



REVISORSEXAMEN

Svarsmall

Maj 2006

© Revisorsnämnden 2006

1. Ekfast AB (30 p)

Deluppgift 1.1

Svar

1. Bristande kompetens

Berit saknar tidigare erfarenhet av redovisning och upprättande av bokslut varför risk finns för att fel uppkommer i redovisningen, bokslutet och årsredovisningen till följd av okunskap. Detta kan också leda till att den fortlöpande rapporteringen till ledning och styrelse kan innehålla felaktigheter, varför styrelse och ledning inte får tillfredsställande beslutsunderlag.

2. Redovisning av hyresintäkter och hyresfordringar

Företagets intäkter utgörs huvudsakligen av hyresintäkter varför redovisningen av dessa är en av de mest centrala rutinerna i företaget. Mängden transaktioner är omfattande eftersom avisering sker både för bostäder och lokaler. Företagets interna kontroll bedöms preliminärt som osäker varför risk finns för att fel uppstår i redovisningen.

3. Redovisning av fastighetstransaktioner

Företaget har genomfört ett stort antal köp och försäljningar under året. Företaget har begränsad redovisningserfarenhet av sådana transaktioner, vilket i kombination med tveksam kompetens hos Berit och Jonny medför en betydande risk för felaktig redovisning.

4. Redovisning av fastighetsinvesteringar

En viktig post är redovisning av utgifter i samband med ombyggnation av fastighet. En stor ombyggnation pågår för närvarande där utgifter om ca 15 mnkr ska aktiveras enligt företaget. Risk finns att delar av utgiften avser reparationer som ska kostnadsföras varför det bokförda värdet av fastigheten blir för högt.

5. Redovisning av moms

Ett fastighetsföretag som både innehar bostäder och kommersiella lokaler ska redovisa moms. Företaget bedriver s.k. blandad verksamhet från momssynpunkt. Momsfrågorna kan vara komplicerade och kräver god kännedom om regelverket för att hanteringen ska bli rätt. Under året har företaget genomfört ett antal momspåverkande förändringar, t.ex. försäljningar och köp av fastigheter. Vidare kan uttagsbeskattning av mervärdesskatt aktualiseras. Då Berit och Jonny är ovana vid hanteringen av dylika frågor finns risk för att fel kan uppkomma både i bokföringen och i skattedeklarationerna.

6. Nedskrivningsbehov av fastigheterna

Risk finns för att det bokförda värdet av fastighetsbeståndet är för högt. Eventuellt nedskrivningsbehov kan finnas, t.ex. för den fastighet som nyligen förvärvats och som kräver omfattande reparationer för att kunna hyras ut. Även värdet för de fastigheter som har en hög andel outhyrda lokaler bör prövas.

7. Redovisning av åtaganden

Risk finns för att utbetalning måste ske p.g.a. den hyresgaranti för 2006 som lämnats till köparen av tre bostadsfastigheter. Vidare finns risk för att sanering måste ske av den industrifastighet som förvärvats under året och där kemikalier tidigare tillverkats, vilket kan leda till att gjorda åtaganden underskattas och risk för nedskrivning av det bokförda värdet på fastigheten.

8. Finansieringsrisker

Banken ställer krav på företaget avseende soliditeten varför risk finns att företaget kan bli nekat nya lån om inte kraven uppfylls. Företaget kan komma att vilja redovisa ett bra resultat för 2006 och 2007 för att öka soliditeten. Risk finns för att diverse redovisningsåtgärder vidtas i syfte att förbättra resultat och eget kapital. Företaget har hög belåning och räntekostnaderna utgör en väsentlig post. Företaget är känsligt för ränteförändringar.

9. Bristande intern kontroll i kapitalförvaltningen

En uppföljning bör ske av om det finns någon finanspolicy som anger riktlinjer för placeringarna eller andra beslut och instruktioner från styrelsen som ska följas eftersom VD Jonny Jonsson ensam sköter kapitalplaceringarna.

Deluppgift 1.2

Svar

- a. En ombyggnation som innebär en standardförbättring jämfört med anskaffningstidpunkten ska aktiveras i räkenskaperna och är inte möjlig att kostnadsföra, jfr BFNAR 2001:3. Med standardförbättring avses att fastigheten får en ökad livslängd, ger en bestående högre hyra eller en bestående lägre driftskostnad. När det gäller aktivering eller kostnadsföring av hyresgästanpassningar får bedömning ske i varje enskilt fall.

Trots att aktivering ska göras i räkenskaperna kan företaget yrka avdrag i självdeklarationen för kostnaden för ombyggnationen enligt det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, jfr 19 kap. 2§ IL. Det skattemässiga restvärdet för byggnaden blir i så fall lägre än det bokförda, varför en uppskjuten skatteskuld ska redovisas för mellanskillnaden.

- b. Ränta på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden, jfr 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet ska upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas i en not.

En förutsättning för att räntan ska få aktiveras är att det är möjligt att med rimlig grad av exakthet fastställa att det upplånade kapitalet har använts för tillverkningen av tillgången. Den ränta som kan aktiveras utgör den del av företagets verkliga räntekostnader som skulle ha undvikits om investeringen inte hade kommit till stånd, jfr BFNAR 2001:3 p. 5.1.2.

- c. I 4 kap. 5 § ÅRL anges att om en anläggningstillgång på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

Att utgå från att företagets hela fastighetsbestånd kan värderas tillsammans som en tillgång är inte möjligt. En bedömning måste göras av värdet för varje enskild fastighet och nedskrivning ske om värdenedgången bedöms som bestående. I det här fallet har de bokförda värdena på de tre aktuella fastigheterna överstigit marknadsvärdena även vid tidigare genomförda värderingar varför värdenedgången bedöms vara bestående. En nedskrivning ska därför ske av de bokförda värdena.

- d. Företaget kan inte göra avsättningar i redovisningen för framtida planerade fastighetsrenoveringar eftersom företaget inte har något formellt åtagande att utföra dessa p.g.a. händelser som inträffat det här året, jfr RR 16. Det finns inte heller någon möjlighet att få avdrag för framtida förväntade renoveringsutgifter i självdeklarationen eftersom de inte avser utgifter för att förvärva och bibehålla en inkomst det aktuella året (IL 16 kap. 1§).

Deluppgift 1.3

Svar

- a. Enligt 8 kap. 29 § ABL ska VD sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. VD:s agerande har i det här fallet inte varit i överensstämmelse med styrelsens riktlinjer.

Av förutsättningarna framgår att jag som revisor redan har gjort en bedömning att affärerna inte har inneburit någon förlust för företaget. Att VD överskrider givna riktlinjer är ändå givetvis allvarligt. För mig som revisor är det viktigt att snarast efter att jag noterat att VD överskridit instruktionerna informera styrelsen om detta. Detta bör jag göra i form av en erinran enligt 9 kap. 39 § ABL ställd till styrelsen. Detta innebär att styrelsen måste behandla erinran inom fyra veckor från det att den överlämnades till styrelsen. I erinran ska jag uppmana styrelsen att kartlägga vilka investeringar som innehas och som inte är i enlighet med policyn samt att vidta de eventuella åtgärder som behövs för att minimera riskerna. Styrelsen ska också vidta åtgärder för att tillse att framtida placeringar sker enligt policyn. Skulle styrelsen härvid vara passiv kan den få ett självständigt ansvar för att den inte agerat och minimerat riskerna.

Jag bör i mitt fortsatta revisionsarbete särskilt granska att finanspolicyn följs. Jag ska också följa upp styrelsens åtgärder samt de bedömningar den gjort vad gäller de ekonomiska konsekvenserna.

- b. Innan jag avger revisionsberättelsen måste jag överväga om placeringarna skadar bolaget. Om jag bedömer det som troligt att skada inte uppkommer behöver jag inte anmärka på VD:s agerande då han inte agerat i strid med bolagsordningen eller aktiebolagslagen. Han har brutit mot en finanspolicy men styrelsen är informerad. Jag kan därför tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsen och verkställande direktören.

2. Söderhöjds mäklarbyrå AB (20 p)

Deluppgift 2.1

Svar

Vägledning finns i *BFNAR 2003:3 – redovisning av intäkter*. Tjänsteuppdrag till fast pris vinstavräknas enligt huvudregeln successivt. Alternativt tillämpas den s.k. färdigställande-metoden som innebär att vinstavräkning sker först då uppdraget i allt väsentligt är utfört. Små och medelstora företag och koncerner kan välja mellan huvudregeln och alternativregeln. Företag kan byta från alternativregeln till huvudregeln, men inte tvärtom, om det inte finns särskilda skäl för detta.

Söderhöjds mäklarbyrå AB är ett s.k. 10/24-bolag och tillhör kategorin små företag enligt *BFN*. Det innebär att företaget inte behöver tillämpa huvudregeln för fastprisuppdrag. De kan i normalfallet inte byta från huvudregeln till alternativregeln. I dagsläget kan dock inte de grundläggande villkoren för successiv vinstavräkning anses uppfyllda. Företaget har inte tillgång till tillförlitlig information från redovisningssystemet. Tjänsteutbudet är komplext och företaget har inte system som möjliggör successiv avräkning. Jag svarar därför Anna att vinstavräkning ska ske när uppdragen är avslutade.

Deluppgift 2.2

Svar

Överväganden

Jag börjar med att ta ställning till uppdragets karaktär, dvs. om det avser revisionsverksamhet eller om det är ett fristående rådgivningsuppdrag.

Uppdraget gäller en värdering av det företag som jag är revisor i. Uppdraget avslutas med ett utlåtande om värdet per aktie. Det är inte avsett att användas av andra än uppdragsgivaren som i detta fall är både det förvärvande bolaget och säljarna. Uppdragets karaktär är därmed fristående rådgivning. Enligt revisorslagen och *FAR:s yrkesetiska regler* kräver ett sådant uppdrag inte att jag i det uppdraget är opartisk och självständig men enligt *FAR:s yrkesetiska regel 2* ska jag ha integritet och vara objektiv i mina ställningstaganden.

Jag fortsätter med att enligt 21 § revisorslagen pröva om det uppstår ett självgranskningshot i revisionsuppdraget till följd av värderingsuppdraget. Värderingsuppdraget innebär att alla sifferuppgifter hämtas direkt från revisionsuppdraget. Med undantag för att avdrag ska göras för uppskjuten skatt i obeskattade reserver gör jag inga självständiga beräkningar eller egna bedömningar. Värderingsuppdraget påverkar därmed inte revisionsuppdraget. Det ingår inte heller i revisionsuppdraget att ta ställning till värdet på företaget. Genom att värderingsuppdraget inte påverkar revisionsuppdraget uppstår inget självgranskningshot och det saknas anledning att överväga behov av motåtgärder mot ett möjligt sådant hot.

För att uppfylla *FAR:s yrkesetiska regler 2* och *7* har jag sedan att ta ställning till om jag kan genomföra värderingsuppdraget med integritet och objektivitet samt om jag har den

kompetens som uppdraget kräver. Eftersom värderingen direkt härleds från den av mig reviderade årsredovisningen för 2005 har jag den kompetens som behövs och det uppstår inget hot i värderingsuppdraget mot min integritet och objektivitet.

Avslutningsvis prövar jag om det enligt 21 § 2 st. revisorslagen (generalklausulen) finns något annat förhållande som kan rubba förtroendet för min opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget. Värderingen innehåller inga egna subjektiva bedömningar och det är svårt att tro att värderingen kan leda till oenighet mellan ägarna eller ge dem anledning att misstro mina revisionsinsatser. Värderingen är intern och det finns ingen utomstående som är avsedd att använda eller påverkas av värderingsutlåtandet. Jag finner därför att det inte heller enligt generalklausulen finns omständigheter som leder till att förtroendet för min opartiskhet och självständighet kan rubbas.

Min slutsats är att jag kan åta mig uppdraget att lämna ett skriftligt utlåtande avseende värdet på Söderhöjds mäklarbyrå AB såsom det är definierat. Jag upprättar en analysblankett, ett utkast till uppdragsavtal inklusive ett utkast till utformning av ett värderingsutlåtande.

Se även ifylld blankett analysmodellen.

Deluppgift 2.3

Svar

- a. *Ja. Styrelsen ska upprätta förslag till beslut om vinstutdelning. Till förslaget ska fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3§ ABL om skyddet för företagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln.*

Styrelsen ska också lämna en undertecknad redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för företagets ställning som har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades och eventuella förändringar i företagets bundna kapital som har skett efter balansdagen. Företagets revisor ska avge ett yttrande över den redogörelse styrelsen lämnat och uttala sig om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

Enligt den finansiella informationen om företaget finns det fritt eget kapital kvar i företaget och under förutsättning att inga andra händelser inträffat som äventyrar företagets förmåga att fullgöra sina åtaganden kan därför utdelning ske på den extra bolagsstämman, jfr 18 kap. 4 § ABL.

- b. *Enligt BFNAR 2003:3 redovisas utdelning på aktierelaterade värdepapper som en intäkt endast till den del utdelningen kan hänföras till vinster som intjänats efter förvärvet. Ett överskjutande belopp redovisas som en återbetalning av investeringen och reducerar dess redovisade värde. Eftersom utdelningen sker så snart efter förvärvet ska den redovisas som en reduktion av anskaffningsvärdet på aktierna i dotterföretaget.*

- c. *Nej, det går inte. Enligt IL, inkomstskattelagen, måste dotterföretaget ha varit ägt till mer än 90% under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet.*

3. Legotillverkning Cykeldelar AB (50 p)

Deluppgift 3.1

Svar

- a. Av FAR:s yrkesetiska regler, avsnitt H EG-kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU punkt B8.3 Arvoden som förfallit till betalning framgår följande:

”Då arvoden för revision eller annat arbete förfallit till betalning för avsevärd tid sedan och den summa som är obetald, ensam eller tillsammans med arvoden för pågående uppdrag kan betraktas som ett betydande lån (se även B.2), anses hotet till följd av egenintresse vara så stort att en revisor inte bör acceptera nya uppdrag från samma kund eller, om lämpligt och praktiskt genomförbart, bör avsäga sig det pågående uppdraget.”

I detta fall är det fråga om en tvist men sannolikt inte betydande belopp, varför jag inte kan avsäga mig uppdraget, eller vägra fullgöra bokslutsgranskningen med hänvisning till att fakturan är obetald.

- b. Vad gäller förskott kan vägledning hämtas från FAR:s uttalande ”God yrkessed vid hantering av risk för arvodesförlust” som hänvisar till ”FAR:s allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag”. Av bilaga 1 avsnitt 8.2 framgår följande:

”Om Bolaget betalar förfallna fakturor för sent, får Revisionsbyrån begära förskottsbetalning av uppskattat arvode för återstående revisionsarbete avseende det aktuella räkenskapsåret. Revisionsbyrån behöver inte påbörja revisionsarbetet avseende ett nytt räkenskapsår förrän samtliga Revisionsbyråns fordringar på grund av det tidigare räkenskapsårets revisionsarbete slutreglerats av Bolaget.”

Jag kan alltid begära förskott för återstående revision. I detta fall är det knappast affärsmässigt motiverat att begära förskott, då den förfallna fordran är tvistig. Förutsättningarna för fordran bör först klargöras. Vidare bör avtalade förutsättningar i upprättat uppdragsbrev studeras. Enligt FAR:s rekommendation Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av svenskt aktiebolag, får revisionsbyrån alltid fakturera bolaget a conto månadsvis eller kvartalsvis baserat på uppskattat årsarvode.

Deluppgift 3.2

Svar

Jag finner ingen vägledning i årsredovisningslagen eller i Bokföringsnämndens allmänna råd. Däremot finner jag vägledning i IASB:s ”Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter” och Redovisningsrådets rekommendation RR 17 ”Nedskrivningar”.

Av IASB:s föreställningsram framgår att en skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken förväntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. En skuld ska redovisas i balansräkningen då de

ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden och då balanspostens värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Om en rimlig uppskattning inte låter sig göras ska posten inte redovisas i balansräkningen. Istället ska upplysning lämnas i not, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar.

Vidare framgår att en skuld ska redovisas om det finns ett åtagande som troligen kräver ett utflöde av resurser. Skulder ska prövas per varje balansdag och justeras om så krävs för att motsvara den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet ska skulden återföras.

Vidare framgår av RR 17 punkt 94 att företag vid varje bokslutstillfälle ska fastställa om en tidigare gjord nedskrivning fortfarande är motiverad. Om nedskrivningen inte längre är motiverad ska nedskrivningen återföras.

Enligt min bedömning av bolagsjuristens utlåtande kommer Legotillverkning Bildelar AB inte att behöva betala leverantörsskulden eftersom den kan kvittas mot kundfordran upp till ett belopp om 3 mnkr. En reversering bör därför göras av tidigare gjord nedskrivning av kundfordran med 3 mnkr. I balansräkningen kan kvittning ske varför jag anser att företagets redovisning per 2005-12-31 är förenlig med god redovisningssed. Det bör framgå av årsredovisningen att en reversering gjorts av tidigare gjord nedskrivning av en kundfordran på 3 mnkr varefter denna kvittas mot leverantörsskuld på samma belopp.

Deluppgift 3.3

Svar

- a. *Vägledning kan hämtas från BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager avsnitt 3.2.3, "Egentillverkade varor" – halv och helfabrikat samt avsnitt 4 "Varulagervärdering i medelstora och stora företag" spec. avsnitt 4.2.*

Anskaffningsvärdet för egentillverkade halv- och helfabrikat bestäms som huvudregel i en efterkalkyl och består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader som nedlagts på varan samt skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader.

Pålägget för indirekta kostnader beräknas med utgångspunkt från normalt kapacitetsutnyttjande med vilket menas en genomsnittlig sysselsättning under en längre period. Har sysselsättningen varit lägre än normalt ska den del av indirekta kostnader som är hänförlig till icke utnyttjad normal kapacitet, dvs. negativa pålaggsdifferenser, belasta periodens resultat.

Bland indirekta tillverkningskostnader ska inräknas avskrivningar men inte ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen.

Allmänna administrationskostnader som inte är direkt knutna till order ingår inte bland de kostnader som bringar varan till dess tillstånd och plats och ska således inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Mot bakgrund av ovanstående har kalkylen följande brister:

- Kalkylen innehåller ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen.*
- Pålägget för tillverkningsomkostnader har baserats på en produktionsvolym som understiger det normala.*
- AO-pålägg ingår i anskaffningskostnaden.**

* Justering för felaktigt påförd ränta och för att faktisk produktionsvolym använts i stället för normal vid beräkningen: $(528.000 - 49.000) / 90.000$ artiklar = 5,32 kr per artikel i stället för 6,77 kr per artikel, motsvarande 1,45 kr per artikel.

** Avdrag för AO-pålägg 1,25 kr per artikel.

Detta innebär att anskaffningsvärdet är för högt beräknat med sammanlagt 2,70 kronor per styck varför varulagret av produkten "Kardan" är upptaget till ett för högt belopp. Det är således inte förenligt med god redovisningssed att utan justeringar använda det varulagervärde som kommit fram i efterkalkylen.

b. Lämpliga revisionsåtgärder är att:

- granska verkliga kostnader i bokföringen eller annat tillförlitligt underlag mot använda kostnader i efterkalkylen.
- granska att samtliga tillverkningskostnader, direkta och indirekta, beaktats i efterkalkylen
- granska antal producerade enheter enligt efterkalkylen mot företagets produktionsstatistik
- granska hur företaget har beräknat normal produktionsvolym
- bedöma om antal producerade enheter är lämplig fördelningsgrund för indirekta tillverkningsomkostnader.
- kontrollräkna företagets efterkalkyl

Deluppgift 3.4

Svar

Mina ställningstaganden inför upprättandet av revisionsberättelse

- Mot bakgrund av att moderföretaget förlorat de två nyckelkunder som goodwillen hänförs till borde en nedskrivning om 4 800 tkr ha gjorts i bokslutet. Detta har inte gjorts vilket medfört att årets resultat i moderföretaget och i koncernen har blivit för högt med motsvarande belopp. Felaktigheten är så väsentlig att den föranleder anmärkning i revisionsberättelsen.
- När beloppen i balansräkningen och resultaträkningen fastställs ska sådana händelser beaktas som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. En rättsprocess som avgörs slutligt efter balansdagen och som bekräftar att företaget hade en förpliktelse redan på balansdagen ska sålunda beaktas. I detta fall medför avgörandet i form av en förlikning i slutet av januari 2006 att en skuld om 2 300 tkr borde ha redovisats i moderföretagets balansräkning per 2005-12-31. Detta har medfört att årets resultat i moderföretaget och i koncernen har blivit för högt med motsvarande belopp. Påverkan på årets revisionsberättelse blir densamma som för ovanstående påtalade felaktighet.

- *Jag kan konstatera att tidigare VD genomfört ett större inköp från ett företag i vilket han har haft ekonomiska intressen. Inköpet har medfört ekonomisk skada för företaget, då inköpet skett till ett pris som överstiger marknadsmässigt pris med ca 25 %. Eftersom VD:s agerande medfört skada för företaget samtidigt som dennes försummelser kan leda till ersättningskyldighet avstyrker jag att bolagsstämman beviljar verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Jag överväger om underlåten engångsnedskrivning av datorer i storleksordningen 500 tkr får någon effekt på min revisionsberättelse. Enligt min bedömning är beloppet inte så väsentligt att det föranleder anmärkning i min revisionsberättelse,*
- *Då moderföretaget uppfyller de villkor som anges i BFL 7 kap. 3a § har jag ingen anledning att anmärka på det faktum att företagets server är placerad i Helsingfors.*

Förslag till utformning av revisionsberättelse:

Revisionsberättelse

Till årsstämman i Legotillverkning Cykeldelar AB

Org.nr 556111-1111

Jag har granskat årsredovisningen, koncernredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i Legotillverkning Cykeldelar AB för räkenskapsåret 2005. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen och för att årsredovisningslagen tillämpas vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen, koncernredovisningen 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 med hög men inte absolut säkerhet försäkra mig om att årsredovisningen och koncernredovisningen 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 och koncernredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen och koncernredovisningen. 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.

Någon prövning av värdet av redovisad goodwill per 2005-12-31 om 4 800 tkr har inte skett. Eftersom goodwillen i första hand varit hänförlig till nu förlorade kunder är det min bedömning att goodwillen borde ha nedskrivits till noll. Därmed är årets resultat i moderbolaget och i koncernen 4 800 tkr för högt.

En tidigare rättsprocess med en leverantör har avgjorts genom en förlikning i slutet av januari 2006, vilket medfört utgifter om 2 300 tkr. Eftersom förlikningen är en händelse som bekräftar att bolaget hade en förpliktelse redan på balansdagen borde en skuld om 2 300 tkr redovisats per 2005-12-31 i bolagets balansräkning istället för en ansvarsförbindelse om 4 000 tkr. Detta innebär att årets resultat i moderbolaget och i koncernen blivit 2 300 tkr för högt.

På grund av nämnda felaktigheter anser jag att årsredovisningen och koncernredovisningen inte har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och inte ger en rättvisande bild av bolagets och koncernens resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Förvaltningsberättelsen, med undantag för förslaget till vinstdisposition som avstyrks nedan, är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag avstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget och för koncernen och disponerar resultatet i moderbolaget enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Verkställande direktören, tillika styrelseledamot, har genomfört ett större inköp hos en leverantör i vilken han har väsentliga ekonomiska intressen. Inköpet har medfört ekonomisk skada för bolaget i storleksordningen 500 tkr. Jag avstyrker att årsstämman beviljar verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Jag tillstyrker att årsstämman beviljar övriga styrelseledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Göteborg den 15 mars 2006

N.N.

Godkänd revisor

Deluppgift 3.5

Svar

Dotterföretagens fordringar på moderföretaget har uppkommit då moderföretaget belastat det gemensamma koncernkontot med större utbetalningar än inbetalningar. Enligt undantagsreglerna i ABL 21 kap. 2 § är lån mellan företag i samma koncern tillåtna.

Jag måste vara uppmärksam på att ABL:s regler i 18 kap. om vinstutdelning även omfattar tillåtna koncernlån. Bundet eget kapital i respektive dotterföretag måste lämnas intakt vid långivningen om moderföretaget vid tidpunkten för lånets uppkomst inte har betalningsförmåga. I detta fall kan jag konstatera att utlåningen från dotterföretagen Legotillverkning Bildelar AB och Legotillverkning Båtdelar AB medför att det efter överföringen inte finns full täckning för respektive företags bundna egna kapital enligt senast fastställda balansräkningar. Om viss del av utlånat belopp skulle betraktas som otillåten vinstutdelning finns risk för återbetalningsansvar för dotterföretagens styrelseledamöter och övriga som medverkat till den otillåtna utdelningen.

Dotterföretagens fordringar uppstod främst under mars och april 2006 och enligt min bedömning var moderföretaget solvent under denna period då företaget hade ett outnyttjat kreditutrymme som översteg skulderna till dotterföretagen. Moderföretagets resultat- och likviditetsprognoser för resterande del av räkenskapsåret är också tillfredsställande.

Sammanfattningsvis har jag inget att invända mot dotterföretagens fordringar på moderföretaget eftersom dessa har uppkommit genom tillåtna koncernlån med en solvent gäldenär. Någon utlåning som kan betraktas som otillåten vinstutdelning har inte ägt rum.

Deluppgift 3.6

Svar

- a. *En grundläggande redovisningsprincip vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna är att företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet (ÅRL 2 kap. 4 §). Vad avser antagandet om fortsatt drift finner jag ingen vägledning i Bokföringsnämndens allmänna råd men däremot i RR 22 "Utformning av finansiella rapporter" punkt 21. Här framgår att "om företaget vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan orsaka betydande tvivel beträffande förmågan att fortsätta verksamheten, skall upplysning lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer. Om de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad, skall upplysning lämnas om detta faktum, jämte en redogörelse för den princip enligt vilka rapporterna utarbetats, skälen till att företaget inte anser sig kunna fortsätta sin verksamhet samt en bedömning av effekten på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen". Av punkt 22 framgår bland annat att en förutsättning för ett antagande om fortlevnad är att företaget också säkerställt finansieringen för de närmaste tolv månaderna efter balansdagen.*

I detta fall finns betydande tvivel om dotterföretaget Legotillverkning Motordelar AB:s fortsatta drift. Den väsentligaste osäkerhetsfaktorn är om dotterföretaget lyckas skaffa nya kunder/tillverkningskontrakt till hösten 2007. Om dotterföretagets styrelse och företagsledning vid upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 anser det som troligt att dotterföretaget kommer att likvideras senare under 2007 ska bokslutet inte upprättas med antagande om fortsatt drift varför värdering av tillgångar ska ske till beräknade återvinningsvärden om dessa understiger redovisade värden.

- b. *Jag finner vägledning i RS 570 "Fortsatt Drift". Av punkt 35 framgår att "om företaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening".*

Eftersom dotterföretaget Legotillverkning Motordelar AB upprättat årsredovisningen på basis av antagandet om fortsatt drift och företaget enligt min bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet måste jag uttala en avvikande mening. Detta gäller oavsett om upplysningar om förhållandet lämnats eller inte.

Om det finns tillgångar som värderats för högt eller skulder som värderats för lågt kan jag inte tillstyrka att bolagsstämman fastställer resultat- och balansräkningarna samt disponerar resultatet enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.