

Revisorsexamen
Svarsmall

November 2001

Uppgift 1

Lyxklippare AB (50 p)

Deluppgift 1:1 (4 p)

Följande information föreligger för de två senaste räkenskapsåren.

Lyxklippare AB (tkr)	2000-05-01- 2001-04-30	1999-05-01- 2000-04-30
Nettoomsättning	82 385	72 159
Resultat efter finansiella poster	- 1 362	- 1 831
Beskattat eget kapital	9 933	9 824
Obeskattade reserver	3 095	4 566
Balansomslutning	51 054	60 822

När jag fastställer ett väsentlighetskriterium måste jag ta hänsyn till det sammanlagda felet en läsare av årsredovisningen kan acceptera. Det sammanlagda felet bör ställas i relation till exempelvis resultat efter finansiella poster och/eller bolagets justerade egna kapital.

Storleken på det sammanlagda felet kan alltid diskuteras, men ofta kan ett sammanlagt fel om cirka 5-10 % av resultatet efter finansiella poster accepteras av de flesta läsarna av årsredovisningen. I vårt fall låter sig detta inte göras så enkelt, då Lyxklippare AB redovisar förlust.

Väsentlighetskriterium i procent av resultat och eget kapital:

Resultat efter finansiella poster:	5 % av	1 362	=	68 tkr
	10 % av	1 362	=	136 tkr
Justerat eget kapital:	5 % av	12 161	=	608 tkr
	10 % av	12 161	=	1 216 tkr

Beräkning av ett väsentlighetskriterium försvåras av att bolaget redovisar förlust. En samlad bedömning ger att väsentlighetskriteriet bör ligga i intervallet 400-600 tkr. Därvid har stor hänsyn tagits till storleken på bolagets justerade egna kapital. Jag finner därför att tidigare väsentlighetskriterium kan gälla.

Deluppgift 1:2 (6 p)

a) (4 p)

- Förvaltningsberättelsen bör inledas med en allmän beskrivning av bolagets verksamhet. Vidare bör ägarförhållanden anges.
- Den ekonomiska utvecklingen kan med fördel beskrivas under en rubrik. Kommentaren till det negativa resultatet är upplysande.

- *Det framgår inte av årsredovisningen hur avskrivningarna har fördelats på de olika funktionerna i resultaträkningen (dock inget krav).*
- *Under redovisnings- och värderingsprinciper framgår inte vilken normgivning bolaget följer. Det vill säga om bolaget tillämpar till exempel Redovisningsrådets rekommendationer.*
- *I noterna 10 och 14 är delposten Övriga poster väl stor och bör om möjligt delas upp i mindre poster.*
- *Noten 7 kan med fördel kompletteras med upplysning om avskrivningsperiod.*
- *Underskrift arbetstagarrepresentant.*
- *Övriga intäkter/kostnader (valutaeffekter).*
- *Not avseende Långfristiga fordringar.*
- *Not avseende Långfristiga skulder som utvisar förfallotider.*
- *Noten 11 bör kompletteras med hanteringen av föregående års resultat.*
- *Kassaflödesanalysen bör kompletteras med vissa upplysningar (RR 7 p. 38-40).*
- *Kommentar om VD-bytet.*

b) (2 p)

- *Posten kundfordringar utgör 50 % (40 %) av bolagets balansomslutning. Tillsammans med varulager utgör de båda posterna 79,5 % (66 %) av balansomslutning.*
- *Checkräkningskrediterna har övertrasserats.*
- *Ökningen av försäljningskostnader är värd uppmärksamhet.*
- *Hyreshöjningen är på 50 %.*

Deluppgift 1:3 (6 p)

Även om revisionen alltid skall utföras i enlighet med god revisionssed påverkas min revision självfallet av informationen om att en försäljning av bolaget kan vara nära förestående. Detta tar sig konkreta uttryck genom att jag förvissar mig om att vi i den löpande revisionen gjort en tillräcklig granskning av bokföringsrutiner och intern kontroll samt av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Vidare följer jag upp att revisionsteamet i sitt program för bokslutsrevisionen arbetar med ett rimligt väsentlighetskriterium och att väsentliga resultat- och balansposter täcks. Vid behov kan väsentlighetskriteriet komma att reduceras. Härvid blir granskning av periodisering och värdering av poster som kundfordringar, varulager och balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete av stor betydelse. Inför en försäljning kan det ju finnas tendens till övervärdering av tillgångar och undervärdering av skulder. Ett annat område som kräver extra uppmärksamhet är bolagets eventuella åtaganden av olika slag, till exempel pensions- och andra anställningsvillkor för VD och andra nyckelpersoner. Allt detta gör att jag tar upp en dialog med Kurt om hur revisionsarvodet kan komma att påverkas av en utökad insats. Jag trycker härvid på vikten av att vi genom revisionen kan medverka till en god precision i bolagets redovisning. Det senare torde underlätta den eventuella försäljningsprocessen avseende bolaget.

I syfte att säkerställa en effektiv bokslutsrevision samlar jag revisionsteamet för en genomgång av nuläget i revisionsarbetet och vad som återstår att göras. Naturligtvis hade jag helst sett att jag kunnat informera hela revisionsteamet om att bolaget kan komma att säljas. Jag bedömer emellertid att jag genom nämnda åtgärder säkerställer att vi gör det revisionsarbete som situationen kräver.

En due diligence är en analys en tilltänkt köpare, säljare eller någon annan låter göra av ett bolag i samband med förvärv, överlåtelser, marknadsnoteringar eller liknande. Syftet med en due diligence är att identifiera och kvantifiera de möjligheter och risker som är kopplade till ett förvärv eller en marknadsnotering. En due diligence ger också underlag för att ta fram affärs- och marknadsplaner och ett oberoende beslutsunderlag för t.ex. VD, styrelse och ägare.

En grundlig analys enligt vedertagna metoder ligger till grund för en due diligence. Det kan bland annat ingå en analys av produkter och marknader, legal och operativ organisation, budget och prognoser samt bedömning av framtida investeringsbehov.

Deluppgift 1:4 (10 p)

a)

Inneboende risker

- a) *Bolagets snabba expansion kan innebära att till exempel ledning, organisation, styrmodeller eller rutiner inte är anpassade till bolagets nya förhållanden.*
- b) *Kurt Andersson har ensam relationen med bolagets viktigaste kunder. Det innebär en stor risk då det inte finns någon utöver Kurt som vet vad som egentligen pågår i relationen med dessa kunder.*
- c) *Konsultberoendet avseende driften och utvecklingen av bolagets IT-system är betydande. Konsulten är en liten enmansbyrå vilket innebär att Lyxklippare är exponerat vid händelser, såsom sjukdomsfall, konkurs etc.*
- d) *Likviditetsplaneringen synes inte matcha de krav den snabba expansionen kräver.*
- e) *Problemen med ekonomisystemet under året är oroväckande. Det är inte säkert att alla "buggar" i systemet är upptäckta. Ekonomisystemet är nyutvecklat vilket torde innebära betydande risker för ytterligare "buggar".*
- f) *Det kan befaras att bolaget inte har god kontroll över kostnaderna för att tillverka gräsklipparna då kalkylmodellen är föråldrad. Konsekvensen kan bli felaktiga styr-signaler och därmed felaktiga prioriteringar av företagsledningen.*
- g) *Värderingen av bolagets varulager är avgörande för att bolagets redovisning skall ge en rättvisande bild. Det är betydelsefullt att bolagets lagerredovisning fungerar och ger korrekt information.*
- h) *Valutasäkring av transaktioner i utländsk valuta genomförs inte, vilket innebär att bolaget är utsatt för en valutaexponering. Detta kan påverka bolagets resultat såväl positivt som negativt.*
- i) *Personalen på ekonomiavdelningen kan inte varandras arbetsuppgifter. Detta innebär att kontinuiteten i företagets verksamhet kan vara hotad om en person av någon anledning inte är på plats.*

- j) Inköpschefens sjukfrånvaro är ett bra exempel på den problematik som finns med att bygga upp verksamheten kring ett fåtal nyckelpersoner för vilka det saknas back-up. Detta är sannolikt en kvarleva från när bolaget var mindre.*
- k) Stora delar av företagsledningen kan inom de närmaste åren komma att bytas ut på grund av pensionering. Det är därför viktigt att bolaget omgående börja planera för successionen.*
- l) Produktutvecklingen av den nya gräsklipparen har inneburit att betydande kostnader nedlagts under de senaste åren. Genom att detta är bolagets enda utvecklingsprojekt förnyas inte produktportföljen i tillräcklig grad om produktutvecklingen misslyckas.*
- m) Frånvaron av anläggningsregister kan innebära att bolaget saknar god kontroll över sina anläggningstillgångar samtidigt som försäkringsgenomgångar kan försvåras.*
- n) Produktionspersonalens höga personalomsättning hotar bolagets produktivitet och kvaliteten på företagets produkter. Dessutom kan missnöje bland medarbetarna skada företagets varumärke.*
- o) Det långfristiga avtalet med bolagets största komponenttillverkare som idag ser ut att bli en god affär kan bli en dålig affär då bolaget är bundet under flera år. Kan innebära betydande risker om bolaget inte kan säga upp avtalet till rimlig kostnad.*
- p) Hyressättningen kan innebära skatterisker då den förhyrda fastigheten ägs av Lyxklippares ägare.*

Kontrollrisker

- q) Samtliga ledande befattningshavare sitter även i styrelsen vilket innebär att styrelsen inte blir den extra kontrollfunktion den bör vara. Ett sätt att förstärka styrelsearbetet är att komplettera med externa styrelseledamöter.*
 - r) I administrationen är flera personer ensamt ansvariga för sina respektive arbetsuppgifter med risk för att omedvetna fel eller oegentligheter inte upptäcks.*
 - s) Bolagets konsultberoende avseende IT och därmed okunskap om IT kan innebära att bolagets personal ser IT-systemet som en "svart box". Detta kan få till följd att personalen inte i tillräcklig utsträckning ifrågasätter den information som systemet genererar.*
- b)*

Risker som påverkar redovisningen under 2001/02

Kommentarerna nedan refererar till ovanstående risker.

- a) Högre arbetsbelastning och ökade krav på kompetens ökar risken för brister i redovisningen.*

- c) *Det stora konsultberoendet innebär risk för driftsstörningar i bolagets IT-system som självfallet kan leda till felaktig redovisning.*
- e) *Buggar i IT-systemet innebär alltid osäkerhet avseende redovisningen.*
- f), g) *Den föråldrade kalkylmodellen innebär risk för felaktig lagervärdering.*
- h) *Otillräcklig valutasäkring kan innebära både valutavinster - och förluster.*
- m) *Frånvaro av anläggningsregister försvårar fullständighetskontroll och beräkning av avskrivningar.*
- q) *Avsaknad av intern kontroll innebär risk för medvetna och omedvetna fel i redovisningen.*
- s) *Otillräckliga kunskaper om IT-systemen innebär att utdata inte blir föremål för angelägen kontroll.*

Deluppgift 1:5 (4 p)

Min utgångspunkt är att jag inte kan intyga huruvida prognosen är upprättad på ett korrekt och rättvisande sätt. Jag framhåller att prognosen är ett internt dokument för företagets styrning som jag som revisor inte har ansvar för. Det är dessutom inte möjligt att intyga framtiden.

Det är viktigt att betona att min roll har varit att biträda vid prognosarbetet och inte att ansvara för upprättandet av prognosen. Vid ett senare tillfälle i revisionen kan av mig lämnat omdöme avseende bolagets prognos försvåra mina möjligheter att revidera utfallet på ett oberoende sätt. Jag kan därför inte lämna ett intyg med den föreslagna texten.

Jag kan däremot till bolaget bekräfta det tekniska tillvägagångssättet för upprättandet av prognosen till den del jag biträtt.

Deluppgift 1:6 (4 p)

- b) *Förutsatt att Lyxklippare kan visa (transporthandling/införselhandling i mottagarlandet) att gräsklipparna har levererats utanför EU behöver ingen moms debiteras. Det spelar ingen roll om köparen är privatperson eller företag. Varuleveranser ut från EU anses ändå vara exportomsättning.*
- c) *Om köparen är momsregistrerad i ett annat EU-land än Sverige (t.ex. Tyskland) behöver Lyxklippare inte debitera någon svensk moms. Det är ett krav att fakturan som Lyxklippare utfärdar skall innehålla uppgift om bolagets svenska VAT-nummer och kundens VAT-nummer i ett annat EU-land. Lyxklippare måste också kunna visa att varorna transporterats från Sverige till ett annat EU-land.*
- d) *Lyxklippare måste debitera svensk moms till den danske köparen eftersom varorna inte lämnar Sverige. Det saknar betydelse om den danske köparen återoppar ett VAT-nummer i annat EU-land än Sverige.*

- e) *Om den amerikanska kunden inte är registrerad för moms i ett annat EU-land än Sverige måste Lyxklippare debitera svensk moms vid försäljningen. Försäljningen kan inte betecknas som export eftersom gräsklipparna inte levereras ut ifrån EU.*

Deluppgift 1:7 (4 p)

Enligt Bokföringsnämndens vägledning om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden är förhållandet mellan de olika normgivarna på redovisningsområdet följande. Icke-noterade företag, som Lyxklippare, får välja om Redovisningsrådets eller Bokföringsnämndens normer skall tillämpas.

Om inte Redovisningsrådets normer används måste Bokföringsnämndens normer tillämpas. Denna valfrihet skall tillämpas på rekommendationsnivå. Det innebär att företaget till exempel kan följa Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av varulager och samtidigt Redovisningsrådets rekommendation om inkomstskatter. Den valda rekommendationen eller det valda allmänna rådet skall däremot tillämpas i sin helhet. Det bör tilläggas att BFN i sina allmänna råd gör en kategorisering i små, medelstora och stora företag.

Lyxklippare bör i årsredovisningen naturligtvis ange vilka rekommendationer/allmänna råd som tillämpats.

Deluppgift 1:8 (4 p)

Under senare år har Redovisningsrådet haft en tongivande roll vad gäller beskrivning av god redovisningssed. Normerna som Redovisningsrådet utformar har sin utgångspunkt i internationell normgivning, nämligen International Accounting Standards (IAS). Med sina rekommendationer vill Redovisningsrådet bidra till att göra redovisningen i de noterade företagen jämförbar med andra såväl svenska som utländska noterade företag. Redovisningsinformationen skall utformas så att den tillgodoser den internationella kapitalmarknadens krav på enhetlig redovisning över gränserna. Det är alltså detta som ligger bakom utvecklingen för god redovisningssed. Att det nu kommer fram så många nya rekommendationer har sitt ursprung i att Redovisningsrådet översatt och anpassat rekommendationer efter internationell förebild (IAS). Andra viktiga internationella aktörer är FASB (Financial Accounting Standards Board) och SEC (Securities and Exchange Commission)

De viktigaste normgivarna i Sverige är Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.

Det är staten som har ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Ansvaret utövas av Bokföringsnämnden. Även om staten har ansvaret har det ansetts innebära fördelar att överlåta en del av den normgivande verksamheten på ett privat organ, Redovisningsrådet, vars främsta målgrupp är företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse.

För att klargöra vilka normer som gäller för års- och koncernredovisningar i icke-noterade företag uttalar sig Bokföringsnämnden genom allmänna råd och vägledningar i frågor som behandlas i Redovisningsrådets rekommendationer. Bokföringsnämndens utgångspunkt är följaktligen att Redovisningsrådets rekommendationer är tillämpliga även på icke-noterade företag, men att det kan vara motiverat med vissa lättnader beroende på företagets storlek. Till skillnad från ett noterat företag har ett icke-noterat företag en begränsad målgrupp för sin redovisning.

Deluppgift 1:9 (4 p)

Att Kassa och bank minskat med 8,4 mnkr kan med hjälp av kassaflödesanalysen förklaras på följande sätt. Den största enskilda förklaringen ligger i att amortering skett av långfristiga skulder.

De största delposterna i kassaflödesanalysen är följande (mnkr):

Ökning av kortfristiga fordringar	- 1,0
Minskning av kortfristiga skulder	- 2,6
Investeringar i materiella anläggningstillgångar	- 1,1
Minskning av långfristiga fordringar	+ 2,2
Minskning av långfristiga skulder	<u>- 6,1</u>
	- 8,6

Deluppgift 1:10 (4 p)

Kalkylens grundstruktur är rimlig för en självkostnadskalkyl.

Enligt Redovisningsrådets rekommendation om Redovisning av varulager kan direkta kostnader för tagandet av erhållna order ingå i anskaffningsvärdet.

Administrationsomkostnader och försäljningsomkostnader skall inte ingå i lagervärdet.

Ränta skall i detta fall inte ingå i en kalkyl som ligger till grund för lagervärdering.

Det är endast avskrivningar enligt plan som kan ingå i ett lagervärde.

Noteringarna ovan innebär följande justeringar av anskaffningsvärdet.

	15 324
Administrationsomkostnader	- 1 915
Försäljningsomkostnader	- 837
Ränta förrådslager	- 67
Ränta färdigvarulager	- 180
Avskrivningar (220-80)	- 140
	12 185

Uppgift 2

Teknikgruppen (36 p)

Deluppgift 2:1 (16 p)

- a) Entreprenadverksamhetens ökade andel av koncernens verksamhet gör att reglerna i ÅRL 5 kap. 6 § aktualiseras. Reglerna innebär att ett bolag eller en koncern med rörelsegrenar eller geografiska marknader som avviker betydligt från varandra skall lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på rörelsegrenarna och markna-

derna. Jag bedömer att entreprenadverksamheten är en särskild rörelsegren, inte minst på grund av att det rör sig om en helt annan affärsidé och att denna verksamhet har egna kunder. Dessutom innebär entreprenadverksamhetens andel av den totala omsättningen, 14 %, att det kriterium som anges i BFN R 9 p. 10 är uppfyllt, nämligen att en rörelsegren skall särredovisas om rörelsegrenen omfattar minst 10 % av till exempel nettoomsättningen. Av BFN R 9 p. 13 framgår vidare att bolaget/koncernen även skall upplysa om rörelseresultatet (resultatet före finansiella poster) och verksamhetsområde. Upplysningarna kan lämnas i not, i resultaträkningen eller i förvaltningsberättelsen.

I min revision av årsredovisningen följer jag upp att presentationen av koncernens rörelsegrenar sker i enlighet med BFN R 9.

Det kan också finnas anledning att stärka organisationen och den interna kontrollen i samband med den ökade omfattningen av entreprenadverksamheten. Vidare bör man överväga övergång till successiv vinstavräkning.

- b) Resultatavräkning som sker i samband med slutbesiktning är i överensstämmelse med gammal praxis och är förenlig med god redovisningssed. Av detta följer också att - då det inte finns uttryckliga skatteregler som säger annorlunda - att reserveringen för de tillkommande kostnaderna är avdragsgill skattemässigt och att det alltså inte rör sig om så kallade framtida kostnader.*

Självfallet kommer jag att granska utfallet för detta stora entreprenadarbete genom intervjuer med projektansvarig och genom att följa upp mot avtal, kalkyler och poster i bokföringen.

- c) Nyemissionen innebär en ökning av koncernens egna kapital och därmed kan koncernen sägas ha gjort en vinst, i det här fallet 15 mnkr, som skall redovisas i koncernresultaträkningen. Jämför med RR 1:00 p 82.*

Utöver att följa upp att redovisningen blir i överensstämmelse med ovanstående stämmer jag av betalningar mot köpeavtal. Vidare granskar jag att avsättning till överkursfond görs i Mejseln AB.

Jag kommenterar även de finansiella effekterna och den utspädning som nyemissionen leder till. Vidare kommenterar jag att ägarförändringen påverkar möjligheten att lämna/mottaga koncernbidrag.

- d) Det är förenligt med både FAR:s utkast till rekommendation Redovisning för andel i intresseföretag och RR 13 p. 16 att använda sig av uppgifterna i delårsbokslutet per 30 juni 2001 vid upprättande av koncernredovisningen i vilken Verco AB skall konsolideras enligt kapitalandelsmetoden.*

I min granskning bör jag rimlighetsbedöma uppgifterna i kvartalsbokslutet samtidigt som jag undersöker förekomsten av förändringar i redovisningsprinciper och av jämförelsestörande poster.

Deluppgift 2:2 (12 p)

- a) *Redovisningsrådets rekommendation nr 10 Entreprenader och liknande uppdrag behandlar successiv vinstavräkning som syftar till att redovisa uppdragsinkomster och uppdragsutgifter i förhållande till uppdragets färdigställandegrad. Därmed uppkommer en matchning som innebär att intäkter, kostnader och resultat hänförs till den redovisningsperiod under vilken arbetet utförts. Många menar att redovisningen på detta sätt blir mer rättvisande.*

Det krävs ett effektivt system för kalkylering och utfallsrapportering för att på ett tillförlitligt sätt kunna beräkna färdigställandegraden.

Tillämpningen av successiv vinstavräkning kan i många fall innebära ett förtida skatteuttag jämfört med tillämpning av Completed contract-metoden. Mot denna bakgrund kan, enligt Redovisningsrådets rekommendation, entreprenaduppdrag i juridisk person även fortsättningsvis redovisas inom ramen för Kommunalskattelagens regler medan successiv vinstavräkning tillämpas i koncernredovisningen.

En övergång till redovisning enligt successiv vinstavräkning innebär vidare ett byte av redovisningsprincip (RR 5). Den ackumulerade effekten av principförändringen redovisas som en korrigeringspost i ingående eget kapital.

- b) *Som revisor skall jag utföra mitt yrke självständigt och objektivt. Det innebär bland annat att jag inte får ha ett direkt eller indirekt intresse i det bolag jag reviderar. Jag får heller inte ha en ledande ställning eller på annat sätt delta i beslutsprocessen i det bolag jag reviderar.*

Den analysmodell som utarbetats skall användas för bedömning av om tilläggsuppdrag kan medföra hot mot opartiskhet och självständighet i revisionsuppdraget. Enligt analysmodellen skall följande punkter bedömas av revisorn:

- *Ekonomiskt intresse*
- *Självgranskning*
- *Partsställning*
- *Personliga relationer*
- *Skrämsel*
- *Annat förhållande som kan rubba förtroendet*

- c) *Det är riktigt att jag i min revision kan dra nytta av så kallad intern revision. Detta kan emellertid endast ske under vissa omständigheter, nämligen att jag till exempel kan acceptera (se revisionsprocessen 2.2.8):*

- *internrevisionens kompetens, objektivitet, självständighet och ställning i företaget och*
- *har möjlighet att delta i planering och utvärdering av internrevisionens arbete.*

Mitt svar blir att jag naturligtvis redan nu i min revision är hjälpt av de interna analyser som görs, till exempel genom koncerncontrollern, men att internrevision i ordets egentliga mening förutsätter ett antal åtgärder syftande till att ovannämnda förhållanden kan förverkligas.

Deluppgift 2:3 (4 p)

Samarbetet inom teamet har en direkt påverkan på kvaliteten i revisionsarbetet. Jag har för närvarande svårt att få en samlad bild av hur den löpande revisionen kan påverka omfattning och inriktning på den förestående bokslutsrevisionen. Frågan är i vilken grad jag kan lita på slutsatserna från den löpande revisionen när de väl kommer på plats. Det framstår därför som ytterst angeläget att bokslutsrevisionen läggs upp så att vi uppnår en rimlig säkerhet inför avslutningen av revisionen och utformningen av revisionsberättelsen. Det är alltså helt klart att samarbetsfrågan kräver omedelbara åtgärder från min sida.

Som komplettering till den utförda men hittills bristfälligt dokumenterade löpande revisionen gör jag viss analytisk granskning av resultat och ställning med flera nyckeltal samtidigt som jag tar del av styrelseprotokoll och andra viktiga bolagshandlingar.

Jag för samtidigt samtal med medarbetarna i teamet för att lite mer på djupet bena upp problemen och bakomliggande orsaker. Förutsatt att jag finner vägar till ett bättre samarbete och bättre fokusering i revisionsarbetet med nuvarande revisionsteam intakt kallar jag till nytt möte för planering av det fortsatta arbetet.

Om jag bedömer att teamet i något avseende måste kompletteras med ny kompetens, inkluderande förmågan att leda revisionsarbete i team, gör jag naturligtvis förändringar i teamets sammansättning.

Självfallet måste jag se kritiskt på mitt eget engagemang i uppdraget. Jag måste sannolikt öka mitt engagemang. Detta sker genom tätare kontakter med såväl medlemmarna i revisions-teamet som företrädare för koncern- och bolagsledningarna. Vidare kommer jag kontinuerligt följa upp revisionsdokumentationen.

Deluppgift 2:4 (4 p)

Den avdragsgilla anskaffningskostnaden uppgår till summan av anskaffningsutgiften och utgifter för förbättringar av egendomen (IL 44:14). De bokföringsmässiga nedskrivningarna påverkar inte omkostnadsbeloppet. Nedskrivningarna var heller inte avdragsgilla när de gjordes.

Detta innebär att den skattemässiga anskaffningskostnaden uppgår till 9 mnkr. Försäljningen innebär därmed en kapitalförlust om 5 mnkr.

Enligt IL 25:30 får den beräknade förlusten på aktierna i Mekanik Väst AB dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet (till exempel konkurs) som innebär en verklig och konstaterad förlust eller när intressegemenskapen mellan Bearbetaren AB och Mekanik Väst AB bryts.

Förlusten får således inte dras av nu. Det redovisningsmässiga resultatet ligger följaktligen inte till grund för beskattningen.

Uppgift 3

BioTeknik AB (14 p)

Deluppgift 3:1 (6 p)

Jag kommer naturligtvis att muntligt vid slutrevisionen ta upp de fyra punkterna med VD Roger Larsson. Vad gäller osäkerheten i forskningsprojekten (5,4 mnkr) och den för låga reserveringen för upplupna kostnader (450 tkr) kommer jag – förutsatt att inte nya omständigheter framkommer – rekommendera att bokslutet justeras. Vikten av att följa arbetsordningen (alternativt att anpassa den till styrelsens uppläggning av arbetet) och behovet av samlad attestinstruktion kommer jag också att trycka hårt på, inte minst för att den interna kontrollen skall förstärkas i BioTeknik AB.

Beroende på respons och konkreta åtgärder från bolagets sida får jag överväga behov av ytterligare rapportering till VD och styrelse. Förutsatt att bokslutet inte justeras i enlighet med mina rekommendationer avlämnar jag en skrivelse till styrelsen i form av en erinran enligt ABL 10 kap 35 §. I denna skrivelse upprepar jag mina rekommendationer om justeringar av årsbokslutet samtidigt som jag även kommer att kommentera arbetsordningen och attestinstruktionen. I min erinran påpekar jag vidare att osäkerheten i forskningsprojekten kan komma att påverka utformning av revisionsberättelse. Om möjligt bör jag ordna så att min erinran når styrelsen före det aviserade styrelsemötet.

Beträffande utformning av revisionsberättelsen konstaterar jag att osäkerheten om 5,4 mnkr i forskningsprojekten överstiger mitt väsentlighetskriterium (som jag satt till 5,2 mnkr, d.v.s. 10 % av eget kapital). Då det dessutom finns ett konstaterat fel om 450 tkr gör jag bedömningen att osäkerheten i forskningsprojekten skall kommenteras i revisionsberättelsen. Eftersom det handlar om osäkerhet i bolagets redovisning av resultat och ställning skriver jag på följande sätt:

”Osäkerhet föreligger beträffande värdet av tre forskningsprojekt som i balansräkningen upptagits till 5,4 mnkr. Dessa projekt är emellertid inte av avgörande betydelse för bolagets fortbestånd.”

Jag kan dock, eftersom jag bedömt att de ifrågavarande projekten inte har en avgörande betydelse för bolagets fortbestånd, tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar samt behandling av förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Alternativt kan upplysning i förvaltningsberättelsen göra att jag i min revisionsberättelse inte behöver kommentera osäkerheten i forskningsprojekten. Detta förutsätter att upplysningen är tillräckligt uttömmande.

Deluppgift 3:2 (4 p)

Med koncernmässig goodwill menas skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärdet för aktierna i dotterbolaget och å andra sidan marknadsvärdet på förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Koncernmässig goodwill kan vidare förklaras av att det finns värden för köparen som inte kan/får tas upp i det förvärvade bolagets balansräkning såsom inarbetad organisation, kompetens hos medarbetare, varumärken etc.

När omständigheter - t ex minskad efterfrågan på företagets produkter och tjänster och/eller allmän konjunkturförsvagning - gör att förväntningar om vinster och kassaflöden påverkas i negativ riktning måste bland annat goodwill-posterna i balansräkningar bli föremål för omprövning. Jag påpekar också att det bakom de stora nedskrivningarna av goodwill också ligger negativa rörelseresultat i de förvärvade bolagen.

Deluppgift 3:3 (4 p)

Att vägra medrevisor begärd dokumentation är oförenligt med god revisorssed och aktiebolagslagen. I de fall mer än en revisor utses i ett bolag skall revisorerna snarast träffa överenskommelse om arbetsfördelningen, men detta innebär inte att medrevisor kan frånsäga sig ansvaret för genomförd revision.

Aktiebolagslagen innehåller inte bestämmelser om arbetsfördelning mellan flera revisorer och inte heller någon differentiering av ansvaret mellan dem. I en specialmotivering i ABL (Prop. 1975:103) finns bland annat följande uttalande: "Varje revisor är i princip ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns." Vidare kan läsas: "Då skadeståndsskyldighet för revisor förutsätter vårdslöshet kan en arbetsfördelning i överensstämmelse med god revisionsmed beaktas vid bedömning av skadeståndsfrågor." Detta innebär att varje revisor har att under eget ansvar göra en självständig bedömning av den totalt erforderliga granskningen.

Mot bakgrund av ovanstående måste jag ge medrevisorn möjlighet att ta del av granskningsdokumentationen. Jag behöver emellertid inte lämna ut den utan jag väljer att gå igenom dokumentationen med medrevisorn som får ta kopior av viktiga arbetspapper.