

SVARSMALL
HÖGRE
REVISORSEXAMEN
Del I

December 2009

1. Obiccs Teknisk Konsulting AB

Deluppgift 1.1

Enligt lag som trädde i kraft den 1 juli 2009 får den som under sju år har varit vald revisor i ett börsnoterat företag, d v s företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, under en tvåårsperiod inte delta i revisionen (s k revisorsrotation). Detta gäller även den som är huvudansvarig för revisionen, om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor.

En revisor som redan vid bestämmelsernas ikraftträdande innehar ett uppdrag som revisor i ett börsnoterat bolag kan i fortsättningen inte inneha uppdraget under längre tid än sju år (i dessa år räknas således även in uppdragstid före den 1 juli 2009).

Jag har vid tidpunkten för årsstämman 2010 varit huvudansvarig revisor i Obiccs Teknisk Konsulting AB under fem år (2005 – 2009). Min revisionsbyrå kan väljas för en ny fyraårsperiod men jag kan bara kvarstå som huvudansvarig revisor under två år, d v s sammanlagt sju (ett+fyra+två) år (ABL 9 kap §§ 21 och 21 a samt EtikU 13).

Deluppgift 1.2

- a. Av RFR 2.2 p 52 framgår att andelar i dotterföretag redovisas i juridisk person enligt ÅRL och vidare vägledning återfinns i RR1:00, p 38. När en rörelse överförs från ett dotterföretag till ett annat till annat värde än verkligt värde så ska moderbolagets redovisade värde på aktierna justeras till den del det motsvarar en skillnad mellan aktiernas bokförda värde och eget kapital i bolaget. Detta görs genom en omfördelning av redovisade värden på andelar i koncernföretag, d v s värdet på andelarna i Tkons AB minskar med 20 Mkr och värdet på andelarna i OTK AB ökar med 20 Mkr. Koncernredovisningen påverkas ej då transaktionerna är koncerninterna och ska elimineras.
- b. I enlighet med vad som redogörs för ovan ska goodwill hänförlig till förvärvet av Tkons AB allokeras på samma sätt till OTK AB. Detta innebär också att nedskrivningsbehov avseende förvärvsgoodwill ska prövas mot verksamheten i den kassagenererande enheten OTK AB (IAS 36 p 87).
- c. Det föreligger koncernbidragsmöjligheter mellan Tkons AB och OTK AB (IL 35:3) varför inga skattekonsekvenser uppstår vid en underprisöverlåtelse. Eftersom hela verksamheten omfattas av försäljningen skulle inte heller några skattekonsekvenser uppstå om koncernbidragsrätt inte skulle föreligga mellan bolagen (IL kap 23).

Deluppgift 1.3

- a. Uppställningarna nedan visar vilka poster som ingår i totalresultat respektive specifikation över förändring av eget kapital

Rapport över totalresultat	
Resultat efter skatt	212 Mkr
Kassaflödessäkringar	44 Mkr
Omräkningsdifferens vid konsolidering av utländska dotterföretag	-66 Mkr
Finansiella tillgångar som kan säljas (orealiserade värdeförändringar)	16 Mkr
Aktuariella vinster avseende pensioner redovisade i eget kapital	12 Mkr
Skatt hänförlig till komponenter i övrigt totalresultat	-19 Mkr
Summa övrigt totalresultat	-13 Mkr
Summa totalresultat för perioden	199 Mkr

Skatten är beräknad som $26,3 \% * (44+16+12) = 19$. Ingående komponenter kan även redovisas netto efter skatt hänförlig till komponenter i övrigt totalresultat.

Specifikation av förändring av eget kapital	
Ingående balans 1 januari	675 Mkr
Summa totalresultat för perioden	199 Mkr
Utdelning	-72 Mkr
Nyemission	152 Mkr
Kostnader i samband med nyemission	-2 Mkr
Utgående balans	952 Mkr

- b. Syftet är att ge bättre informationsvärde genom att lägga samman poster av likartade slag och separera poster av olika karaktär. Förändringar i tillgångar och skulder är ett mått på värdeförändring och får inte redovisas mot eget kapital utan ska redovisas i rapporten över totalresultatet. I rapporten över totalresultat inkluderas alla förändringar i totalresultatet som ej hänför sig till transaktioner med aktieägare i deras egenskap av aktieägare. I rapporten över förändringar av eget kapital redovisas periodens sammanlagda totalresultat och en specifikation av de förändringar i eget kapital som avser transaktioner med ägare. IAS 1 (Reviderad) Utformning av finansiella rapporter p 81 – 87.

Deluppgift 1.4

a. Redovisning av arvoden för revision och andra uppdrag:

Arvoden	Redovisas som
Revisionsarvode	Kostnad
Arvode för översiktlig granskning av halvårsrapport	Kostnad
Arvode för prospektgranskning i samband med nyemission (utgift för kapitalanskaffning)	Reduktion av belopp som tillförts eget kapital
Rådgivning i samband med upprättande av kassaflödesanalys	Kostnad
Arvode för intyg i samband med apportemission	Reduktion av belopp som tillförts eget kapital
Arvode för granskning i samband med företagsförvärv (due diligence)	Aktivering som anskaffningskostnad
Arvode för utredning avseende internprissättning	Kostnad
Arvode för granskning av ersättningar till ledande befattningshavare	Kostnad

b. Kravet om upplysning finns i ÅRL 5 kap 21 § och vägledning finns i RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag.

De belopp som ska upplysas om är under räkenskapsårets kostnadsförda ersättningar med tillägg för ersättningar som under året aktiverats eller redovisats som en reduktion av belopp som tillförts eget kapital.

Upplysningen avseende revisionsuppdraget bör omfatta ersättning för granskningen av års- och koncernredovisningen, bokföringen och förvaltningen, ersättning för övriga uppgifter som det ankommer på bolagets revisor att utföra, t ex delårsgranskning, samt rådgivning som föranletts av iakttagelser i revisionen.

All andra uppdrag är fristående rådgivning och ingår i uppgiften om andra uppdrag än revisionsuppdraget.

De utgifter/kostnader som Obiccs Teknisk Konsulting AB ska redovisa som arvoden och kostnadsersättning för revisionsuppdrag är följande:

Revisionsuppdrag	Belopp
Revisionsarvode	500 tkr
Arvode för översiktlig granskning av halvårsrapport	100 tkr
Arvode för prospektgranskning i samband med nyemission (utgift för kapitalanskaffning)	125 tkr
Rådgivning i samband med upprättande av kassaflödesanalys (revisionsrådgivning)	23 tkr
Arvode för intyg i samband med apportemission	13 tkr
Arvode för granskning av ersättningar till ledande befattningshavare	27 tkr
Summa	788 tkr

Svarsmall Högre Revisorsexamen december 2009, del I

De utgifter som ska redovisas som andra uppdrag är:

Andra uppdrag	Belopp
Arvode för granskning i samband med företagsförvärv (due diligence)	112 tkr
Arvode för utredning avseende internprissättning	86 tkr
Summa	198 tkr

Arvode för prospektgranskning i samband med nyemission samt arvode för intyg i samband med apportemission kan redovisas som andra uppdrag motiverat med att dessa uppgifter kan utföras av annan revisor än den valde revisorn.

2. Verkby AB - Svar

Deluppgift 2.1

År 2002 har Tillby AB ett ackumulerat underskott på 360 tkr. Under 2003, då Tillby AB förvärvas av Verkby AB, uppstår ett skattemässigt resultat i Tillby AB på 125 tkr som kan kvittas mot de tidigare underskotten och årets skatt blir noll. Kvarvarande nu spärrat underskott uppgår till 235. Under 2004 uppstår ett underskott på 210 tkr och 2005 ett underskott på 95 tkr. 2005 erhöles ett koncernbidrag från Verkby AB på 405 tkr vilket innebar att 100 tkr togs upp till beskattning (-210-95+405). Under 2006-2008 påverkas ej gamla eller nya under- eller överskott. År 2009 har spärrtiden gått ut för det underskott på 235 tkr som föreligger sedan 2003 och detta belopp kan nu kvittas mot erhållna koncernbidrag eller positivt resultat under året.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
IB underskott Ej spärrat		-360	0	-210				
Årets resultat		125	-210	-95				
Koncern- bidrag				405				
Skattemässigt resultat		-235	-210	100	0	0	0	
UB underskott ej spärrat	-360	0	-210	0	0	0	0	-235
Spärrat	ET	-235	-235	-235	-235	-235	-235	0

Obs! Tabellen behövs ej i svaret.

Deluppgift 2.2

- a. De bolag som ska respektive kan tillämpa IFRS är:
 - Bolag som är noterade på en reglerad marknadsplats, d v s bolag på NasdaqOMX Stockholm eller NGM Equity ska tillämpa IFRS i koncernredovisningen. Moderbolaget ska tillämpa RFR 2.2, d v s följer IFRS så långt som ÅRL tillåter det och så länge det inte föreligger hinder mot tillämpningen p g a sambandet mellan redovisning och beskattning.
 - Onoterade koncerner kan frivilligt tillämpa IFRS
 - Bolag som ingår i en koncern som tillämpar IFRS kan välja RFR 2.2 i juridisk person.
 - Enskild juridisk person kan inte tillämpa IFRS i sin årsredovisning utan väljer mellan svenska lokala normer (se inledning till BFNs normgivning).
- b. Moderföretag kan redovisa utdelning på andelar i dotterföretag som anteciperad utdelning vilket innebär att utdelningen intäktsförs när moderföretaget har rätt att ensamt besluta om utdelningens storlek och den kan beräknas tillförlitligt. I dotterbolaget redovisas ej den anteciperad utdelning innan den verkställs. Den anteciperade utdelningen ska i dotterbolagets årsredovisning ingå i vinstdispositionen i förvaltningsberättelsen som förslag till utdelning. Bokningen i moderbolaget

elimineras i koncernen. Om den anteciperade utdelningen överstiger fria medel intjänade efter förvärvet av dotterbolaget ska den överskjutande delen inte intäktsföras i moderbolaget utan redovisas som en återbetalning av investeringen och reducera anskaffningsvärdet på aktier (BFNAR 2003:3, kommentarer till punkterna 40 – 41, RR 11 p 32). Utdelningen måste rymmas inom vad som kan vara tillgängligt för vinstutdelning enligt ABL 17 kap 3 §. Anteciperingen som sådan har ingen civilrättslig verkan.

- c. Vägleddning finns i IFRS 3 p 56. Om det verkliga värdet i det förvärvade bolaget netto överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet (negativ goodwill) ska en kontroll göras av beräkningarna och värderingen. Om ett överskott kvarstår efter kontrollen ska detta redovisas som intäkt i resultaträkningen.

Deluppgift 2.3

- a. Nej, redovisningen är inte i enlighet med god redovisningssed, det finns inget stöd för värdering av komponenterna till enbart materialutgift. Om bolaget redan från början planerar för en viss mängd komponenter så ska även övriga direkta och fördelade fasta och rörliga kostnader läggas till varans värde, d v s även fördelas på denna s k överproduktion (BFNAR 2000:3 p 4.2 samt IAS 2 p 12-14). Ingen skillnad uppstår mellan redovisningen i juridisk person och i koncernen.
- b. Anskaffningsvärdet är 9 Mkr och nyttjandeperioden 15 år vilket ger bokfört värde 7,2 Mkr vid tidpunkten för eldsvådan. Anläggningen skrivs ned med 7,2 Mkr, d v s kostnadsförs, och utrangeras från balansräkningen. Ersättningsinvesteringen är en ny affärshändelse och denna aktiveras och tas upp till anskaffningsvärdet 12 Mkr och skrivs av under den uppskattade nyttjandeperioden, d v s 15 år. Försäkringsersättningen redovisas som en intäkt (BFN U 89:14 och IAS 16 p 66). Ingen skillnad uppstår mellan redovisningen i juridisk person och i koncernen.

Deluppgift 2.4

- a. Det nya moderbolaget accepterar inte uppdragsbrevet, med bifogade allmänna villkor, och jag riskerar eventuellt en tvist och/eller en arvodesförlust. Jag måste då, helst skriftligen, förklara för företrädarna för Verkby AB att uppdragsavtalet är ingånget med Verkby AB och att Verkby därmed är min avtalspart. Jag har enligt uppdragsavtalet och enligt god revisionssed både en rätt och en skyldighet att lämna den revisionsrådgivning som är påkallad med anledning av de iakttagelser jag gjort vid granskningen (jfr 2 § första stycket 7 b) revisorslagen). För att driva in min fordran kan jag skicka betalningspåminnelser, skicka fakturorna till inkasso och jag kan utnyttja min rätt att frånträda revisionsuppdraget i förtid om bolaget är i dröjsmål med betalning av revisionsarvodet eller arvode för andra uppdrag (FAR SRS allmänna villkor punkt 11). Om jag upplever att jag utsätts för hot eller annan påtryckning som är ägnad att inge obehag ska jag avsäga mig uppdraget (Revisorslagen § 20). Se även EtikU 3 Hantering av risk för arvodesförlust. Eftersom jag inte upplever hotet så allvarligt med hänsyn till mitt oberoende så tar jag initiativ till diskussioner med företrädare för Verkby AB och det franska moderbolaget i avsikt att finna en lösning avseende vår affärsmässiga relation.
- b. Utövande av utbildningsverksamhet som riktar sig till revisionsbyråns klienter går i allmänhet att förena med yrkesutövning som kvalificerad revisor och är en vanligt förekommande företeelse. Frågan måste dock bedömas från fall till fall. En allmänt inriktad utbildning eller information för en bredare krets av anställda ingår naturligt i

tjänsteutbudet. En skräddarsydd utbildning i tillämpning av IFRS till ledande befattningshavare kan innebära ett självgranskningshot, särskilt som bolaget förväntar sig företagsspecifika exempel och att kunskaperna ska vara direkt applicerbara på koncernrapporteringen. Det finns ingen direkt vägledning att finna i FAR SRS yrkesetiska regler och inte heller i RNs praxis. Jag utför en prövning enligt analysmodellen och konstaterar att det är svårt att finna motåtgärder för att reducera självgranskningshotet om det förväntas att jag som påskrivande revisor ska genomföra utbildningen på det sätt som Anders och Lotta önskar. Jag tackar nej till erbjudandet om att utföra utbildningen men hjälper naturligtvis gärna till att hitta alternativa lösningar. Eventuellt kan en redovisningsspecialist som är verksam på revisionsbyrån men som saknar anknytning till revisionsuppdraget ställa upp med utbildning. Detta förutsätter dock att redovisningsspecialisten inte senare anlitas som specialist vid revisionen. Om detta är möjligt eller inte måste bedömas från fall till fall.