



REVISORSEXAMEN

Svarsmall

Maj 2002

Uppgift 1

Arkitektkontoret AB (32 p)

Deluppgift 1:1 (8 p)

a) Möjligheter till skattemässigt direktavdrag för bolagets utgifter hos Datagrossisten AB.

Anskaffningskostnaden för inventarier som skall användas stadigvarande i en näringsverksamhet skall normalt dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Om den ekonomiska livslängden emellertid är kortare än tre år får avskrivning ske direkt, IL 8 kap. 4 §.

CAD-CAM-utrustningen kommer att användas i arkitektverksamheten. Det kan antas att utvecklingen på detta område är snabb och att utrustningen inte kan användas för annat när den har blivit omodern. Det torde därför finnas goda möjligheter för att direktavdrag kan medges. Bolaget bör dock upplysa i sin deklaration om att direktavdrag har skett.

Den personator och laserskrivare som skall användas för administrativa ändamål kan inte på samma sätt antas vara omodern efter tre år utan kan användas för sitt ändamål under en längre period. Denna utrustning bör därför skrivas av enligt sedvanlig avskrivningsplan.

b) Eventuella risker med Berits löneuttag och Anders köp av inventarier.

Om en lön som överstiger marknadsmässig ersättning har betalats ut till maken skall överskjutande del beskattas hos företagsledaren. Detta följer av IL 60 kap. 13§. Enligt RSV:s allmänna råd 2001:19 behöver uppgift om grunderna för löneberäkningen inte lämnas om ersättningen är lägre än 90 kr per timme. Vid bedömning av marknadsmässighet skall makens utbildning, erfarenhet och liknande omständigheter beaktas.

Berit förefaller inte vara företagsledare men hon har en månadslön som motsvarar en heltidslön på över 33 tkr. Om det inte kan visas att ersättningen är marknadsmässig skall överskjutande del beskattas hos Bengt.

Eftersom Anders har fått förvärva egendom till ett pris som understiger marknadsvärdet har en skattepliktig förmån uppkommit. Med marknadsvärde avses i detta sammanhang det pris som den skattskyldige hade fått betala om han själv skaffat sig motsvarande tjänster eller förmåner mot kontant betalning, IL 61 kap. 2 § andra stycket. Beskattning inträder om det fördelaktiga priset har sin grund i anställningen.

I detta fall torde det kunna förutsättas att Anders har fått köpa ut inventarierna p.g.a. att han är anställd och aktieägare i Arkitektkontoret AB. Eftersom de ersättningar han har betalat understiger marknadspriset skall förmånsbeskattning ske. Det bokförda värdet i bolaget saknar betydelse i detta sammanhang.

Revisorsexamen Svarsmall maj 2002

Förmånsbeskattning skall ske med 175 tkr (70+35+70). Beloppet skall föras upp på kontrolluppgift och arbetsgivaravgifter skall betalas.

I den mån mervärdesskatt har lyfts av vid inköpet av egendomen skall uttagsbeskattning till mervärdesskatt ske. Denna skall grunda sig på det historiska inköpspriset eller marknadsvärdet om detta är lägre, ML 7 kap. 3 § 2 a p.

För att undvika risken för skattetillägg måste – förutsatt att kontrolluppgifter mm inte justeras - samtliga personer enligt LSK 3 kap. 21 § i deklarationen lämna uppgift om transaktionerna. Skattemyndigheten har dessutom möjlighet att under en femårsperiod eftertaxera en person om transaktionerna upptäcks först senare. Eventuellt kan ansvar enligt skattebrottslagen aktualiseras.

Om bolaget inte upplyser om transaktionerna riskerar det avgiftstillägg på de tillkommande arbetsgivaravgifterna.

Deluppgift 1.2 (6 p)

Jag bör först och främst ha en muntlig genomgång med Bengt och Anders, som utgör bolagets styrelse, där jag redogör för mina iakttagelser avseende Anders köp av inventarier och Berits löneuttag. Jag informerar om följderna och riskerna med Anders köp av inventarierna till underpris (se svaret på uppgift 1.1 b).

I min kommunikation med styrelsen bör jag tydligt påvisa risker men samtidigt lämna råd och rekommendationer om vilka åtgärder som kan vidtas i den uppkomna situationen. Jag rekommenderar t.ex. styrelsen att fastställa en marknadsmässig lön för Berit och låta eventuell överskjutande del tas upp av Bengt som lön och föreslår att korrigeringen bör göras redan från den 1 januari 2002. Jag förklarar vidare för styrelsen att jag ser allvarligt på Anders köp av inventarier till underpris och meddelar att detta kan komma att påverka min bedömning av ansvarsfrihet för styrelsen för räkenskapsåret 2002 om inte erforderliga åtgärder vidtas. Vidare påpekar jag min skyldighet att i revisionsberättelsen anmärka på eventuella brister i företagets hantering av skatter och avgifter. I detta sammanhang nämner jag att kopia av en revisionsberättelse som innehåller anmärkningar avseende skatter och avgifter eller frågan om ansvarsfrihet skall sändas till skattemyndighet.

Om styrelsen inte vidtar erforderliga åtgärder inom rimlig tid avlämnar jag en erinran enligt aktiebolagslagen 10 kap. 35 §. Denna kan formuleras på följande sätt:

Till styrelsen i Arkitektkontoret AB

Denna skrivelse är en erinran att behandlas av styrelsen enligt aktiebolagslagen 10 kap. 35 §.

Anders har i egenskap av aktieägare och anställd i Arkitektkontoret AB kunnat förvärva bil, inventarier och IT-utrustning till ett pris som kraftigt understiger marknadsvärdet. Enligt min bedömning måste Anders bli förmånsbeskattad för skillnaden mellan bedömt marknadspris och erlagd köpeskilling. Bolaget skall innehålla källskatt och betala

Revisorsexamen Svartsmall maj 2002

arbetsgivaravgifter på förmånsbeloppet som skall föras upp på Anders kontrolluppgift för inkomståret 2002. Dessutom skall uttagsbeskattning till mervärdesskatt ske om sådan har lyfts vid inköpet av inventarierna. Då det enbart gått några veckor sedan Anders köpte egendomen kanske ett alternativ kan vara att backa transaktionen.

Jag rekommenderar även styrelsen att fastställa en marknadsmässig lön för Berit och låta eventuell överskjutande del tas upp av Bengt som lön. Korrigeringen bör göras redan från den 1 januari 2002.

Då jag ser speciellt allvarligt på Anders köp av inventarier till underpris kan detta komma att påverka min bedömning av ansvarsfrihet för styrelsen avseende räkenskapsåret 2002. Dessutom måste jag inför avlämnande av revisionsberättelse bedöma om bolaget fullgjort sina skyldigheter rörande skatter och avgifter. Vidare har jag skyldighet att pröva om brott mot skattebrottslagen kan aktualiseras, vilket kan innebära en skyldighet att göra anmälan till åklagare.

A-stad den 27 maj 2002

*Anna Andersson
Godkänd revisor*

Vad gäller revisorns åtgärder vid misstanke om brott enligt aktiebolagslagen 10 kap. 38 – 40 §§ förklarar jag för Bengt och Anders att jag har skyldighet att agera vid misstanke om vissa brott från styrelseledamots eller verkställande direktörs sida. De brott som omfattas av reglerna är bland annat brott mot skattebrottslagen (2, 4, 5 och 10 §§), vilka kan aktualiseras mot bakgrund av Anders köp av inventarier till underpris. Jag rådgör med en jurist och/eller erfaren kollega huruvida Anders köp av egendom till underpris omfattas av min anmälningsplikt. Om korrigering av felaktigheter/tveksamheter omgående sker har jag emellertid ingen skyldighet att agera.

Deluppgift 1.3 (4 p)

Jag svarar Bengt att jag kan delta på mötet med företrädare från skattemyndigheten under förutsättning att ägarna ger klartecken och att min roll i förväg är definierad. Beroende på hur mötet med företrädarna från skattemyndigheten utvecklas måste jag också beakta om förhållandena är sådana att min opartiskhet och självständighet hotas.

Om det blir aktuellt för mig att lämna ut upplysningar till företrädare för skattemyndigheten bör jag givetvis beakta reglerna i ABL 10 kap. 37§: ”En revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget”. Revisorslagens bestämmelser om tystnadsplikt (26§) är också tillämplig.

Ur FAR:s etiska regler om tystnadsplikt framgår också att ”En ledamot inte får röja sådana sakförhållanden eller upplysningar för utomstående som han eller hon fått kännedom om under sitt arbete, om han eller hon inte har upplysningsplikt enligt lag eller behörigt tillstånd.” I detta fall har jag inte någon upplysningsplikt till skattemyndigheten utan det är en av ägarna som här har önskemål om att jag deltar på ett möte med företrädare från skattemyndigheten. Jag bör även uppmärksamma ägarna på att jag i

Revisorsexamen Svaresmall maj 2002

enlighet med revisorslagen 21§ första stycket 1 c inte kan uppträda som ombud för Arkitektkontoret AB gentemot skattemyndigheten.

Deluppgift 1.4 (10 p)

1. Ombildning från enskild firma till aktiebolag.

Ombildningen från enskild firma till aktiebolag kan förslagsvis ske på något av följande sätt:

- *Anders förvärvar ett aktiebolag och därefter säljer den enskilda firman AND Arkitekter inkråmet (tillgångarna och skulderna som tillhör rörelsen) till aktiebolaget. Ett avtal, som reglerar överlåtelsen mellan den enskilda firman och aktiebolaget där det klart framgår vad som innefattas i överlåtelsen, bör upprättas.*
- *Anders bildar ett nytt aktiebolag genom en apport av rörelsen i den enskilda firman. Formalia i samband med apporten måste beaktas, t.ex. skall revisor intyga värdet och nyttan av apportegendomen.*

2. Fördelar vid s k retroaktiv ombildning per den 1 januari 2002 under pågående räkenskapsår.

Om den enskilda firman AND Arkitekter ombildas till aktiebolag under pågående räkenskapsår kan den enskilda firmans räkenskapsår avslutas per aktuellt datum. Detta innebär att det upparbetade resultatet i den enskilda firman beskattas fram till och med aktuellt datum.

Ett alternativ kan vara att ombildningen sker retroaktivt per den 1 januari 2002, vilket i så fall innebär att aktiebolaget skattemässigt tar över den enskilda firmans resultat från och med den 1 januari 2002 och framåt.

En stor fördel med att göra ombildningen retroaktivt är att Anders inte behöver upprätta ett extra bokslut utan vid överföringen av tillgångar och skulder från den enskilda firman kan använda balansposterna för det räkenskapsår som avslutades per 2001-12-31.

3. Skattemässiga frågor som bör uppmärksammas vid ombildning och särskilt vid s k retroaktiv ombildning.

För att uttagsbeskattning skall undvikas vid ombildning av enskild firma till aktiebolag förutsätts att:

- *hela verksamheten eller en verksamhetsgren omfattas av ombildningen*
- *aktiebolaget inte har några underskottsavdrag*
- *samtliga aktier i aktiebolaget är eller blir under försäljningsåret kvalificerade enligt IL 57 kap.*

Revisorsexamen Svartsmall maj 2002

Under förutsättning att dessa tre villkor är uppfyllda kan ombildning från den enskilda firman AND Arkitekter till aktiebolag ske till bokförda värden (skattemässiga restvärden) för undvikande av inkomstskatt och egenavgifter i den enskilda firman.

Under 2001 har två kammarrätter prövat frågan om retroaktiva ombildningar. Under förutsättning att det inte uppkommer någon otillbörlig skatteförmån ifrågasätts inte möjligheten till retroaktiv ombildning. Kammarrätterna har emellertid olika uppfattningar huruvida en förskjutning av taxeringstillfället utgör en otillbörlig skatteförmån eller inte.

Vid en retroaktiv ombildning per den 1 januari 2002 bör Anders även beakta:

- *att mervärdesskatteredovisningen inte kan flyttas över till aktiebolaget retroaktivt*
- *att egna uttag kan räknas som löneuttag från aktiebolaget (källskatt och arbetsgivaravgifter utgår då retroaktivt)*
- *att överföring av F-skatt på aktiebolaget i vissa fall kan godtas av skattemyndigheten*

4. Övriga frågeställningar och praktiska åtgärder som bör uppmärksammas.

- *Som nämnts tidigare bör det upprättas ett avtal som reglerar överlåtelsen mellan den enskilda firman och aktiebolaget där det klart framgår vad som innefattas i överlåtelsen. Även frågor rörande mervärdesskatteredovisning, egna uttag och F-skatt bör beaktas i samband med överlåtelsen.*
- *Ansvar för den enskilda firmans förpliktelser övergår inte retroaktivt till aktiebolaget utan avtal och andra åtaganden som gjorts tidigare ansvarar Anders själv för. Överföring av väsentliga avtal (t.ex. hyres-, leasing- och kontokortsavtal) till aktiebolaget bör därför ske efter godkännande av motpart.*
- *Vid retroaktiv ombildning bör Anders uppmärksamma att aktiebolagets bokföring bör avspegla hela verksamheten under 2002, d v s även den tid som bokfördes i den enskilda firman AND Arkitekter.*
- *Kunderna och leverantörerna bör underrättas (denuntieras) om att de fått en ny uppdragstagare respektive ny kund.*
- *Planering av fullgörande av kontrolluppgiftsskyldighet då det kan bli aktuellt att såväl den enskilda firman som aktiebolaget skall lämna kontrolluppgifter.*
- *Ny och uppdaterad preliminärdeklaration för aktiebolaget och den enskilda firman (som ingår i Anders egen självdeklaration) bör enligt skattebetalningslagen inlämnas till skattemyndigheten för 2003 års taxering.*
- *Det blir lättare att hålla isär privat del och bolagets del av ekonomin och det kan vara lämpligt att ombilda en enskild firma till aktiebolag i samband med t ex försäljning, generationsskifte, expansion, vid samarbete med annan person etc.*

Deluppgift 1:5 (4 p)

- 1. Om den befarade förlusten om 60 tkr är sannolik skall den omgående redovisas som kostnad. Det saknar betydelse att projektet ännu inte har påbörjats. Det spelar heller inte någon roll att det finns förväntade vinster på andra uppdrag, då dessa uppdrag successivt kommer att vinstavräknas.*
- 2. Särskilda anspråk mot beställaren kan redovisas som uppdragsinkomst i uppdraget när man t ex förhandlat med beställaren och det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna uppdragstagarens anspråk. Då Anders ännu inte diskuterat ärendet med beställaren bör man inte beakta beloppet om 25 tkr.*
- 3. Uppdragsutgiften om 80 tkr avser arbete på de kommande etapperna två och tre. Enligt förutsättningarna är det sannolikt att Andark AB kommer att ersättas av beställaren i ett senare skede. Ett belopp om 80 tkr bör därför upptas som en fordran på beställaren och redovisas som en uppdragsutgift avseende framtida aktiviteter.*

Uppgift 2

Swedish Wood AB (18 p)

Deluppgift 2.1 (10 p)

- a) Jag noterar vid genomgång av bolagets investeringskalkyl att den avviker från vedertagna principer för investeringskalkylering. Jag har noterat följande:
- Utbetalningar för utveckling och marknadsundersökning skall inte ingå i kalkylen. Denna typ av kostnader, d.v.s. som redan är nedlagda och därför inte kan undvikas, brukar benämnas Sunk-cost. Sådana kostnader skall inte tas med i kalkylen, som ju skall vara framåtriktad och inte ta hänsyn till sådant som redan inträffat. Detta innebär att de initiala kostnaderna i kalkylen minskar med 7 mnkr.
 - Initialt ökar bolagets rörelsekapital med 40 mnkr netto på grund av ökning av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder. Jag är väl medveten om att denna rörelsekapitalbindning byggs upp under första året, men av förenklingsskäl redovisas hela betalningskonsekvensen år 0. Efter att investeringen har uttrangerats och bolaget inte längre behöver detta rörelsekapital kommer bolaget att få ett kapitalinflöde. Detta innebär att bolaget år 5 kommer att få ett kapitalinflöde på 40 mnkr.
 - Bolaget har inte beaktat den inbetalning som kommer att följa av uttrangering år 5. Detta innebär att bolaget år 5 kommer att få tillbaka 20 mnkr.

Nedan visas kalkylen efter ovanstående justeringar.

Betalningskonsekvenser mnkr	År 0	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Maskiner	-120					+20
Utveckling och marknadsundersökning						
Rörelsekapital	-40					+40
Löpande inbetalningar		+ 60	+110	+160	+160	+160
Löpande utbetalningar		-50	-50	-50	-50	-50
Summa betalningar	-160	+10	+ 60	+110	+110	+170

Om kalkylen upprättas, med hänsyn till ovanstående noteringar, blir nuvärdet för investeringen 75 mnkr $(-160 + 10/1,2 + 60/1,2^2 + 110/1,2^3 + 110/1,2^4 + 170/1,2^5)$.

Investeringskalkylen har upprättats före skatt vilket är vanligt förekommande. Förklaringen till att man väljer att inte ta hänsyn till de skattekonsekvenser som investeringen kan medföra är bl.a. följande:

- Det är svårt att bedöma vilka skattekonsekvenser en investering kommer att få då skatteregler kontinuerligt förändras.
- Kalkylarbetet försvåras något om hänsyn tas till skattekonsekvenserna.

Revisorsexamen Svartsmall maj 2002

Även om en kalkyl upprättas utan hänsyn till skatt beaktas skattekonsekvenserna indirekt vid valet av kalkylränta. Vid kalkyler före skatt sätts kalkylräntan nämligen högre än vid kalkyler efter skatt.

b) Det finns en osäkerhet i alla investeringssituationer och kalkyler. Med anledning av investeringen ställer jag följande frågor som ett led i min riskanalys:

Rörelserisk

- Hur ser bolagets riskanalys ut och vilka slutsatser har bolaget dragit av densamma?
- Har bolaget upprättat en känslighetsanalys med flera olika scenarion? Vilket scenario är det mest sannolika? Känslighetsanalysen innebär att bolaget undersökt hur lönsamheten påverkas av variationer i någon eller några faktorer.
- Hur har bolaget bedömt marknadsutvecklingen och vilka är nyckelkunderna?
- Hur kommer bolaget löpande att följa investeringens utfall?
- Har bolaget utarbetat alternativa planer om investeringen inte får den förväntade utvecklingen?
- Andra exempel på frågor kan röra försäljningsorganisation, produktions- och leveransförmåga samt inkörning av anläggningen.

Finansiell risk

- Hur har bolaget säkerställt att finansieringen kan lösas fram till att positiva kassaflöden kommer bolaget tillgodo?
- Finns det någon ytterligare reservplan avseende finansieringen om de positiva kassaflödena skulle uppkomma senare än planerat i kalkylen?

Kalkyleringsrisk

- Hur har bolaget kritiskt ifrågasatt underlagen till kalkylen?
- Har jämförelse gjorts med utfall från tidigare kalkyler (efterkalkyler)?

Deluppgift 2.2 (4 p)

Områden där det bör finnas betryggande försäkringsskydd:

- Byggnader
- Maskiner och övriga inventarier fördelat per försäkringsställe
- Varulager fördelat per försäkringsställe
- Leasad egendom per försäkringsställe om tillämpligt
- Kontanter, värdehandlingar, datamedia, konst mm
- Avbrottsförsäkringar för samtliga driftsställen
- Ansvars- och garantiförsäkringar, inklusive produktansvar
- Nyckelmannas- och yrkesskadeförsäkringar
- Andra personalförsäkringar

Revisorsexamen Svartsmall maj 2002

Viktiga frågeställningar som bör diskuteras med försäkringsansvarig:

- *Vem fattar beslut om koncernens försäkringsskydd?*
- *Vad har försäkringsansvarig för befogenheter och ansvar?*
- *Hur ofta går försäkringsskyddet igenom med representant från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare?*
- *Vilka rutiner säkerställer att man inte missar att rapportera väsentliga förändringar i försäkringsbehovet till försäkringsbolaget?*
- *I vilken utsträckning lämnas deklaraionsförsäkringar till försäkringsbolaget?*
- *Kräver verksamheten utomlands några särskilda hänsyn i försäkringshänseende?*
- *Vilka risker är (medvetet) oförsäkrade?*

Deluppgift 2.3 (4 p)

Jag genomför följande kontroller med hjälp av datorstödd registeranalys.

- *Utsökning av dubbla transaktionsposter, d.v.s. lönetransaktioner där anställningsnummer, löneart och belopp är identiska*
- *Avvikelse från genomsnittslön per person i enskild period*
- *Utsökning av höga löner/tillägg i enskild period*
- *Utsökning av antal löneutbetalningar per person*
- *Jämförelse bruttolön per person mot attesterad lönelista.*
- *Källskatteavdrag per person både absolut och procentuellt, totalt och per månad*
- *Summering av underlag för källskatteavdrag och sociala avgifter för avstämning mot huvudbok och redovisning till skattemyndighet*
- *Utsökning av stora transaktionsbelopp*

Noteringar från registeranalysen följer jag upp med ansvarig person hos bolaget.

Uppgift 3

Johanssons Bilförsäljning AB (16 p)

Deluppgift 3.1 (4 p)

En inkuranstrappa är en schabloniserad metod för att fastställa inkurans i varulager. Bokföringsnämnden (BFN) har under hösten 2001 lämnat ett yttrande till Kammarrätten i Stockholm angående användandet av en s.k. inkuranstrappa. Dessutom har Riksskatteverket (RSV) under hösten 2001 presenterat sin syn på inkuranstrappor.

Med inkurans avses en minskning i en lagertillgångs värde. En minskning i värde kan bero på exempelvis fysiska defekter eller övertalighet. Både i Redovisningsrådets rekommendation om varulager (RR 2) och i BFN:s motsvarighet för de icke-noterade företagen (BFNAR 2000:3) finns användandet av inkuranstrappa behandlat. Där framgår att det speciellt vid övertalighet föreligger ett behov av att använda sig av schabloniserade metoder för varulagervärdering. Ett sådant förfarande är emellertid ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering.

Enligt BFN:s mening är en schablonmässig bestämning av övertalighet förenlig med god redovisningssed under förutsättning att det föreligger ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen och att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

RSV har refererat till BFN:s yttrande och skriver i sitt ovan nämnda informationsblad att skatteförvaltningen idag inte utesluter att företag använder sig av schabloner vid lagervärderingen. Dock förutsätter RSV att

- *inkuranstrappan är individuellt anpassad för företaget, dvs. att det normalt inte är tillåtet med koncernanpassade inkuranstrappor,*
- *inkuranstrappan bygger på ett erfarenhetsmässigt rimligt underlag, t.ex. någon form av statistiskt underlag,*
- *den schablonmässiga bestämningen kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning samt att*
- *inkuranstrappan omprövas över tiden.*

Under förutsättning att ovanstående är uppfyllt är min slutsats att inkuranstrappan kan accepteras.

Deluppgift 3.2 (12 p)

a) Mina synpunkter på upprättade förvärvskalkyler.

Svenssons Bil AB

Revisorsexamen Svartsmall maj 2002

Jag har uppmärksammat att rörlig köpeskillning redovisats motsvarande 100% av bolagets resultat efter finansiella poster enligt fastställd resultaträkning för räkenskapsåren 1998, 1999 och 2000.

Enligt affärsuppgörelsen skall den rörliga köpeskillningen istället motsvara 20% av resultatet efter finansiella poster för åren 2001 – 2003 enligt fastställd resultaträkning. Under förutsättning att preliminärt bokslut för 2001 och prognoserna för 2002 och 2003 är tillförlitliga kan den rörliga köpeskillningen uppskattas till ca 320 tkr (20% av (400+600+600)).

I Redovisningsrådets rekommendation RR1:00 avseende koncernredovisning (p. 39) framkommer att om det redan vid förvärvet är sannolikt att tilläggsbetalning skall ske vid senare tillfälle skall förvärvsanalysen redan från början bygga på det beräknade slutliga anskaffningsvärdet. Det förutsätts också att beloppet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Det kan diskuteras huruvida prognoserna för åren 2002 och 2003 kan uppfattas som rimliga. I detta fall anser jag det emellertid vara rätt att uppskatta den framtida rörliga köpeskillningen och beakta den i förvärvskalkylen, då företagsledningen har en klar uppfattning om den framtida resultatnivån. Dessutom skall man ju alltid göra en slutlig justering av förvärvskalkylen då det definitiva anskaffningsvärdet fastställts.

Siv skall stryka raden obeskattade reserver om 500 tkr, eftersom hon redan har med egen kapitalandel i obeskattade reserver på raden förvärvat eget kapital. Vidare bör Siv även justera underlaget för latent skatt om nämnda 500 tkr, innebärande att latent skatt justeras med 140 tkr.

Vad avser nedskrivning av kundfordran anser jag att beloppet istället bör vara 200 tkr exklusive mervärdesskatt, eftersom mervärdesskatten inte är någon kostnad. Hänsyn bör även tas till latent skatt om 28% på nämnda 200 tkr.

Perssons Bil AB

Jag har inga synpunkter på denna förvärvskalkyl.

Bil Polish AB

Intresseföretaget Bil Polish AB bör enligt min mening även beräkna latent skatt på periodens resultat om 80 tkr. Detta medför att den latent skatten blir 9 tkr högre samtidigt som goodwillposten blir motsvarande högre.

Lösningförslag till förvärvskalkyler för de tre aktuella förvärven under 2001 framgår nedan. Detta krävs dock inte av tentanden utan det är fullt tillräckligt att enbart lämna synpunkter enligt ovan.

Svenssons Bil AB

Anskaffningskostnad för aktierna,
Fast köpeskillning

6 000

Rörlig köpeskillning motsvarande 20% av resultatet efter finansiella poster för räkenskapsåren 2001-2003 beräknas uppgå till 1 600 tkr (400+600+600). Den rörliga köpeskillningen uppskattas därför till 320 tkr (20% av 1 600)

320

Revisorsexamen Svaresmall maj 2002

<i>Summa anskaffningskostnad för aktierna</i>	6 320
<i>Förvärvat eget kapital (1 000+200+1 800)+ (72% x500)</i>	3 360
<i>Övervärde i byggnad (6 000-4 500)</i>	1 500
<i>Övervärde i maskiner och inventarier (1 000-500)</i>	500
<i>Nedskrivningsbehov av kundfordran exklusive mervärdesskatt</i>	-200
<i>Latent skatt 28% x (1500+500-200)</i>	-504
<i>Restpost: Goodwill</i>	1 664
<i>Summa:</i>	6 320

Perssons Bil AB

Inga förändringar jämfört med förvärvskalkylen i frågan.

Bil Polish AB

<i>Anskaffningskostnad för aktierna</i>	600
<i>Förvärvat eget kapital 40% x (100+20+500)+(40% x 72% x (80+200))</i>	329
<i>Restpost: Goodwill</i>	271
<i>Summa:</i>	600

b) Redovisning av Bil Polish AB i koncernredovisningen och i Johanssons Bilförsäljning AB.

Bil Polish AB redovisas genom storleken på andelsinnehavet om 40% som ett intresseföretag. Om ett ägarföretag innehar 20% eller mer av rösterna i ett annat företag anses ägarföretaget kunna utöva ett betydande inflytande varvid det andra företaget därmed anses vara intresseföretag, såvida inte annat klart kan påvisas. (RR 13 "Intresseföretag" och ÅRL 1 kap. 5 §).

Förvärvet av intresseföretaget Bil Polish AB bör enligt min mening i koncernredovisningen redovisas enligt kapitalandelsmetoden. För att kunna fastställa en eventuell skillnad mellan anskaffningsvärdet och andelen av det verkliga värdet på intresseföretaget skall en förvärvsanalys (i enlighet med RR 1:00 "Koncernredovisning") upprättas. Förvärvsanalysen har Siv redan upprättat men som framgick av svaret på föregående fråga behövs en smärre justering.

I koncernredovisningen per 2001-12-31 sker förslagsvis följande redovisning:

I koncernbalansräkningen redovisas andelarna i Bil Polish AB som "Andelar i intresseföretag". Anskaffningsvärdet för dessa uppgick initialt till 600 tkr men dessa ökas nu med Johanssons Bilförsäljning AB:s andel av resultatet i intresseföretaget och minskas med periodens avskrivning av koncernmässig goodwill.

Någon goodwill framkommer inte i koncernbalansräkningen utan avskrivning av koncernmässig goodwill sker direkt mot andelarna i intresseföretaget. Erforderlig justering mellan fritt och bundet kapital kan behöva ske.

Revisorsexamen Svarsmall maj 2002

I koncernresultaträkningen redovisas "Andel i intresseföretagets resultat", vilket i detta fall motsvaras av Johanssons Bilförsäljning AB:s andel av resultatet i intresseföretaget Bil Polish AB minskat med periodens avskrivning av koncernmässig goodwill.

Moderföretaget Johanssons Bilförsäljning AB skall redovisa aktieinnehavet i Bil Polish AB om 600 tkr till anskaffningsvärdet. Posten klassificeras som anläggningstillgång och benämns som Andelar i intresseföretag.

Vidare skall i såväl koncernredovisningen som i Johanssons Bilförsäljning AB:s egen redovisning lämnas kompletterande upplysningar enligt RR 13 om Intresseföretag (punkterna 25 – 31).

Uppgift 4

AB Tidningsförlaget i Stockholm (34 p)

Deluppgift 4.1 (6 p)

Förslag till frågor till juristen

- 1. Kan aktieägaravtalet eller hembudsklausulen i bolagsordningen göras gällande mot Mediabolaget AB?*
- 2. I vilken utsträckning gäller hembudsskyldigheten även för ägarövergångar till juridiska personer (Mediabolaget AB)?*
- 3. Vad finns det för juridiska möjligheter (lagrum) att förhindra Mediabolaget AB:s förvärv av Svens aktier?*
- 4. Vilka rättigheter och skyldigheter har Mediabolaget AB kontra kvarvarande aktieägare – beroende på om hembudsskyldigheten är tillämplig eller inte?*
- 5. Anta att de kvarvarande aktieägarna har rätt att förvärva de avyttrade aktierna – är de då också skyldiga att förvärva samtliga dessa aktier eller kan de avstå?*
- 6. Hur skall i så fall dessa aktier värderas – enligt hembudsklausulen till 300 tkr eller enligt aktieägaravtalet till 385 tkr?*
- 7. Finns det någon formalia, tidsgräns eller dylikt som Elisabeth och kvarvarande aktieägare bör uppmärksamma?*
- 8. Vad finns för juridiska möjligheter för Elisabeth och kvarvarande aktieägare att vända sig till Sven med skadeståndskrav?*

Deluppgift 4.2 (6 p)

a) Den uppkomna situationen kräver att ledningen vidtar kraftfulla framåtriktade åtgärder för att vända den negativa utvecklingen. Åtgärderna bör vara dokumenterade i ett åtgärds paket som tydligt redovisar vilka aktiviteter som skall vidtas, hur de skall genomföras, när aktiviteterna får ekonomiskt genomslag och bedömd ekonomisk effekt av aktiviteterna samt ansvarig för respektive aktivitet.

I den akuta finansiella situationen måste bolaget löpande följa likviditetsutvecklingen och finansiella nyckeltal. Det är viktigt att påpeka att enskilda nyckeltal alltid skall tolkas med försiktighet. Istället skall en helhetsbedömning eftersträvas.

På grund av att bolaget i och med hemsidan kan anses ha två verksamhetsgrenar är det viktigt att bolaget tar fram nyckeltal för hur kärnverksamheten utvecklas i jämförelse med hemsidan. Detta för att kunna bedöma om någon av verksamheterna finansierar den andra.

Revisorsexamen Svartsmall maj 2002

Nedan redovisas några lämpliga nyckeltal att följa nära:

- Lönsamhet nya order
- Orderingång
- Kundtrohet
- Kassaflöde/likviditetsprognos
- Kortsiktig resultatprognos
- Vinstmarginal
- Avkastning på sysselsatt kapital
- Soliditet

b) Min revision påverkas på grund av bolagets krissituation. Jag ber ledningen att presentera de åtgärder som planeras för att vända bolagets utveckling. Jag kommer även att mer noggrant följa rörelsens utveckling och vara uppmärksam på indikationer om obestånd eller kapitalbrist. Jag kommer att fortlöpande ta del av bolagets ekonomiska rapporter om resultat- och likviditetsutveckling samt prognoser om resultat och likviditet. Vidare kommer jag löpande att bedöma bolagets åtgärder för analys och uppföljning av den ekonomiska situationen.

Deluppgift 4.3 (10 p)

a) Resonemang rörande obestånd

Med obestånd avses att gäldenären, AB Tidningsförlaget i Stockholm, inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte är endast tillfällig (KKL 1 kap. 2 §).

Obeståndsbedömning är ofta fråga om en prognos. Fortsatt drift i bolaget förutsätter, enligt upprättad likviditetsprognos för år 2002, tillskott av likvida medel till verksamheten. AB Tidningsförlaget i Stockholm kan alltså vara på obestånd utan att någon skuld förfallit. En gäldenär som är på obestånd skall efter egen eller en borgenärs ansökan försättas i konkurs.

Enligt upprättad likviditetsprognos kan bolaget inte betala sina skulder från och med slutet av mars 2002. Jag meddelar därför styrelsen i bolaget att min bedömning, under förutsättning att det inte finns andra realistiska möjligheter att förbättra likviditeten, är att bolaget sannolikt redan i nuläget kan bedömas vara på obestånd. Styrelsen bör därför snarast göra en egen obeståndsbedömning och med kort varsel vidta lämpliga åtgärder för att hantera den uppkomna situationen.

b) Förslag till praktiska åtgärder för att förbättra den likvida situationen inklusive företagsrekonstruktion

Praktiska åtgärder som styrelsen kan vidta för att förbättra likviditeten:

Tillskott:

- att få in en ny kapitalstark delägare
- att Arne Ohlsson eller någon annan aktieägare tillskjuter mer kontant kapital
- att bolaget lyckas erhålla finansiering genom att aktieägarna lämnar kompletterande säkerheter och/eller personlig borgen

Revisorsexamen Svarsmall maj 2002

Kostnadsreduktion:

- att kraftigt skära ned kostnaderna på kort sikt, t.ex. genom att aktieägarna inte lyfter någon lön under de närmaste månaderna och/eller fryser pensionsförsäkringar

Minskad kapitalbindning:

- att sälja kundfordringar (factoring) eller att sälja tillgångar som inte är helt nödvändiga för verksamheten (t.ex. tjänstebilar och liknande)
- att frigöra kapital genom att sälja maskiner och inventarier och istället leasa dessa
- att förhandla med leverantörer om förlängda krediter och med kunder om kortare kredittid alternativt ge kraftiga rabatter vid förskottsbetalning mm

Syftet med en företagskonstruktion är att låta en utomstående rekonstruktör försöka återställa likviditet och lönsamhet hos ett bolag med betalningssvårigheter. Det kan vara svårt för en gäldenär att själv vidta åtgärder och komma fram till frivilliga uppgörelser med borgenärerna.

Om en frivillig uppgörelse med borgenärerna om en nedskrivning av gäldenärens skulder inte är möjlig kan gäldenären, under pågående företagsrekonstruktion, begära att tingsrätten beslutar om att ett offentligt ackordsförfarande ska inledas. Om borgenärerna antar ackordsförslaget skall tingsrätten fastställa detta.

En konsekvens av företagsrekonstruktion är att handlingsutrymmet för styrelse och ledning i AB Tidningsförlaget i Stockholm kraftigt begränsas. Gäldenären får t. ex. inte betala skulder som uppkommit före beslutet om företagsrekonstruktion eller ställa säkerhet för sådana skulder. Syftet med dessa begränsningar är att frysa gäldenärens tillgångar och skulder för att få till stånd ett samlat agerande.

Sammanfattningsvis kan en företagsrekonstruktion skapa nödvändig tidsfrist så att rekonstruktörens arbete ger möjlighet att förbättra gäldenärens likviditet och ställning varvid fortsatt drift förhoppningsvis kan möjliggöras.

c) Personliga risker för styrelsen vid fortsatt drift om bolaget bedöms vara på obestånd.

Av brottsbalken framgår att den som är på obestånd eller när påtaglig fara föreligger för obestånd, fortsätter rörelse under förbrukande av avsevärda medel utan motsvarande nytta för rörelsen och försämrar sin förmögenhetsställning i avsevärd mån, kan dömas till fängelse i högst två år för vårdslöshet mot borgenärer (BRB 11 kap. 3 §). Även andra s. k. borgenärsbrott kan komma att aktualiseras.

Obeståndsproblemet regleras i konkurslagen och i brottsbalken. En gäldenär som är på obestånd skall efter egen eller en borgenärs ansökan försättas i konkurs. Om styrelsen väljer att fortsätta att driva bolaget vidare under förbrukande av avsevärda medel utan motsvarande nytta för bolaget, trots att bolaget är på obestånd eller inom kort riskerar att komma på obestånd, kan detta alltså leda till straffansvar för styrelsen enligt brottsbalken.

Jag upplyser därför styrelsen om att försummelse vad gäller att beakta obeståndsproblemet respektive att inte vidta erforderliga åtgärder kan leda till straffansvar för styrelsens ledamöter.

Deluppgift 4.4 (4 p)

Som framgår av FAR:s uttalande om god revisorssed vid hantering av risk för arvodesförlust kan ett sätt att undvika arvodesförluster vara att avsäga sig uppdraget. Att avsäga sig revisionsuppdrag är även möjligt enligt aktiebolagslagen. Den ger revisorn rätt att avsäga sig ett revisionsuppdrag när som helst, oavsett skäl.

Enligt praxis är huvudprincipen att revisorn skall fullgöra innevarande års revision, även om revisorn riskerar att inte få betalt. Principen kan dock inte anses vara undantagslös. I varje enskilt fall bör en avvägning kunna göras mellan å ena sidan revisorns ekonomiska intressen och de överenskommelser om betalning som träffats med klienten och å andra sidan uppdragsgivarens och omvärldens intresse av att revisorn fullföljer uppdraget.

Det är tillåtet att lämna ett revisionsuppdrag i ett tidigt skede, om det t.ex. redan i början av en mandatperiod står klart att klienten av olika skäl inte kan eller kommer att kunna betala framtida revisionsinsatser. Detta kan vara fallet om t.ex. klienten inte betalat arvodet för det nys avslutade räkenskapsåret. Bedömningen kan dock bli den motsatta om avgången aktualiseras i slutet av en mandatperiod och det bara återstår en begränsad arbetsinsats. Det är således angeläget att revisorn är medveten om konsekvenserna av att vänta för länge med att avsäga sig ett uppdrag.

I det aktuella fallet har revisionen för det gångna räkenskapsåret i allt väsentligt genomförts. Självfallet kan jag inte lämna uppdraget förrän jag avgivit revisionsberättelse för det gångna räkenskapsåret.

Mitt ställningstagande påverkas av bolagets finansiella situation och den påtagliga risken för obestånd. Att mot den bakgrunden avsäga sig uppdraget innebär att jag sannolikt försvårar och fördyrar bolagets kamp för överlevnad. Jag väljer därför att med hänsyn till bolagets situation kvarstå som revisor. Då jag naturligtvis vill försöka undvika arvodesförluster kan jag t.ex. tillämpa förskotts fakturering.

Deluppgift 4.5 (8 p)

Jag konstaterar att bokslutet för närvarande utvisar ett 445 tkr (65+160+220) för högt resultat. Vid avstämning av denna avvikelse mot ett väsentlighetstal baserat på resultat efter finansiella poster, eget kapital, omsättning m.m. bedömer jag att avvikelsen är väsentlig. Jag kommer därför att på nytt rekommendera bolaget att göra de nödvändiga justeringarna i bokslutet.

Av Årsredovisningslagen 6 kap. 1 § framgår att upplysning skall lämnas om förhållanden som är viktiga för bedömningen av bolagets ställning och resultat. Vidare har BFN i U96:6 kommenterat kravet på innehåll i en förvaltningsberättelse. Det skall t.ex. framgå om kriterierna för "going concern" inte längre är uppfyllda.

Om min muntliga rapportering inte leder till erforderliga ändringar kommer jag att rapportera i form av en skriftlig erinran till styrelsen enligt aktiebolagslagen 10 kap. 35 §. Mot bakgrund av den finansiella situationen i AB Tidningsförlaget i Stockholm är det av särskild vikt att årsbokslutet tillsammans med den övriga informationen i årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. I sammanhanget kan noteras att den ekonomiska utvecklingen närmar sig en situation då reglerna om kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen 13 kap. 2§ aktualiseras.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i AB Tidningsförlaget i Stockholm

Org.nr 556576-4353

Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i AB Tidningsförlaget i Stockholm för år 2001. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att jag planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. 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 den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag 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 min revision ger mig rimlig grund för mina uttalanden nedan.

I kundfordringar ingår ett belopp om 220 tkr som avser företag i konkurs där utdelning inte kan påräknas. I balansräkningen har därför kundfordringar upptagits till ett 220 tkr för högt belopp. Utgifter om 160 tkr för en annonskampanj har upptagits som immateriell tillgång. Värdet av denna tillgång är osäkert. Förändrade avskrivningsprinciper har utan angivande av skäl medfört att det redovisade resultatet ökat med 65 tkr jämfört med om tidigare avskrivningsplan skulle ha tillämpats.

I förvaltningsberättelsen borde – som framgår av en erinran till styrelsen - en redogörelse om bolagets finansiella svårigheter ha lämnats.

På grund av vad jag ovan beskrivit och att det sammanlagda beloppet inte är oväsentligt i förhållande till bolagets resultat och ställning anser jag att årsredovisningen inte har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och inte ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

Jag avstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen och disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Revisorsexamen Svaresmall maj 2002

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

X-stad den 28 maj 2002

A.A.

Godkänd revisor