av ingångsbalanser

Upprättat av: NN

Datum: 2015-xx-xx

Syfte:

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

Granskningen genomförs i enlighet med ISA 510

Granskningsåtgärder:

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

Svar deluppgift 6.4

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

Förvärvsanalys:

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

Svar deluppgift 6.5

De områden jag främst behöver utvärdera är;

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

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Energikonsultbolaget AB, org.nr 556123-4567

Rapport om årsredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen för Energikonsultbolaget 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 mitt uttalande med avvikande mening.

Grund för uttalande med reservation respektive uttalande med avvikande mening

Företagets kundfordringar i balansräkningen inkluderar en fordran uppgående till 6 mkr som avser en kund som i december 2014 gått i konkurs. Då fordran som en följd av detta är osäker men bolaget inte reserverat denna är kostnaderna i resultaträkningen för lågt redovisade om 6 mkr.

Uttalande med reservation respektive uttalande med avvikande mening

Enligt min uppfattning har årsredovisningen, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation respektive uttalande med avvikande mening", upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Energikonsultbolaget ABs finansiella ställning per den 31 december 2014 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Som en följd av de förhållanden som beskrivs i "Grund för uttalande med reservation respektive uttalande med avvikande mening" 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 Energikonsultbolaget 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.

Uttalande med avvikande mening respektive uttalande

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

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

Stad den XX månad 2015

Anders Andersson
Auktoriserad revisor

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Tjänstebolaget AB, org.nr 551234-5678

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Jag har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för Tjänstebolaget AB för räkenskapsåret 2014.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för årsredovisningen och koncernredovisningen

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

Revisorns ansvar

Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och koncernredovisningen på grundval av min revision. Jag har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionsd i Sverige. Dessa standarder kräver att jag följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen och koncernredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

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

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

Grund för uttalande med avvikande mening

I koncernredovisningen har uppskjutna skattefordringar på förlustavdrag redovisats med 100 mkr. Mot bakgrund av att koncernen har redovisat väsentliga förluster de senaste åren och enligt egen bedömning kan använda förlustavdragen tidigast 2017, är det min bedömning att det ej finns grund för att redovisa uppskjutna skattefordringar per 2014-12-31.

Uttalande med avvikande mening respektive uttalande

Enligt min uppfattning har årsredovisningen för moderbolaget upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december 2014 och av dess finansiella resultat för året enligt årsredovisningslagen. Enligt min uppfattning har koncernredovisningen, 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 koncernens finansiella ställning per den 31 december 2014 och av

dess finansiella resultat för året enligt International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Som en följd av uttalandet ovan avstyrker jag att årsstämman fastställer koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen.

Jag tillstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

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

Stad Datum

Anders Andersson
Auktoriserad revisor