

REVISORSNÄMNDEN

REVISORSEXAMEN
Svarsmall

November 2002

1. FASTIGHETSBOLAGET HÖJDEN AB (26 p)

Deluppgift 1.1 (6 p)

- a) *Bolaget hyr numera ut lokaler till hyresgäst som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. För att debitera utgående mervärdesskatt på hyran till Cylindern AB måste bolaget först göra en anmälan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. I samband med ansökan om registrering ska omfattningen av den mervärdesskattepliktiga verksamheten framgå. Det bör dessutom framgå av hyresavtalet med Cylindern AB att mervärdesskatt kommer att utgå på hyran och att registrering kommer att ske hos skattemyndigheten.*
- b) *Kommanditbolaget kan erhålla full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på utgifter som belöper på den uthyrda lokalen. Däremot omfattar inte avdragsrätten bostäderna i den aktuella fastigheten. För de utgifter som är hänförliga till både Cylindern AB och bostäderna, exempelvis el, vatten och administrativa kostnader erhålls mervärdesskatteavdrag efter en fördelningsnyckel, t.ex. per yta eller omsättning.*

I det aktuella fallet skulle kommanditbolaget kunna få avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförlig till utgifter för parkeringsplatser och ny golvbeläggning. Ingående mervärdesskatt hänförlig till ombyggnation av ventilationsanläggning för hela byggnaden får proportioneras enligt lämplig fördelningsnyckel.

Mervärdesskatteavdrag kan tidigast yrkas fr.o.m. den dag ansökan om frivillig skattskyldighet ankommer till Skattemyndigheten eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag som hyresgästen enligt kontraktet tillträder den aktuella lokalen.

Under förutsättning att lokalen är registrerad för frivillig skattskyldighet inträder köparens avdragsrätt under den redovisningsperiod då förvärv av vara eller tjänst bokförs enligt god redovisningssed. Har leverans inte skett, d.v.s. att fakturan avser ett förskott, får avdrag göras under den redovisningsperiod som betalning erläggs. För den aktuella redovisningsperioden (oktober 2002) kan avdrag endast erhållas för ingående mervärdesskatt på fakturan från Markbeläggning AB. När det gäller fakturan från Ventilations AB har leverans och betalning skett under november månad, varför avdrag först kan ske under november.

Om registrering av frivillig skattskyldighet av lokalen ännu inte skett i november finns dock möjligheten till retroaktivt mervärdesskatteavdrag för ny-, till- och ombyggnadsarbeten. Denna avdragsrätt gäller för de tre senaste åren.

Deluppgift 1.2 (8 p)

a) Att lämna information om Höjden AB:s ekonomiska ställning

Av aktiebolagslagen 10 kap 37 § och revisorslagen 26 § samt i FAR:s yrkesetiska regler framgår att en revisor till obehörig person inte får föra vidare information som han besitter om ett bolags angelägenheter, i det här fallet den ekonomiska ställningen för Höjden AB. Jag bör upplysa Sven om min tystnadsplikt och det regelverk som finns för min yrkeskår. Jag väljer alltså att inte lämna någon information om Höjden AB:s ekonomiska ställning.

b) Erbjudandet om förevisning och köp av larm

Erbjudandet om villa- och lägenhetslarm samt inbjudan till förevisning hos lås- och smidesföretaget väcker frågan huruvida detta kan rubba förtroendet för mig eller mina kollegor i vår yrkesroll. Revisorslagen anger att revisorn ska uppmärksamma om det föreligger någon omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. En inbjudan till byråns anställda om en förevisning och demonstration torde inte innebära några bekymmer. Ett erbjudande om larm till ett rabatterat pris utgör däremot en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Härvid har det i sig ingen betydelse om rabattens storlek är densamma som för de anställda hos revisionsklienten (Cylindern AB). Vad som möjligen kan sägas är att det förhållandet, att revisionsbyråns personal får ännu större rabatt än revisionsklientens egen personal, i vart fall inte minskar hotet mot revisorns oberoende. Mot denna bakgrund förklarar jag för Sven Nyckel att revisionsbyråns personal inte får acceptera hans erbjudande om larm till rabatterat pris.

c) Genomgång av hyresavtalet med KB Skogshöjden

De tänkbara hot som aktualiseras genom konsultuppdraget är självgranskningshotet och partsställningshotet. Ett självgranskningshot kan uppstå eftersom jag i egenskap av revisor i Cylindern AB har att granska hyresavtalets utformning och kan då ha svårt att inte känna mig bunden av tidigare ställningstaganden som rådgivare. Ett partsställningshot kan uppkomma om mina eller Hennings argument senare används i Svens argumentation i en eventuell tvist med fastighetsägaren.

Jag bedömer att min opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas och därför avböjer jag konsultuppdraget. Möjliga motåtgärder bedöms inte vara tillräckliga.

Deluppgift 1.3 (8 p)

a) Överväganden i fråga om risken för obestånd

Med obestånd avses att bolaget inte kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte är endast tillfällig.

KB Skogshöjden har för närvarande vakanta lägenheter och ett kostnadsläge som är högre än budgeterat och därigenom en negativ resultatutveckling. Detta är en varningssignal som indikerar risk för obestånd.

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

Båda bolagen bör, trots det positiva kassaflödet i KB Skogshöjden, snarast upprätta en likviditetsprognos för att klargöra hur det framtida kassaflödet ser ut.

Om en obeståndssituation inte kan undanröjas kan bolagen genom egen eller borgenärs ansökan försättas i konkurs. Underlåtenhet att beakta obeståndsreglerna kan leda till straffansvar.

b) Åtgärder för undvikande av risken för obestånd

Exempel på åtgärder:

- ägartillskott
- finansiering via bank
- nya kapitalstarka delägare
- minskning av kostnader (t.ex. sänkta löneuttag)
- factoring
- ackord

Vidare kan rådtrum skapas genom tillämpning av lagen om företagsrekonstruktion.

c) Huruvida kontrollbalansräkning måste upprättas och formaliakrav

I aktiebolagslagens 13 kap. 12 § stadgas att styrelsen genast ska upprätta en kontrollbalansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger 50 % av det registrerade aktiekapitalet. För det fall det är uppenbart att det med god marginal finns övervärden som täcker bristen och det egna kapitalet därmed minst uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet behöver kontrollbalansräkning inte upprättas.

I detta fall uppgår fastigheternas sammanlagda bokförda värden till 20,2 mnkr. Den av oberoende värderingsman utförda värderingen av fastigheterna ger en indikation på ett sammanlagt marknadsvärde i storleksordningen 20,0 till 21,2 mnkr. Såväl styrelsen som jag som revisor måste kritiskt granska de utförda värderingarna. Den utförda värderingen ger visserligen indikationer på att det kan finnas ett övervärde i fastigheterna, men de angivna värdena uppfyller ändå inte kravet på uppenbara och betryggande övervärden.

Jag rekommenderar styrelsen att pröva skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning och att dokumentera sina överväganden och ställningstaganden i ett styrelseprotokoll (se FAR:s Vägledning om kontrollbalansräkning). För det fall kontrollbalansräkning inte upprättas är det särskilt angeläget att styrelsen dokumenterar bakomliggande bedömningar av t.ex. övervärden.

Deluppgift 1.4 (4 p)

Fördelar med aktiebolag:

- större trygghet för intressenterna bl.a. genom regelverk för borgenärsskydd
- begränsat personligt ansvar för ägarna
- tydligare avgränsning ägare/verksamhet
- mer etablerad företagsform med krav på revision
- större möjligheter till personalvårdsförmåner

Fördelar med enskild firma:

- *inget krav på lägsta kapitalinsats*
- *enkelt att bilda och registrera enskild firma*
- *enklare administration, t.ex. i flertalet fall inget krav på årsredovisning*

2. TEKNIK- OCH BYGGKONSULTERNA AB (24 p)

Deluppgift 2.1 (4 p)

Vad avser Pers juristverksamhet ska denna bedrivas självständigt och yrkesmässigt i förvärvssyfte för att inkomsten ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Om Pers verksamhet inte anses som självständigt bedriven gentemot uppdragsgivaren Teknik- och Byggkonsulterna AB kan ett anställningsförhållande anses föreligga. Det finns då risk för att Per blir beskattad som om det varit en tjänsteinkomst fastän hans bolag fakturerat uppdragsgivaren.

Skattemyndigheten kan hävda att kostnaden för juristarvode ska betraktas som lön. Uppdragsgivaren Teknik- och Byggkonsulterna AB blir i så fall skyldig att erlægga sociala avgifter på det utbetalda beloppet. Detta kan även innebära att tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt kan vägras. Genomsynen kan leda till att uppdragstagaren får betala skattetillägg om 40 % och att uppdragsgivaren får betala 20 % i avgiftstillägg på de sociala avgifterna.

Ulf Rambergs styrelseuppdrag är av sådan art att det föreligger presumtion för att ett arvode för ett sådant uppdrag utgör intäkt av tjänst. I det fall styrelseuppdraget övergår till mer konsultativ karaktär, t.ex. i samband med företagsrekonstruktion eller dylikt, kan det i vissa fall vara möjligt att fakturera arvode och få detta beskattat i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt de förutsättningar som angivits i uppgiften kan Ulfs styrelsearvode inte omvandlas till inkomst av näringsverksamhet utan ska bli beskattat i inkomstslaget tjänst. Risk för skattetillägg för både uppdragsgivare och uppdragstagare enligt ovan.

Jag upplyser Erik om ovanstående risker och rekommenderar honom samtidigt säkerställa att det framöver sker en korrekt hantering av de olika uppdragstagarna. Dessutom bör – beroende på belopp och omständigheter i övrigt – även en retroaktiv justering göras efter överenskommelse med de båda uppdragstagarna.

Deluppgift 2.2 (4 p)

Kapitaltäckningsgarantin ska undertecknas av behörig firmatecknare. Jag kontrollerar om Erik är behörig och om erforderligt styrelsebeslut finns dokumenterat.

Det är mycket tveksamt om man bör göra kapitaltäckningsgarantin oåterkallelig. Istället bör kapitaltäckningsgarantin tidsbegränsas till t.ex. 31 mars 2003, eftersom det egna kapitalet från detta tillfälle och framöver beräknas överstiga det registrerade aktiekapitalet. Vidare är det rimligt att begränsa åtagandet till ett maximalt belopp med hänsyn till att ägarandelen enbart uppgår till 30 %.

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

Kapitaltäckningsgarantin innehåller inte någon information om eventuell återbetalning från Teknikfastigheten AB. Om Teknik- och Byggkonsulterna AB vill ha möjlighet till återbetalning bör detta framgå av kapitaltäckningsgarantin. Ett förbehåll om rätt till framtida återbetalning får endast ske ur disponibla vinstmedel. Eftergivandet av en hyresskuld eller kontant tillskjutna medel till Teknikfastigheten AB får då i princip samma karaktär som ett villkorligt aktieägartillskott.

Deluppgift 2.3 (4 p)

Beräkning av koncernmässigt realisationsresultat

Försäljningspris för 45 % av aktierna	415
Eget kapital per 2002-06-30 i Ingenjörbyrå AB	
Aktiekapital	100
Bundna reserver (utgörs av reservfond 20 tkr samt egen kapitalandel av obeskattade reserver 144 tkr)	164
Fria reserver	600
Periodens resultat	80
Uppskjuten skatt (80 x 0,28)	<u>-22</u>
	922
45 % av ovan (922 x 0,45)	- 415
Oavskrivna koncernmässiga övervärden per 2002-06-30 i Ingenjörbyrå AB efter avdrag för uppskjuten skatt	
Inventarier 200 x 1,5/5 x 0,72	43
Goodwill (726 x 1,5/5)	<u>218</u>
	261
45 % av ovan (261 x 0,45)	- 117
Koncernmässigt realisationsresultat	- 117

Erik måste ta hänsyn till de oavskrivna koncernmässiga övervärdena efter avdrag för uppskjuten skatt. Konsekvensen blir att man istället för ett koncernmässigt nollresultat får en koncernmässig realisationsförlust om 117 tkr.

Deluppgift 2.4 (4 p)

- I Teknisk Personal AB kan jag underteckna revisionsberättelsen utan några speciella åtgärder. Man bör dock upplysa Patent- och registreringsverket om varför revisors-suppleanten undertecknar revisionsberättelsen, t.ex. genom ett följebrev.
- I Teknik- och Byggkonsulterna AB kan min revisionsbyrå tillfälligt utse mig som huvudansvarig revisor utan att bolaget behöver vidta några åtgärder. Ett dokument

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

där revisionsbyrån utser mig som huvudrevisor måste dock upprättas, undertecknas av byråns firmatecknare och insändas till Patent- och registreringsverket för registrering.

- *I Ingenjörbyrån AB måste två revisorer underteckna revisionsberättelsen och därför måste Nils Andersson eller Anna Börjesson ersätta Uno Eriksson. Även här bör jag upplysa Patent- och registreringsverket om varför revisorssuppleanten undertecknar revisionsberättelsen.*

Självfallet måste jag i samtliga fall informera klienten om vem som kommer att underteckna revisionsberättelsen.

Deluppgift 2.5 (8 p)

a) Överväganden och ställningstaganden i revisionsberättelsen

Teknikfastigheten AB:s resultat borde ha belastats med avskrivningar enligt plan cirka 600 tkr. Den underlåtna avskrivningen utgör ett väsentligt belopp och påverkar därför tillstyrkandesatserna. En korrekt redovisning hade dessutom inneburit att bolagets eget kapital hade understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet. Jag avstyrker därför att resultat- och balansräkningarna fastställs samt att förlusten behandlas enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Styrelseledamoten Ralf Erikssons lån om 112 tkr strider mot aktiebolagslagen, och då beloppet är väsentligt måste jag lämna upplysning i min revisionsberättelse. Eftersom lånet återbetalats före årets slut inklusive marknadsmässig ränta har bolaget inte åsamkats någon skada och jag tillstyrker därför ansvarsfrihet för samtliga styrelseledamöter.

Jag har i slutet av januari 2003 sammanfattat min rapportering i en skriftlig erinran till styrelsen i enlighet med aktiebolagslagen 10 kap. 35 §. Jag hänvisar därför till avlämnad erinran i revisionsberättelsen och kommenterar kortfattat innehållet i denna.

Då bolaget vid tre tillfällen under räkenskapsåret inlämnat och betalat skattedeclarationer för sent anmärker jag på detta i revisionsberättelsen. Det ringa beloppet för förseningsavgifter gör emellertid att min bedömning av ansvarsfriheten inte påverkas.

I lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter finns en utvidgad skyldighet för revisorn att lämna in revisionsberättelse som avviker från standardutformningen - innehållande vissa specificerade anmärkningar och uttalanden - till skattemyndigheten. Detta innefattar bland annat uttalanden om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag eller att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter avseende att lämna skattedeclaration eller att i rätt tid betala skatter och avgifter.

Då revisionsberättelsen avviker från standardutformningen skickar jag kopia till skattemyndigheten (lag om självdeklaration och kontrolluppgifter).

b)

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i Teknikfastigheten AB

Org.nr 556111-1111

Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens förvaltning för år 2002. Det är styrelsen 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 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 är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag har även granskat om någon styrelseledamot 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.

Under räkenskapsåret 2002 har bolaget underlåtit att för fastigheten göra avskrivningar enligt plan om cirka 600 tkr, varigenom årets resultat blivit för högt samtidigt som fastigheten i balansräkningen redovisats med ett 600 tkr för högt belopp.

På grund av ovannämnda fel 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 behandlar förlusten i bolaget enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Jag tillstyrker att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Styrelseledamoten Ralf Eriksson har under året hos bolaget upptagit ett lån om 112 tkr. Någon dispens enligt 12 kap. 8 § aktiebolagslagen föreligger inte. Då lånet återbetalats före årets slut och en marknadsmässig ränta erlagts har bolaget inte åsamkats någon skada.

Den underlåtna avskrivningen aktualiserar bestämmelserna i aktiebolagslagen 13 kap. 12 § om styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. Jag har i en erinran enligt aktiebolagslagen 10 kap. 35 § uppmärksammat styrelsen på dessa bestämmelser

och även anmärkt på brister i den interna kontrollen avseende främst löpande avstämningar av väsentliga balanskonton.

Vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret har skattedeclarationerna inte inlämnats och betalats i rätt tid.

Trelleborg den 6 mars 2003

AA

Godkänd revisor

3. AB FINMEKANIK (20 p)

Deluppgift 3.1 (6 p)

a) Företagsvärdering

Jag konstaterar inledningsvis att det inte existerar något fastställbart värde på ett företag. Det finns olika metoder för att rent tekniskt beräkna ett företags värde men i slutändan är det i regel företagets framtida kassaflöde, bedömda framtidsutsikter i övrigt, säljarens och köparens aktuella situation samt parternas förhandlingsskicklighet som avgör den slutliga köpeskillingen. Det kan också finnas anledning att inte bara fokusera på siffrorna för Svarvspecialisten AB, utan det krävs en mer heltäckande analys av bolaget (t.ex. genom en due diligence).

Inför avlämnande av intyg i samband med apportemissionen måste jag naturligtvis göra en självständig bedömning av det värde Professionell Värdering AB beräknat, d.v.s. 9 000 – 12 000 tkr. Självfallet kan jag dock finna stöd i bedömningen av värdet genom att granska den gjorda värderingen och de antaganden den bygger på.

Substansvärdet utgör i regel det lägsta värdet vid värderingen av ett företag. Vid granskning av beräkningen av substansvärdet undersöker jag om över- och/eller undervärden på enskilda tillgångar, åtaganden som inte bokförts som skuld, latent skatt m.m. beaktats på ett korrekt sätt.

När man värderar ett företag med god lönsamhet, som Svarvspecialisten AB, används dock sällan substansvärdet för att fastställa värdet. När ett företag förväntas generera tillfredsställande resultat, och inte är överkonsoliderat, överstiger i regel avkastningsvärdet det framräknade substansvärdet.

Avkastningsvärdet för Svarvspecialisten AB kan beskrivas som nuvärdet av kommande vinster (i detta fall normalresultatet efter avdrag för schablonskatt). Vid beräkningen av avkastningsvärdet beaktas bland annat sannolika förväntade resultat, avkastningskrav etc.

Vid beräkningen av avkastningsvärdet gäller vidare att fastställa en marknadsmässig kalkylränta. Denna kan beskrivas som det pris som en riskvillig placerare måste förvänta

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

sig att minst erhålla för att i detta fall AB Finmekanik ska vara villigt att satsa för att förvärva aktierna i Svarvspecialisten AB.

Kalkylräntan brukar innefatta en riskfri realränta, inflationskompensation och en riskpremie. Det är dock sällan som bedömningar görs av riskfri realränta respektive inflationskompensation. Istället låter man en lång obligation (t.ex. med en löptid om 10 år) utgöra marknads uppskattning av dessa två komponenter tillsammans. Här har kalkylräntan beräknats uppgå till 13 % (5+13-5), en beräkning som jag måste granska med avseende på gjorda antaganden.

En förenklad beräkning av avkastningsvärdet indikerar ett värde på Svarvspecialisten AB i intervallet 7 692 tkr (1 000/0,13) till 11 538 tkr (1 500/0,13).

(Ett genomsnittligt normalresultat efter skatt uppgår till 1 250 tkr och motsvarar ett p/e-tal i intervallet 6,2 (7 692/1 250) till 9,2 (11 538/1 250)). Enligt min uppfattning är ett medelstort företag som Svarvspecialisten AB i regel betydligt mer beroende av ett fåtal nyckelpersoner och ägare än t.ex. ett större noterat bolag i samma bransch. Det måste också beaktas i min bedömning av värdet.

Professionell Värdering AB har i sin rapport värderat Svarvspecialisten AB till ett belopp i intervallet 9 000 – 12 000 tkr. Mitt resonemang - med ovanstående förenklade beräkningar - indikerar att denna värdering är rimlig.

b) Frågeställningar ur redovisnings- och revisionssynpunkt

Bland de redovisningsfrågor som aktualiseras kan nämnas:

- uppkomsten av en koncern gör att det blir aktuellt att upprätta koncernredovisning
- behovet av att samordna redovisningsprinciper i den nya koncernen
- beroende på köpeskillingen kan det uppkomma värderingsproblematik rörande goodwill
- värdet av aktierna i Svarvspecialisten AB måste kunna försvaras

Bland revisionsfrågor som aktualiseras kan följande nämnas:

- samordning av koncernrevisionen
- uppföljning av redovisningsprinciper och värderingsfrågor enligt ovan

Deluppgift 3.2 (6 p)

a) Påverkan på revisionen

De återkommande kalkyl- och påläggsdifferenserna måste bli ett prioriterat område i min granskning. Till att börja med tar jag reda på vad som ligger bakom differenserna. Först därefter kan jag bedöma huruvida det är riktigt att aktivera differenserna som kommer att leda till ett förhöjt lagervärde. Att tillverkningsomkostnaderna överstiger de kalkylerade innebär inte med automatik att tillhörande påläggsdifferenser kan aktiveras. Om det rör sig om differenser hänförliga till kostnader av engångskaraktär (t.ex. omfattande kostnader för underhåll) eller lägre kapacitetsutnyttjande än normalt bör de inte ingå i det underlag som ligger till grund för lagervärderingen.

Vidare kommer jag att granska hur kalkyler och standardpriser bestäms för att undanröja risken att det kan vara brister i själva kalkyleringen som bidrar till differenserna.

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

I min granskning av lagret per 2002-12-31 kommer jag vidare att granska att anskaffningsvärdet inte överstiger det verkliga värdet.

b) Effekter på grund av påläggsdifferenser

Beläggning/kapacitetsutnyttjande

Ett dåligt kapacitetsutnyttjande innebär att olika tillverkningsomkostnader (t.ex. underhåll, energi etc.) kan komma att slås ut på en mindre produktion innebärande att de beräknade anskaffningsvärdena blir högre än vad som kan motiveras om man ser till produktionskostnaden över en längre period. I ett sådant fall ska påläggsdifferenserna inte aktiveras.

Engångskostnader

Engångskostnader eller andra oväntade förändringar bland tillverkningsomkostnader kan också leda till att det beräknade anskaffningsvärdet blir för högt jämfört med normala produktionsförutsättningar. Även här gäller att påläggsdifferenser, som inte kan anses utgöra en del av ett "normalt" anskaffningsvärde, ska kostnadsföras.

Deluppgift 3.3 (8 p)

Fråga a)

Civilrättsligt är det leveranstidpunkten som styr när en investering kan aktiveras till sitt fulla värde. Bokföringsnämnden anger bl. a. i sin vägledning "Redovisning av materiella anläggningstillgångar" att tidpunkten för redovisning infaller när information finns för att beräkna anskaffningsvärdet för tillgången på ett tillförlitligt sätt och då ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på företaget. Detta innebär att hela anskaffningsvärdet (2 000 tkr) redovisas som maskiner och tekniska anläggningar i årsredovisningen per 2002-12-31.

Utgiften för betongfundamentet ska också hänföras till anskaffningsvärdet för produktionsmaskinen. Bokföringsnämnden anger som exempel i sin vägledning att iordningställande av plats eller område för uppförande av tillgång ska hänföras till anskaffningsvärdet. Alternativt kan fundamentet klassificeras som byggnadsinventarium då detta är en del av en byggnad som är avsedd att direkt tjäna verksamheten.

Tillkommande utgifter som ökar tillgångens prestanda eller höjer dess kapacitet ska under vissa förutsättningar läggas till anskaffningsvärdet för den materiella anläggningstillgången. Avgörande är om åtgärderna innebär en förbättring över ursprunglig nivå eller att företaget beslutat om åtgärden i samband med eller kort efter förvärvet.

Jag bör vidare överväga behovet av att beakta utgifter för nedmontering och bortforsling (enligt RR 12) vid bokföring av anskaffningsvärdet.

Jag meddelar Karl att produktionsmaskinen enligt ovanstående resonemang ska redovisas med ett anskaffningsvärde om 2 265 tkr.

Några planerliga avskrivningar behöver inte göras för 2002 då maskinen är färdig att tas i bruk först i början av 2003.

Revisorsexamen november 2002, svarsmall

Skattemässiga avskrivningar kan däremot, med stöd av rättsfallet RÅ78 149 (som tar sikte på leveranstidpunkten), göras redan för räkenskapsåret 2002.

Fråga b)

Min bedömning, som jag också framför till bolaget, är att planenliga avskrivningar ska påbörjas i samband med avslutad provkörning, d.v.s. då maskinen är färdig att tas i bruk i början av 2003. Det är inte förenligt med god redovisningssed att avvakta med planenliga avskrivningar till dess att produktionslinjen uppvisar ett kalkylerat resultat, något som det för övrigt aldrig finns några garantier om.

4. VÄSTRA ENERGIBOLAGET AB (12 p)

Deluppgift 4.1 (6 p)

Exempel på relevanta frågeställningar kan t.ex. vara:

Hur sker behörighetsadministrationen avseende systemen och programmen?

(Det är viktigt att bolaget har rutiner som säkerställer att enbart ett fåtal fördefinierade personer har behörighet att registrera indata och uppdatera register m.m. för att minska risken för felkällor och eventuellt missbruk. Det bör också finnas lämpliga rutiner för tilldelning och borttag av behörigheter.)

Hur säkerställer man att filöverföringarna från dotterföretaget, el- och fjärrvärmeverksamheten samt övriga försystem till faktureringen och redovisningen är fullständiga och korrekta?

(Det är viktigt att bolaget har rutiner som säkerställer fullständigheten i de filöverföringar som äger rum mellan de olika datasystemen. Oavsett om överföringarna initieras manuellt eller automatsikt bör det finnas en ansvarig person som följer upp att överföringarna skett korrekt.)

Har bolaget tillgång till erforderlig support från Systembyrå AB genom serviceavtal eller liknande och vad gäller avseende övriga leverantörer av t.ex. datorutrustning m.m.?

(Det är viktigt att bolaget säkerställer tillgången till extern expertis, t.ex. hos Systembyrå AB, för att dels kunna erhålla snabb support vid problem och driftsstörningar och dels ha en pålitlig partner vid underhåll och vidareutveckling av nuvarande dataprogram. Det är också viktigt att bolaget säkerställt support, t.ex. hos leverantören av datorutrustningen, vid tekniska problem, driftsavbrott m.m.)

Hur är IT-arbetet organiserat hos bolaget?

(För att kunna bedöma den interna kontrollen i IT-arbetet inom bolaget vill jag ta del av samband och rutiner, aktuella personers ansvar och arbetsuppgifter, tidigare säkerhetsgenomgångar och liknande.)

Vilka system och program är affärskritiska för bolaget?

(Affärskritiska system eller program måste fungera utan större driftsstörningar, eftersom det annars kan innebära att bolaget t.ex. förlorar kundernas förtroende eller lider betydande ekonomisk skada. I den utsträckning det finns affärskritiska system och program bör bolaget vidta erforderliga säkerhetsåtgärder.)

Finns en tillfredsställande katastrofplan och är behovet av försäkringsskydd tillgodosett?

(Det bör finnas en katastrofplan i händelse av brand och liknande som gör att man snabbt kan rekonstruera förlorad information och inom rimlig tid kan starta upp datadriften igen. Det bör också finnas ett erforderligt försäkringsskydd i händelse av brand, stöld m.m.)

Finns en IT-strategi?

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

(Det är viktigt att styrelsen/företagsledningen tagit ställning till ett antal strategiska frågeställningar som t.ex. vilken kompetens som ska finnas internt respektive externt, om drift och underhåll ska ske genom outsourcing eller utföras av bolagets anställda, framtida investeringsbehov m.m.)

Finns informationssäkerhetspolicy?

(Det är viktigt att det finns ett regelverk för bolagets anställda så att det inte råder något tvivel om vilken information som är sekretessbelagd, vilka program som får användas, regler avseende privata program och mejl samt privat internetanvändning m.m.)

Deluppgift 4.2 (6 p)

Möjligheten till kvittning, d.v.s. upp- och nedskrivning av anläggningstillgångar inom balansräkningen, har upphört. Med anledning av bolagets planerade nedskrivning redogör jag för reglerna i ÅRL 4 kap. 5 §, där det framgår att nedskrivning ska göras om anläggningstillgång på balansdagen har ett bestående värde som är lägre värde än bokfört värde. Nedskrivningen ska redovisas över resultaträkningen.

Av ÅRL 4 kap. 6 § framgår att en uppskrivning får göras om anläggningstillgång på balansdagen har ett tillförlitligt och bestående värde som överstiger det bokförda värdet. Det uppskrivna beloppet ska dock föras till uppskrivningsfond eller användas för ökning av aktiekapitalet. En uppskrivning av aktier i dotterföretag kommer således att redovisas över balansräkningen. Det bör även noteras att årsredovisningslagen inte ger någon möjlighet till uppskrivning av ett bolags immateriella anläggningstillgångar (t.ex. balanserade utvecklingsutgifter).

Vidare framgår av ÅRL 4 kap. 5 § 3 st. att en tidigare nedskrivning ska återföras om det förhållande som föranledde nedskrivningen bortfaller. En återföring ska redovisas över resultaträkningen.

Sammanfattningsvis ska nedskrivningen av elledning om 15 000 tkr och återföringen av den tidigare nedskrivna kontorsfastigheten om 1 500 tkr redovisas över resultaträkningen. Detta innebär en negativ resultateffekt för räkenskapsåret 2002 om 13 500 tkr (15 000 – 1 500). Uppskrivningen av dotterföretagsaktierna har ingen resultatpåverkan, då den redovisas direkt mot en uppskrivningsfond under eget kapital.

Självfallet prövar jag kritiskt bolagets utredningar och underlag i övrigt.

5. MEDCO AB (18 p)

Deluppgift 5.1 (6 p)

Jag rekommenderar att följande åtgärder vidtas före årsskiftet:

- *Oberoende av koncerninterna instruktioner har styrelsen i varje koncernföretag ett ansvar för respektive bolags organisation och förvaltning. Styrelsen bör därför med beaktande av aktiebolagslagens krav följa arbetsordningen. Vid behov bör arbetsordningen anpassas efter faktiska förhållanden, som t.ex. avtalad ansvarsfördelning.*

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

- Viktiga beslut om t.ex. flyttning av verksamheter och affärsplan under 2002 ska dokumenteras i styrelseprotokoll. Förslagsvis kan styrelsen bemyndiga VD att underteckna erforderliga koncerninterna avtal avseende nämnda verksamhetsflyttar och t.ex. bilägga kopior av dessa avtal till styrelseprotokollet.
- Ändringen av firma till Medco Kundcenter AB innebär att man snarast ska ändra bolagsordningen. En ändring av bolagsordningen kräver att man håller en extra bolagsstämma där det beslutas att anta en ny bolagsordning. Vidimerade kopior av bolagsstämmoprotokollet och bolagsordningen ska tillsammans med en ändringsanmälan insändas till Patent- och registreringsverket.

Deluppgift 5.2 (4 p)

1. Utskriven kundreskontra med en revisionsmedarbetares noteringar om kundens betalningar och tvistiga fordringar

En utskriften kundreskontra utgör i sig inte någon revisionsdokumentation. I det här fallet hade en revisionsmedarbetare gjort noteringar i samband med revisionen direkt på en utskrift av kundreskontran och därmed blir den en del av revisionsdokumentationen. En utskriften kundreskontra utgör räkenskapsinformation om kundreskontran inte lagras på annat - enligt BFL 7 kap. 1 § första stycket - acceptabelt sätt

2. Revisorns noteringar från möte med företagsledning angående intern kontroll
Revisorns noteringar från möten i revisionen utgör viktig revisionsdokumentation.

3. Styrelseprotokoll (kopior)

Granskning av styrelseprotokoll är bl.a. en viktig del av förvaltningsrevisionen. Kopior av styrelseprotokoll blir emellertid revisionsdokumentation endast i de fall revisorn eller dennes medarbetare gjort anteckningar på kopiorna. Kopior, på vilka det inte gjorts anteckningar av någon i revisionsteamet eller som saknar hänvisning till/från annan revisionsdokumentation, kan makuleras. I sammanhanget kan nämnas att bolaget har skyldighet att arkivera samtliga styrelseprotokoll.

4. Av bolaget upprättat beräkningsunderlag för semesterlöneskulden
Beräkningsunderlaget för semesterlöneskulden utgör räkenskapsinformation. För att underlaget ska anses utgöra revisionsdokumentation - med tillhörande krav på arkivering - krävs att någon i revisionsteamet gjort anteckningar direkt på kopia av handlingen.

5. Underlag till omstruktureringsreserv i form av ett protokoll

Underlag till omstruktureringsreserv utgör räkenskapsinformation. För att underlaget ska anses utgöra revisionsdokumentation - med tillhörande krav på arkivering - krävs att någon i revisionsteamet gjort anteckningar direkt på kopia av handlingen.

Deluppgift 5.3 (8 p)

Helena!

Återkommer med svar på dina två frågor.

Fråga a)

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

Det är inte styrelsen i Medco AB som kan fatta beslut om nedsättning av aktiekapitalet i Hygienprodukter AB, utan det är bolagsstämman i Hygienprodukter AB som kan fatta ett sådant beslut.

Bolagsstämman i Hygienprodukter AB kan enbart täcka förlust enligt fastställd balansräkning, om förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Innan bolagsstämman fastställer resultat- och balansräkningar i årsredovisningen för räkenskapsåret 2002 kan man maximalt sätta ned aktiekapitalet med den balanserade förlusten om 6 300 tkr.

När resultat- och balansräkningar har fastställts under våren 2003 kan bolagsstämman fatta beslut om ytterligare nedsättning av aktiekapitalet till 1 000 tkr, under förutsättning att förlusten för räkenskapsåret 2002 uppgår till minst 7 700 tkr.

Revisorn ska lämna ett intyg enligt ABL 6 kap. 1 § i samband med nedsättning av aktiekapital.

Beslut om nedsättning av aktiekapitalet ska fattas av bolagsstämman i Hygienprodukter AB. Vid bolagsstämmobeslutet krävs kvalificerad majoritet (minst två tredjedelar) av såväl antalet företrädda röster som antalet företrädda aktier för att beslutet ska vara giltigt.

Jag rekommenderar att du för säkerhets skull kontrollerar att det inte finns något förbehåll om nedsättning av aktiekapitalet i Hygienprodukter AB:s bolagsordning.

Av bolagsstämmans nedsättningsbeslut ska framgå nedsättningsbelopp (t.ex. 6 300 tkr), nedsättningsändamål (förlusttäckning) och hur nedsättningen ska genomföras. Aktiekapitalet kan nedsättas på olika sätt och i detta fall kan nedsättningen förslagsvis ske genom indragning av aktier eller genom minskning av aktiernas nominella belopp utan återbetalning.

Nedsättningsbeslutet ska registreras hos Patent- och registreringsverket. Registreringen måste ske inom fyra månader från nedsättningsbeslutet, annars är nedsättningsbeslutet förfallet.

Fråga b)

Jag är osäker på vad du menar med att i koncernredovisningen medta 80 % av Hygienprodukter AB:s resultat- och balansräkningar. I koncernredovisningen för räkenskapsåret 2002 ska intäkter, kostnader, tillgångar, skulder och eget kapital redovisas brutto. Hänsyn till minoriteten tas genom en justeringspost omedelbart före nettoresultatet i koncernresultaträkningen och genom en särskild post mellan eget kapital och skulder i koncernresultaträkningen.

Att i koncernredovisningen för 2002 medta 80 % av Hygienprodukter AB:s resultat- och balansräkningar för perioden 1 januari - 31 december 2002 överensstämmer inte med Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning (RR1:00).

Revisorsexamen november 2002, svarsmodell

Då Medco AB förvärvade 80 % av aktierna i Hygienprodukter AB per den 30 juni 2002 ska dotterföretagets intäkter och kostnader från och med förvärvstidpunkten inräknas i koncernresultaträkningen. Detta innebär sålunda att det endast är Hygienprodukter AB:s intäkter och kostnader för perioden 1 juli till 31 december 2002 som ska inräknas i koncernresultaträkningen.

Återkom gärna till mig om du har några frågor.

Bästa hälsningar

AA