



HÖGRE REVISORSEXAMEN

Svarsmall

December 2006

© Revisorsnämnden 2006

1. Steep Hill Adventure AB (22 poäng)

Deluppgift 1.1

Svar

Steep Hill Adventure tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd och anvisningar. Bokföringsnämnden har inte utgivit något råd om koncernredovisning varför vägledning måste hämtas från Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning.

Transaktionstidpunkt

Tillträde sker den 31 augusti 2006 vilket medför att värderingstidpunkten avviker med 60 dagar från transaktionstidpunkten. Enligt RR 1:00 ska värdering ske vid transaktionstidpunkten. Uppdatering av värderingen bör därför ske med omständigheter som inträffat under juli och augusti 2006.

Övervärde fastighet

Fastighetens marknadsvärde överstiger det bokförda med 1,3 mnr, vilket beaktats korrekt i upprättad förvärvsanalys. Rörelsefastighetens skattemässiga värde understiger det bokförda värdet med 1 mnr. Steep Hill Adventure AB ska redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende den temporära skillnaden motsvarande 28 %.

Operationella leasingavtal

I förvärvet ingår leasade tillgångar vilka redovisats som operationella leasingavtal innebärande att leaseutgifterna kostnadsförts löpande. Förvärvsanalysen ska inte påverkas av vald redovisningsmetod varför en värdering av maskiner och inventarier ska ske till marknadsvärde alternativt, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde. Maskinernas bedömda marknadsvärde uppgår till 2,2 mnr för vilket leasingavgifter om 1,2 mnr behöver erläggas. Leasingavtalen har således ett värde som överstiger kostnaden varför förvärvsanalysen behöver justeras med 1 mnr reducerat med uppskjuten skatt om 28 %.

Kostnader i samband med förvärv

Av förvärvsavtalet framgår att köparen ska betala de kostnader (0,5 mnr) som Bergshamra Cykelfabrik AB haft för att upprätta ett informationsmemorandum. Enligt RR 1:00, punkt 33 får medräknas utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Då överenskommelse finns att köparen ska kompensera säljaren för dennes utgifter är dessa att betrakta som direkt hänförliga till förvärvet och de ska därför medräknas i förvärvsanalysen. Kostnaden, som i augusti 2006 belastat resultatet i Bergshamra Cykelfabrik AB, ska vidarefaktureras till moderföretaget. Då detta innebär att såväl anskaffningsvärdet som förvärvat eget kapital ska justeras medför det ingen effekt på beräknad goodwill.

Omstruktureringskostnader

Avsättning har skett för kostnader om 0,5 mnr för uppsägning av personal. En förutsättning för att reservera för dylika kostnader är att förvärvaren vid förvärvsdagen utvecklat och tillkännagett huvuddragen i omstruktureringen samt, senast tre månader efter förvärvsdagen, utformat en konkret åtgärdsplan. Då dessa kriterier inte uppfylls finns ingen möjlighet att

göra en avsättning för de beskrivna omstruktureringskostnaderna. Justering ska därför ske av förvärvsanalysen med 0,5 mnkr samt därtill hänförlig skatt om 28 %.

Deluppgift 1.2

Svar

- a) *I samband med förvärvet av Bergshamra Cykelfabrik AB (Bergshamra) uppkom en goodwill. Efter förvärvet överförs inkråmet i Bergshamra till Steep Hill Adventure Production AB till bokförda värden. Efter överlåtelsen kvarstår som bokfört värde på aktierna i dotterbolaget Bergshamra 9 mnkr motsvarande förvärvspriset. I Bergshamra bedrivs efter överlåtelsen ingen verksamhet. I koncernredovisningen redovisas uppkommen goodwill.*

I situationer som den beskrivna ska i enlighet med RR 1:00 p.38 det redovisade värdet på andelarna i Bergshamra och Steep Hill Adventure Production AB justeras, till den del det motsvarar en skillnad mellan aktiernas bokförda värde och eget kapital i Bergshamra. Justering i moderföretaget sker genom omfördelning mellan de redovisade värdena på andelarna i dotterföretagen. Transaktionen är koncernintern, skall elimineras och får därmed ingen påverkan på koncernredovisningen.

- b) *Betalning för de produkter som Steep Hill Adventure ABs nya kund förvärvar sker senare än ett år efter leverans. Överenskommelsen innebär därmed att köparen förvärvar varor med s.k. dold räntekompensation. Vid en sådan situation ska Steep Hill Adventure AB fastställa betalningens verkliga värde genom att beräkna nuvärdet av framtida betalningar. Denna bestämmelse behöver inte tillämpas av små och medelstora företag och koncerner. Steep Hill Adventure AB är enligt BFN ett stort företag. Reglerna för redovisning av dold räntekompensation framgår av BFN - Redovisning av intäkter, p. 11-13. Som intäkt ska redovisas det verkliga värdet av transaktionen, vilket innebär att intäktsbeloppet reduceras med räntekompensationen, vilken periodiseras och redovisas som en finansiell intäkt.*

Deluppgift 1.3

Svar

FARSRSs ledamöter har, utöver skyldigheten att iaktta de lagstadgade bestämmelserna som följer med rätten att utöva lagstadgad revision enligt 21 § Revisorslagen, en skyldighet att vid tillämpning av analysmodellen även beakta bestämmelserna i EG-rekommendationen och IFACs etiska regler. Enligt EG-kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU framgår att om en nyckelrevisionspartner lämnar revisionsfirman för att börja arbeta hos revisionsklienten i en nyckelbefattning anses detta skapa en oacceptabelt hög risk med avseende på oberoendet.

Med nyckelrevisionspartner avses en partner som har en nyckelroll på revisionsuppdraget eller i min byrå. I detta fall har min kollega som tagit anställning som ekonomichef ej innehaft någon nyckelroll på uppdraget eller i min byrå, varför det inte av detta skäl, föreligger något hot mot oberoendet.

Härutöver bör, i enlighet med analysmodellen, också analyseras huruvida ett vänskapshot föreligger. Förutsatt att min relation till kollegan begränsas till en professionell relation torde inget vänskapshot föreligga.

Mot bakgrund av ovanstående kan jag kvarstå som revisor i Steep Hill Adventure Production AB.

2. PWT Holding - koncernen (28 poäng)

Deluppgift 2.1

Svar

Vägledning för revision vid byte av revisor kan hämtas från RS 510 Förstagångsrevisioner.

För att bilda mig en uppfattning om revisionen av föregående års räkenskaper är det lämpligt att träffa den förre revisorn. Då jag i detta fall inte kunnat få tag på denne bör jag försöka boka ett möte med någon av hans medarbetare på hans revisionsbyrå som varit med vid tidigare års revisioner av Pure Water Technology AB.

Eftersom jag inte kunnat träffa den tidigare revisorn eller har några revisions PM att ta del av från tidigare års revisioner samt beaktat det faktum att jag ej kan ta del av tidigare års arbetspapper bör ytterligare granskningsåtgärder vidtas. Enligt RS 510 p. 6 skall jag ta hänsyn till företrädarens professionella kompetens och oberoende när jag bedömer behovet av ytterligare granskningsåtgärder. I det aktuella fallet har revisorn fått sin auktorisation upphävd vilket gör att osäkerheten kring dennes kompetens ökar. Detta i kombination med övriga omständigheter gör att jag kommer att behöva vidta ytterligare granskningsåtgärder avseende de ingående balanserna i Pure Water Technology AB.

Om det skulle vara så att jag efter att ha utfört ytterligare granskningsåtgärder ändå inte anser att jag kunnat skaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna måste jag avge en revisionsberättelse med uppgifter om begränsningar i revisionens inriktning och omfattning i enlighet med RS 510 p. 11.

Deluppgift 2.2

Svar

- a) *Det värde som skall bedömas avseende goodwill är värdet på hela den verksamhet som goodwillen är hänförlig till. Enligt IAS 36 p 81 ses förvärvsgoodwill ”som en betalning för tillgångar som ger upphov till förväntade framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och att redovisa separat. Goodwill genererar inte kassaflöden oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar, och bidrar ofta till kassaflöden för flera kassagenererande enheter. Goodwill kan ibland inte fördelas på annat än en godtycklig grund på enskilda kassagenererande enheter, utan endast på grupper av kassagenererande enheter”.*

Om bolagen i Pure Water Technology AB-koncernen kan anses utgöra en kassagenererande enhet i det aktuella fallet bedömer jag att samma impairment test kan använ-

das för såväl goodwill i PWT Holdingkoncernen som moderföretagets aktieinnehav i dotterföretag.

- b) *Vid min granskning av det impairment test företaget gjort har jag att vidta ett antal revisionsåtgärder. Jag måste granska hur impairment testet har utförts, vilka beräkningar som har gjorts och vilka antaganden som nuvärdesberäkningarna baseras på. Vid min granskning av de antaganden vilka nuvärdesberäkningen baseras på kan jag hämta vägledning i RS 540 Revision av uppskattningar i bokföringen.*

De mest väsentliga områden och antaganden vilka jag bör ta ställning till är:

- *Beräkningsmodellens utformning och antaganden*
- *Granskning av kassagenererande enhet*
- *Analys av historik och trender*
- *Prognostiserade vinstmarginaler*
- *Prognostiserad tillväxttakt*
- *Investeringar, omstruktureringar och förändringar i rörelsekapitalet*
- *Diskonteringsfaktor*
- *Känslighetsanalys*

Enligt RS 540 p. 8 skall ”revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna bedöma om en uppskattning är rimlig med hänsyn till omständigheterna...”. För att kunna ta ställning till de antaganden som använts i det impairment test som skall granskas finns det ett antal revisionsåtgärder som bör vidtas.

Jag bör främst kontrollera att de antaganden som granskas också är korrekt inlagda i modellen. Jag kommer också att granska de uträkningar som ingår i uppskattningen. I det aktuella fallet måste en kontroll göras av själva beräkningsmodellen med avseende på att nuvärdesberäkningarna blir korrekt utförda. Vidare kommer jag att granska företagets definition av kassagenererande enheter för att säkerställa att denna förefaller vara gjord på ett rimligt sätt och för att bedöma huruvida samma impairment test går att använda för både goodwill som för aktier i dotterföretag.

Jag kommer vid min granskning överväga om antagandena är ”rimliga med hänsyn till faktiska resultat under tidigare perioder” etc. Jag kommer då att analysera rimligheten i prognostiserade kassaflöde exempelvis genom en jämförelse av historiskt utfall gentemot historiska prognoser för att bedöma företagets förmåga att lämna rimliga prognoser. Jag kommer att utföra en analys om huruvida antaganden om tillväxttakt, inflation etc. i modellen förefaller vara rimliga beaktat tillgänglig statistik och annan information. Enligt IAS 36, Nedskrivningar, p. 35, bör normalt inte budgetar och prognoser för en period längre än fem år framåt i tiden användas om detta inte kan motiveras. Därefter bör också en konstant, eller sjunkande, tillväxttakt användas. Denna den ”eviga tillväxttakten” får stor påverkan på utfallet av nuvärdesberäkningen.

Jag kommer att utföra en analys av den diskonteringsfaktor företaget använt. Här kan vägledning bl.a. finnas i IAS 36 punkt 54-57. Vid en nuvärdesberäkning bör pengars tidsvärde representerat av aktuell riskfri ränta användas med tillägg för en riskpremie

som representerar den osäkerhet som finns i tillgången och andra riskfaktorer i omvärlden. Diskonteringsfaktorn är ett antagande som kan vara svårt att ta ställning till. Det kan vara värdefullt att ta hjälp av en specialist på företagsvärdering för att ta ställning till denna.

Jag kommer att granska vilka in- och utbetalningar som ingår i nuvärdesberäkningen. Här kan jag ta hjälp av IAS 36 p. 39. Det väsentliga i denna punkt är att endast investeringar, omstruktureringar och andra åtgärder vilka krävs för att driva verksamheten vidare i sin nuvarande form skall räknas in i prognoserna. Även förändringar i rörelsekapital skall beaktas.

Vidare är det lämpligt att jag tar del av den känslighetsanalys som bolaget gjort för att analysera hur stor effekt förändringar av de antaganden som använts får, t.ex. diskonteringsfaktorn eller tillväxttakten. Detta för att analysera hur stora marginaler som finns i företagets analys.

Ovanstående antaganden bör gås igenom med företagets ekonomichef för att jag skall kunna få en bild av huruvida det impairment test som upprättats är rimligt och att därmed företagets slutsats angående eventuella nedskrivningsbehov är korrekt.

Deluppgift 2.3

Svar

- a) *Enligt 21 § Revisorslagen skall en revisor "för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § framgår vidare att "revisorn behöver dock inte avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet". Enligt p. 1b i 21 § Revisorslagen gäller detta bland annat om revisionsbyrån "vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av revisionsuppdraget".*

Bedömningen av om det föreligger ett hot mot mitt oberoende skall göras i enlighet med FARs analysmodell. I det aktuella fallet bedömer jag att de hot som skulle kunna vara aktuella är hot om självgranskning samt möjligen partsställningshot. Vidare har jag att ta ställning till om det föreligger något förhållande i övrigt som kan rubba förtroendet för min opartiskhet eller självständighet (generalklausulen). Emellertid bedömer jag att ovanstående hot inte är aktuella här då rådgivningen avser ett skattemässigt upplägg fristående från det som jag har att uttala mig om i samband med min revision. Detta då bolaget redan blivit påfört skatt och skattetillägg i Tyskland och därmed bör ingen tveksamhet föreligga i samband med redovisning av skattekostnad och skatteskuld och inget hot mot mitt oberoende föreligger därmed. Jag dokumenterar denna slutsats i enlighet med analysmodellen.

- b) *Min bedömning är att rådgivningen som lämnats har vållat företaget skada och att revisionsbyrån ej visat tillräcklig noggrannhet i samband med densamma. Det torde*

vara skäligt att påstå att innan dylika råd lämnas borde kollegorna i t.ex. Tyskland ha vidtalats för att få kännedom om de specifika regler som gäller där. Därmed torde revisionsbyrån vara ersättningskyldig maximalt för det högre av arvodet (förutsatt att det understiger 1 mnkr) och tio prisbasbelopp. Efter förhandling och överenskommelse med kunden kommer revisionsbyrån sannolikt att kreditera kunden. Något ytterligare skadestånd bör emellertid inte komma ifråga. Detta är inte en fråga om att revisionsbyrån brustit i sin egenskap av företagets revisor i enlighet med ABL 29 kap. 2 §. Den uppkomna situationen avser en fristående rådgivning för vilken det har upprättats en separat överenskommelse (uppdragsbrevet).

Deluppgift 2.4

Svar

Aktier i noterade företag utgör en finansiell tillgång i form av egetkapitalinstrument i enlighet med IAS 32 p. 11. Enligt IFRS 3, Rörelseförvärv, p. 26, skall sådana aktier värderas till sina verkliga värden per transaktionsdagen. Enligt p. 27 bedöms börskursen vara det bästa uttrycket för instrumentets verkliga värde.

Framgent i företagets balansräkning skall aktierna också värderas till verkligt värde som en finansiell tillgång. Detta då aktierna, i enlighet med IAS 39 p. 9, handlas på en aktiv marknad och har ett noterat marknadspris varför det verkliga värdet därmed kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Värdeförändringen skall redovisas över resultaträkningen. Detta då innehavet i enlighet med IAS 39 p. 9, är en finansiell tillgång som förvärvats i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt samt ingår i en värdepappersportfölj.

3. Svenska Elektronikprodukter AB (publ.) (24 poäng)

Deluppgift 3.1

Svar

- a) *Beslut om emission av teckningsoptioner fattas av bolagsstämman. Inför beslutet på bolagsstämman är styrelsen enligt ABL 14 kap. 4§ skyldig att presentera ett förslag innefattande omfattningen av optionsprogrammet, vilken företrädesrätt som skall gälla och för det fall avvikelse sker mot nuvarande aktieägares företrädesrätt vilken fördelningsgrund som tillämpats. Vidare ska tidpunkt för teckning samt hur betalning ska ske anges. En särskild redogörelse ska lämnas för skälen till avvikelse från nuvarande aktieägares företrädesrätt samt grunderna för hur teckningskursen beräknats.*

Då det i detta fall är fråga om ett publikt bolag och fråga om beslut att emittera teckningsoptioner som riktar sig till verkställande ledningen i moderföretaget och dotterföretagen skall ABL 16 kap. 2§ tillämpas. Enligt ABL 16 kap. 8§ krävs att nio tiondelar av såväl de avgivna rösterna som de vid stämman företrädda aktierna godkänner förslaget för att det ska kunna genomföras.

- b) *Redovisning av aktierelaterade ersättningar regleras i IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar. Av punkterna 10-11 framgår att aktierelaterade ersättningar för utförda tjänster av anställda skall värderas till verkligt värde. Detta sker genom en värdering av de utgivna teckningsoptionernas verkliga värde varvid beaktas att de anställda skall betala ett pris motsvarande 75 % av börskursen vid teckningstidpunkten. I praktiken innebär detta att det är de anställdas förmån, d.v.s. deras rabatt jämfört med marknadspris, som värderas. Värdering skall ske vid tidpunkten för tilldelning, i detta fall när bolagsstämman fattar beslut om incitamentsprogrammet. Det belopp som därvid framkommer skall redovisas som en kostnad i SVEAB-koncernens resultaträkning med eget kapital som motkonto. Då de anställdas rätt att utnyttja teckningsoptionerna är avhängigt fortsatt anställning skall kostnaden fördelas över intjänandeperioden.*

Deluppgift 3.2

Svar

Koncernredovisningen

Innehavet i Hemtextilier skall fram till tidpunkten för emissionens genomförande redovisas som ett dotterföretag med full konsolidering. Efter transaktionen skall innehavet redovisas som ett intresseföretag med tillämpning av kapitalandelsmetoden.

IFRS innehåller inga detaljerade regler om hur en transaktion varigenom ett dotterföretag övergår till ett intresseföretag genom en riktad nyemission skall redovisas. Av IAS 27 punkt 30 framgår emellertid att skillnaden mellan intäkten vid en avyttring av ett dotterföretag och dess värde vid avyttringstidpunkten skall redovisas i koncernredovisningen som vinst eller förlust. Av RR 1:00 punkt 82 framgår hur en minskning i ägarandel ska redovisas då avyttringen sker i form av en riktad nyemission till en ny ägare. En jämförelse ska göras mellan koncernens andel av det egna kapitalet i dotterföretaget före nyemissionen och koncernens andel av det egna kapitalet i intresseföretaget efter nyemissionen. Skillnaden däremellan skall redovisas som förlust i koncernresultaträkningen alternativt direkt mot eget kapital.

Om redovisning sker i resultaträkningen bör förlusten redovisas bland "Övriga rörelse-kostnader".

Noteras bör att IFRS 5 inte är tillämplig i detta fall då det inte är fråga om avyttring av en rörelsegren. Hemtextilier AB uppfyller inte kriterierna för att betraktas som en rörelsegren.

Moderföretaget

Moderföretaget har inte gjort någon avyttring av befintliga aktier. Moderföretaget skall därför inte redovisa något realisationsresultat till följd av den riktade nyemissionen. Något nedskrivningsbehov torde inte föreligga då bokfört värde på aktierna uppgår till 30 mnkr att jämföra med SVEABs andel av eget kapital som uppgår till 51,2 mnkr.

Deluppgift 3.3

Svar

Kassaflödesanalysens uppdelning

En uppdelning av kassaflödet på löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet ger läsarna av den finansiella informationen möjlighet att bedöma de olika delarnas relativa betydelse för företagets finansiella ställning och likviditetssituation samt av kassaflödenas inbördes samband.

Av kassaflödesanalysen framgår hur mycket likvida medel som den normala rörelsen genererar vilket är viktigt för att bedöma i vilken utsträckning företaget har genererat tillräckligt med likvida medel som krävs för återbetalning av lån, investeringar, utdelningar m.m. Informationen avseende kassaflöden från den löpande verksamheten tillsammans med uppgifter om investeringar underlättar också för läsarna av informationen att värdera företaget. Uppgifter om kassaflöden förbättrar också möjligheten att jämföra den löpande verksamheten mellan företag eftersom kassaflödet eliminerar effekter av att olika redovisningsprinciper tillämpas vid redovisning av likartade transaktioner och händelser.

Intresseföretag

Intresseföretag hanteras i kassaflödesanalysen genom att redovisad resultatandel efter beaktande av skatt återläggs såsom en ej kassaflödespåverkande post. Skälet till detta är att resultatandelen är en beräknad andel av ett annat företags resultat och inte motsvaras av något faktiskt kassaflöde. Erhållna utdelningar från intresseföretag är däremot ett positivt kassaflöde som ska inkluderas i den löpande verksamheten.

Hemtextilier AB

Minskningen i ägarandelen i Hemtextilier AB innebär att detta bolag inte längre konsolideras i SVEAB-koncernen som dotterföretag utan redovisas som intresseföretag. Hemtextilier AB konsolideras fram till transaktionstidpunkten. Fram till dess skall Hemtextilier ABs kassaflöde redovisas på traditionellt sätt d.v.s. uppdelat på löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. I koncernen redovisad förlust skall återläggas i kassaflödesanalysen som en ej kassaflödespåverkande post. I investeringsverksamheten skall redovisas vilken effekt på koncernens likvida medel transaktionen medfört. Vid en avyttring skulle detta ha motsvarat skillnaden mellan försäljningslikviden och de likvida medel som fanns i Hemtextilier AB vid transaktionstidpunkten. I detta fall erhöll SVEAB-koncernen dock ingen betalning i samband med den riktade nyemissionen utan de likvida medlen tillfördes Hemtextilier AB direkt. I SVEAB-koncernens kassaflödesanalys kommer därför ett negativt kassaflöde uppstå motsvarande de likvida medel som fanns i Hemtextilier AB vid tiden för minskningen av ägandet. Detta skall redovisas under investeringsverksamheten med specifikation i not.

4. Bear Industries AB (26 poäng)

Deluppgift 4.1

Svar

För denna situation finns vägledning att hitta främst i RS 402, Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar servicebyråer.

Enligt RS 402 p. 5 skall jag som revisor ta hänsyn till vilken betydelse servicebyråns verksamhet har för kunden och vilken inverkan den kan få på revisionen. Som anges i förutsättningarna har jag bedömt att löneprocessen är en väsentlig process och därmed har servicebyråns verksamhet en väsentlig betydelse för min revision.

Inledningsvis bör jag utföra en kartläggning av löneprocessen för att skaffa mig en tydlig bild av vad som utförs av servicebyrån och vilka kontroller som finns i processen.

Enligt RS 402 p. 7 framgår att om servicebyråns, i det här fallet företaget som hanterar löneprocessen, verksamhet är väsentlig för klientföretaget och av betydelse för revisionen, skall revisorn "skaffa sig tillräckligt med information för att förstå redovisningssystem och system för internkontroll och för att bedöma kontrollrisken antingen på den högsta nivån eller på en lägre nivå om granskning av kontroller utförs".

Om jag bedömer att det är effektivast vid granskningen av löneprocessen att få fram revisionsbevis genom granskning av kontroller, vilket är sannolikt i en väsentlig process i ett företag av den här storleken, kan dessa erhållas genom ett eller flera av följande sätt enligt RS 402 p. 10:

- *Granska klientens kontroll av servicebyråns verksamhet*
- *Begära ett utlåtande från servicebyråns revisor om effektiviteten i servicebyråns redovisningssystem och system för intern kontroll i de delar som är av betydelse för revisionen eller*
- *Besöka servicebyrån och utföra granskning av kontroller*

Beroende på situationen får sedan jag som revisor bedöma vilken eller vilka av ovanstående metoder som skall användas i det aktuella fallet. Används ett utlåtande från revisorn bör detta vara ett så kallat typ B utlåtande enligt RS 402 p. 12. Typ B är ett utlåtande där servicebyråns revisor uttalar sig om ändamålsenligheten i utformningen av redovisningssystem, system för intern kontroll samt systemens effektivitet. Om detta ej kan erhållas bör jag själv utföra granskning av kontroller på servicebyrån.

Om inte granskning av kontroller används måste jag på annat sätt skaffa mig adekvata revisionsbevis för de lönerelaterade posterna i företagets redovisning. Detta kan jag göra antingen genom att servicebyrån låter sin revisor utföra de åtgärder som kan behövas och lämnar en adekvat avrapportering till mig skriftligen eller genom att klienten ber servicebyrån att göra de uppgifter jag behöver tillgängliga för att själv utföra denna granskning. Se

RS 402 p 8. För att bedöma huruvida jag kan förlita mig på arbete utfört av servicebyråns revisor bör jag bedöma dennes professionella kompetens i enlighet med RS 600.

Deluppgift 4.2

Svar

Inom ramen för revisorns arbete ingår att utföra s.k. bestyrkandeuppdrag. Med ett bestyrkandeuppdrag menas ett uppdrag där en revisor uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare. RS har givit ut vägledningar för hur vårt arbete avseende bestyrkandeuppdrag ska bedrivas. Vi ska inte uttala oss om framtid, prognos e. dyl. Beroende på graden av den tillförlitlighet som avses att kommuniceras påverkas omfattningen av arbetet.

Ett uttalande avseende ett internt rapporterat bokslut kan lämnas förutsatt att uttalandet anger enligt vilka principer bokslutet upprättats, vilken period som avses samt vilken form av granskning som revisorn utfört. Intygets form bör följa de regler som föreskrivs i RS 700. Alternativt kan en översiktlig granskning göras av periodbokslutet där vägledning om granskningens omfattning, inriktning och utformning av uttalande kan hämtas från SOG 2410.

Vad avser beskrivning av och bedömning av efterlevnad avseende bolagets budgetprocess är det min uppfattning att jag kan utföra detta. Vägledning för utlåtandets utformning kan hämtas från Rev U3, Revisorsintyg. Min rapport bör referera till ett dokument, upprättat av bolaget, som beskriver budgetprocessen, och vid rapportering dessutom bifogas till detta dokument. Rapporten ska innehålla en referens till vad jag granskat, omfattningen av min granskning, att bolagets ledning är ansvarig för processen samt en slutsats.

Deluppgift 4.3

Svar

Fråga om fortsatt drift

I årsredovisningen har en utförlig redogörelse lämnats över styrelsens syn på frågan om fortsatt drift. Jag har granskat underlagen för bedömningen och anser att de är behäftade med betydande osäkerhet. Vägledning för mitt agerande i detta fall kan hämtas från RS 570 Fortsatt drift. Av denna framgår i punkt 33 att revisorn, för det fall det råder en betydande osäkerhet om kriterierna för fortsatt drift är uppfyllda, i revisionsberättelsen skall lämna en särskild upplysning som fäster uppmärksamheten på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor.

Jag upplyser således om osäkerheten i bedömningen om fortsatt drift i revisionsberättelsen. Mina tillstyrkandesatser påverkas ej.

Verkställande direktören

Inför avgivande av revisionsberättelsen måste jag ta ställning till huruvida styrelsen eller verkställande direktören uppsåtligen eller till följd av grov oaktsamhet vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget eller aktieägare. Revisionsberättelse avges varje år och revisorns ställningstagande skall baseras på de händelser som inträffat under det räkenskapsår som varit föremål för granskning.

I detta fallet har konstaterats att Bear Industries AB under 2006 haft merkostnader på ca 20 mnkr till följd av kundavtal med alltför långtgående kvalitetsåtaganden. Avtalen har ingåtts av den tidigare verkställande direktören i strid med gällande instruktion. Avtalen var ingångna 2002. Då åtgärden som ligger till grund för skadan inträffade 2002 och därmed inte inträffat under det år som är föremål för granskning kan jag inte avstyra ansvarsfrihet för 2006. Verkställande direktörens agerande var i strid med styrelsens instruktion varför således en överträdelse skett mot ABL 8 kap. 29 §. Överträdelsen inträffade 2002 och är inte föremål för bedömning i revisionsberättelsen för 2006. Utformningen av revisionsberättelsen för 2006 påverkas således inte.

Avyttring av fastighet

Gränsdragningen mellan en avsättning och en ansvarsförbindelse regleras i RR nr. 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Av denna framgår att en förutsättning för att en avsättning skall göras är att det är troligt att ett företag tvingas infria förpliktelsen. Vidare måste det vara möjligt att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet. Om det inte är troligt men inte heller helt osannolikt att förpliktelsen kommer att leda till en betalning skall förpliktelsen betraktas som en eventualförpliktelse varvid en uppskattning skall göras av den finansiella effekten och upplysning lämnas i årsredovisningen i form av en ansvarsförbindelse.

I detta fall har styrelsen uppenbarligen gjort bedömningen att det inte är troligt att Bear Industries AB skall behöva infria förpliktelsen. Vår granskning indikerar att detta är ett ställningstagande behäftat med osäkerhet. Det går inte i nuläget med bestämdhet att påstå att det är sannolikt att Bear Industries AB skall behöva infria garantin. Otvetydigt föreligger dock en eventualförpliktelse varför en upplysning borde ha lämnats i årsredovisning såsom en ansvarsförbindelse. Detta har ej gjorts. Mot bakgrund av att beloppet är väsentligt kommer jag därför att göra en anmärkning i revisionsberättelsen om att upplysning saknas om eventualförpliktelsen. Det påverkar dock inte mina slutsatser avseende tillstyrkande av balans- och resultaträkningarna.

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Bear Industries AB

Org.nr 111111-1111

Vi har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i Bear Industries AB för räkenskapsåret 2006-01-01 – 2006-12-31. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen och för att årsredovisningslagen tillämpas vid upprättandet av årsredovisningen. Vårt ansvar är att uttala oss om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av vår revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige. Det innebär att vi planerat och genomfört revisionen för att med hög men inte absolut säkerhet försäkra oss om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när de upprättat årsredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för vårt uttalande om ansvarsfrihet har vi granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningskyldig mot bolaget. Vi har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Vi anser att vår revision ger oss rimlig grund för våra uttalanden nedan.

I årsredovisningen saknas upplysning i form av ansvarsförbindelse avseende en förpliktelse som bolaget har vad gäller hyresintäkter för försold fastighet. Bolagets utfästelse löper till utgången av 2012 och innefattar täckning av brist i hyresintäkter för det fall dessa årligen understiger 4 500 000 kr.

Med undantag för ovanstående fel anser vi att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Utan att det påverkar vårt uttalande vill vi fästa uppmärksamheten på bolagets upplysningar i årsredovisningen om förutsättningarna för fortsatt drift. De beskrivna förhållandena tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som väcker betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Vi tillstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Högre revisorsexamen december 2006, Svarsmall

Stockholm den 3 mars 2007

N.N. AB

NN
Auktoriserad revisor