

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

Maj 2009

© Revisorsnämnden 2009

1. IT-Smart AB

Deluppgift 1.1

- a. Jag förklarar för banken att jag inte kan skicka över utkastet till koncernens årsredovisning till dem. Som revisor har jag tystnadsplikt och det jag får veta i egenskap av revisor får inte föras vidare. Så länge arbetet pågår med koncernens årsredovisning och den inte är klar, inskickad till Bolagsverket och offentlig kan jag inte tillmötesgå bankens önskan om att få ta del av den. Tystnadsplikten regleras i ABL 9 kap 41 § och bryter jag mot denna kan jag bli skadeståndspliktig. Banken bör vända sig direkt till bolaget med sin förfrågan. Den upplysningsplikt som jag kan ha som revisor är inte tillämplig i detta fall. Uppdragsgivaren skulle kunna ge mig tillstånd att bryta tystnadsplikten men enligt FAR SRS Yrkesetiska regler, regel 5 om tystnadsplikt kan detta äventyra omvärldens förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet. ”Den information som kreditgivare behöver bör som regel begäras från bolaget.”
- b. Jag kan förklara för banktjänstemannen vad som står i ABL 9 kap 34 § om anmärkning i revisionsberättelsen avseende skatter och avgifter, men i övrigt inte kommentera frågan. Om banken undrar vad avvikelsen från standardutformningen rent konkret avser så är det bolaget som frågan ska riktas till och som ska lämna förklaring, inte jag. Det enda som utomstående kan få reda på av mig är i princip det som skrivs i revisionsberättelsen. Revisorn får inte ge upplysningar utöver detta till enskilda intressenter, eftersom det kunde skada bolaget. Se även FAR SRS Yrkesetiska regler, regel 5 om tystnadsplikt.

Deluppgift 1.2

- a. BFNAR innehåller ingen vägledning avseende byte av redovisningsprincip. Som framgår av BFNAR 2000:2 ska jag då finna vägledning i RR 5 Byte av redovisningsprincip. Byte av redovisningsprincip får som regel endast ske om bytet krävs för anpassning till ny lag eller svensk redovisningsrekommendation. Uppskattningar och bedömningar återspeglar sådana antaganden, som måste göras som underlag för mätning inom ramen för fastställda redovisningsprinciper. I tveksamma fall ska ändringarna hänföras till ändringar i uppskattningar och bedömningar (RR 5 p 5).
ÅRL 4 kap 2 § reglerar vad som är immateriella tillgångar. Enligt denna får utgifter för produktutveckling tas upp som immateriell tillgång under förutsättning av att de är av väsentligt värde för rörelsen. IT-Smart redovisar sedan tidigare utgifter för egenutvecklad programvara som immateriell tillgång. De ytterligare utvecklingsutgifterna som Svante identifierat bedömer bolaget nu, till skillnad mot tidigare, vara av väsentligt värde för rörelsen under kommande år. I övrigt uppfylls också kraven på redovisning som immateriell tillgång. Min uppfattning är att redovisning av utgifter för produktutveckling som immateriella tillgångar ger uttryck för en ändrad bedömning, inte en ändring av redovisningsprincip. Effekten i ändrade

uppfattningar och bedömningar ska redovisas i resultaträkningen för den period under vilken ändringen genomförs.

- b. Näringsdrivande, icke-noterade företag kan välja att antingen tillämpa BFN R1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader eller RR 15 Immateriella tillgångar. Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete kan aktiveras i den mån de uppfyller villkoren i BFN R1 p 13. Av p 14 framgår att utgifter får aktiveras endast under det år som arbetet utförts och följaktligen får inte aktivering ske av utgifter som kostnadsförts tidigare år. Av RR 15 p 8 och p 59 framgår på motsvarande sätt att utgifter för en immateriell tillgång som redovisats som en kostnad i en finansiell rapport (t ex delårsrapport eller årsredovisning) inte senare får redovisas som en tillgång i balansräkningen. Alltså kan inte utgifterna under 2008 för produktutveckling redovisas som immateriell tillgång enligt något av de båda regelverken. Utgifterna för produktutveckling under 2009, 1,3 Mkr, får redovisas som immateriell tillgång utifrån både BFN R1 och RR 15.
- c. Baserat på antagande om utgifter på 4 Mkr per år och nyttjandeperiod om 5 år kan svaret illustreras i nedanstående tabell:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Om aktivering:						
Anskaffningsvärde immateriella tillgångar	4,0	8,0	12,0	16,0	20,0	20,0
Avskrivningar	-0,8	-1,6	-2,4	-3,2	-4,0	-4,0
Om direkt kostnadsföring:						
Utgifter/kostnader	-4,0	-4,0	-4,0	-4,0	-4,0	-4,0
Skillnad i årets resultat	+3,2	+2,4	+1,6	+0,8	0,0	0,0

De första fyra åren kommer resultatet att förbättras när utgifterna för egenutvecklad programvara redovisas som immateriella tillgångar istället för att redovisas som kostnader eftersom avskrivningarna är lägre än utgifterna. Fr o m år fem kommer avskrivningar och utgifter att uppgå till samma belopp, d v s vara kostnadsneutralt.

Deluppgift 1.3

- a) Begreppet noterad används endast avseende handel på det som utgör en reglerad marknad enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, eller en motsvarande marknad utanför EES, d v s en börs. Noterade företag är företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES, eller på en motsvarande marknad utanför EES. (BFNAR 2007:4 p1 a och b). Definitionen framgår även av ÅRL 1 kap 3 § p 4. I dagsläget finns två reglerade marknadsplatser i Sverige, Nasdaq OMX Stockholm och NGM Equity.

b) Skillnaderna illustreras i nedanstående tabell:

	Nasdaq OMX	Aktietorget
Redovisningsprinciper	IFRS - p g a reglerad marknad	God redovisningssed (bilaga till anslutningsavtalet – Aktiemarknadsinformation p 22) RR, frivillig IFRS
Krav på spridning av aktieinnehav vid notering	Huvudregel 25% av aktierna i allmän ägo (Regelverk för emittenter p 2.3.11) och/eller minst 500 aktieägare som vardera har aktier totalt värda ca 1 000 Euro (2.3.10)	Minst 200 aktieägare med ett innehav om 0,1 prisbasbelopp vardera. Minst 1/10-del av kapital och röster i allmän ägo. (Villkor för anslutning p 6)
Kapitalkrav vid anslutning	Det förväntade totala marknadsvärdet minst 1 miljon euro (2.3.13) Aktiekapital 500 tkr	2 Mkr (p 6)
Reglering av insiderhandel	Insiderlagstiftning (Lag (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument) samt ”Regelverk för emittenter” och Råd från Börsen p 3). Anmälan till FI	Ej krav på anmälan till FI men motsvarande anmälan till Aktietorget (Bilaga till anslutningsavtalet p10)
Finansiell rapportering och annan informationsgivning till marknaden	Kvartalsvis samt vid kurspåverkande information ”Regelverk för emittenter” p 3.1.1 samt 3.2.1)	Kvartalsvis (Kvartalsrapport eller kvartalsredogörelse) samt vid kurspåverkande information (Bilaga till anslutningsavtal p 5-7, 12)

c) Exempel på områden att kommentera:

Allmänt

- Regelverket är betydligt mer omfattande, och därmed krävande, än för onoterade bolag. Processen måste därför påbörjas i god tid före den tänkta introduktionen – löper ofta över ett par år.
- Regelverken förändras över tiden och kräver därför ständig uppdatering och anpassning (exempelvis Koden, IFRS, noteringsavtalet och ABL)

Redovisning

- Är man till fullo i linje med IFRS-regelverket och har möjlighet att lämna regelbunden korrekt rapportering i enlighet med regelverket?

- Om inte, har bolaget planerat en övergång till IFRS med tillämpning av redovisningsprinciper och omräkning av jämförelsetal samt uppfyllande av upplysningskrav?
- Finns adekvata administrativa stödsystem som gör det möjligt att ta fram tillförlitlig finansiell rapportering i rätt tid?

Bolagets organisation

- Har man tillräckliga resurser, rätt kompetens och erfarenheter internt i bolaget (VD, CFO och ledningsgrupp)?
- Hur är styrelsen sammansatt med avseende på kompetens, oberoende och börserfarenhet?
- Har bolagets revisor tillräcklig kompetens och erfarenhet?
- Är bolaget organiserat på ett ändamålsenligt och optimalt sätt?
- Har bedömning och utvärdering gjorts av system för planering och intern kontroll?
- Tillämpas Svensk Kod för bolagsstyrning?

Kapacitet för aktiemarknadsinformation

- Har man tillräckliga rutiner och system för informationsgivning till marknaden? Att vara noterad på en reglerad marknad ställer mycket höga krav på bolagets kapacitet att lämna information till marknaden.

Lönsamhet och finansiella resurser

- Bolaget skall ha en dokumenterat god intjäning eller finansiell styrka för att kunna bedriva planerad verksamhet under de närmaste tolv månaderna. Detta är en grundläggande princip.
- Finns klara riktlinjer och finansiella mål?
- Finns en fungerande och tillförlitlig process för budget och prognoser?

Deluppgift 1.4

Av uppgiften framgår att likvidation eller försäljning inte är möjligt. Därmed återstår fusion. Från och med 2008 är det möjligt att genomföra en gränsöverskridande fusion. Detta innebär att man beslutar om fusion mellan företag i olika medlemsstater inom EES-området. Detta avser såväl kombinationer som absorptioner.

I IT-Smart-koncernen fusioneras lämpligen det engelska dotterbolaget med IT-Smart AB. På så sätt kommer alla dotterbolagsaktier att ägas direkt av moderbolaget och det engelska bolaget upphör att finnas i och med fusionens verkställande. Gränsöverskridande fusioner regleras i ABL 23 kap 36-52 §. Vid absorption av helägt dotterbolag gäller även 11 § avseende revisorsgranskning som bl a innebär att fusionsplanen ska granskas av en eller flera revisorer.

Registrering av fusionsplanen ska göras av det svenska bolag som ingår i fusionen. Stämman i överlåtande bolag ska godkänna fusionsplanen. Inför registrering av fusionen ska det utländska bolag som deltar i fusionen lämna in ett intyg till Bolagsverket från relevant myndighet i den utländska staten. Av intyget ska det framgå att den del av fusionen som regleras genom utländsk lag har skett i enlighet med denna lag. Intyget ska lämnas till Bolagsverket inom sex månader från utfärdandet. Bolagsverket får inte registrera

fusionsplanen innan intyget inkommit. Motsvarande regler gäller vid ansökan om att verkställa fusionsplanen. (ABL 23:48)

2. Wow Food AB

Deluppgift 2.1

Eftersom tiden är knapp fram till att Jaam ska börja introduceras på marknaden är det viktigt att ett bolag snabbt kommer på plats. Den bästa lösningen givet situationen är att köpa ett lagerbolag.

VD har ett önskemål om att lösningen ska vara skattemässigt fördelaktig och det är nu återigen möjligt att lämna koncernbidrag till och från lagerbolag som förvärvats under räkenskapsåret. Lagen ändrades per den 1 januari 2009 och innebär att resultatutjämnning genom koncernbidrag ska vara möjligt även vid förvärv av lagerbolag. Kraven i lagen om att ägandet av dotterbolaget ska ha bestått hela beskattningsåret eller från den dag dotterbolaget började bedriva näringsverksamhet av något slag ändrades till att avse hela beskattningsåret eller från den dag dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag. Detta innebär att koncernbidragsmöjligheter kommer att finnas redan första räkenskapsåret, d v s 2009.

Att bilda ett helt nytt bolag via Bolagsverket kan vara en lösning som innebär att man får ett bolag som inte tidigare har haft någon verksamhet. Detta är dock mer tidskrävande och därmed inte ett alternativ.

Deluppgift 2.2

Svaret till Helena är att jag eller min byrå kan biträda i samtliga fall, jag måste dock alltid beakta situationer som kan medföra att det uppkommer anledning att ifrågasätta min opartiskhet och självständighet och i förekommande fall testa uppdraget mot analysmodellen och kraven i 21 § Revisorslagen. Regelverk i övrigt är FAR SRS Etik R 3 Befattning med en kunds skatter och avgifter respektive Etik U 1 Biträdes ansvar vid upprättande av deklaration avseende skatter och avgifter.

Det är viktigt att uppdraget preciseras mellan kunden och den som utför uppdraget och att det är klart att ansvaret för uppgifter och deklarationer finns hos kunden. I de fall jag bedömer att jag inte själv har erforderlig kompetens tar jag hjälp av specialister.

- a. Jag kan fritt råda mina kunder att vidta åtgärder för att minska, uppskjuta eller tidigarelägga skatt som otvetydigt är tillåtna enligt lag, rättspraxis m.m. Där det råder osäkerhet måste vissa försiktighetsmått vidtas. Om det går att söka förhandsbesked hos Skatterättsnämnden bör kunden rådask att söka ett sådant, annars bör kunden uppmanas att öppet redovisa förhållandena i sin deklaration. Det kan också förekomma förslag som uppenbarligen strider mot gällande rätt. I sådana fall ska kunden direkt avrådas från att genomföra förslaget.
- b. Jag bedömer att jag kan upprätta deklarationen då det i praktiken ”endast är en sammanställning av siffrorna från bokföringen”. Det är viktigt att påpeka att bolaget har det fulla ansvaret för att deklarationerna är korrekta i och med deras underskrift.
- c. Jag kan vara behjälplig med att upprätta ägarnas privata deklarationer samt K10-blanketter förutsatt att jag bedömer mig ha den kompetens som erfordras. Även här är

det viktigt att påpeka för Helena att det är hon som har ansvaret. Jag påpekar även att detta är privata kostnader som kommer att faktureras till ägarna direkt.

Deluppgift 2.3

Regelverk är ABL 9 kap 17-18 §§ samt FAR SRS Etik U 6 Byråjäv

	Påskrivande revisor	Övriga medarbetare i revisionsteamet	Andra medarbetare från din revisionsbyrå
Biträda med grund- och huvudbokföring	Nej - Att biträda vid grundbokföring är inte förenligt med jävsreglerna i ABL (ABL 9 kap 17 § 1 st p 2)	Nej - Att biträda vid grundbokföring är inte förenligt med jävsreglerna i ABL (ABL 9 kap 17 § 1 st p 2)	Nej – Wow Food är ett större företag och byråjävsreglerna är därmed tillämpliga (ABL 9 kap 17 § 2 st)
Upprätta årsbokslut	Nej - Att biträda vid upprättande av årsbokslut och årsredovisning är inte förenligt med jävsreglerna i ABL (ABL 9 kap 17 § 1 st p 2)	Nej - Att biträda vid upprättande av årsbokslut och årsredovisning är inte förenligt med jävsreglerna i ABL (ABL 9 kap 17 § 1 st p 2)	Nej – Wow Food är ett större företag och byråjävsreglerna är därmed tillämpliga (ABL 9 kap 17 § 2 st)
Ge råd och anvisningar för årsredovisning	Ja – så kallad revisionsrådgivning är tillåten. Eventuell oberoendeproblematik testas inom ramen för analysmodellen (Etik U 6 p 5)	Ja – så kallad revisionsrådgivning är tillåten. Eventuell oberoendeproblematik testas inom ramen för analysmodellen (Etik U 6 p 5)	Ja – så kallad revisionsrådgivning är tillåten. Eventuell oberoendeproblematik testas inom ramen för analysmodellen (Etik U 6 p 5)

Deluppgift 2.4

- Vinsten är ej beaktad och resultatet är därmed för lågt redovisat och varulagervärdet för högt. Kreditera varulager och debitera kostnad såld vara (KSV), kreditera försäljning och debitera upplupen intäkt.
- Resultatet är för högt då kostnaden inte redovisats i rätt period. Kreditera varulager och debitera kostnad såld vara (KSV)
- Detta skall inte påverka resultatet eftersom händelsen (d v s utleveransen) har skett efter årsskiftet och intäkten och kostnaden har matchats i denna period.
- Resultatet påverkas inte av detta men lagervärdet är för lågt och måste ökas genom att debitera varulager och kreditera interimsskulder
- Vägledning finns ej i BFNAR. Enligt RR 15 Immateriella tillgångar p 57 c) ska utgifter för marknadsföring kostnadsföras löpande då de uppkommer, d v s hälften av betalningen för säljmaterialet kostnadsförs som reklam och PR i samband med leverans under 2008. Enligt RR 15 p 58 kan en betalning för framtida leverans av varor eller tjänster redovisas som en tillgång i balansräkningen. Detta innebär att den

häft som har betalats men för vilken leverans ännu ej mottagits kan redovisas som en förutbetald kostnad i balansräkningen.