



# **HÖGRE REVISORSEXAMEN**

## **Svarsmall**

**November 2003**

# HÖGRE REVISORSEXAMEN

## Svarsmall

### ERUA AB (50 p)

#### Deluppgift 1.1

a)

*Jag framför mina iakttagelser från revisionen till ekonomichefen och VD. Om erforderliga justeringar i årsredovisningen inte görs för räkenskapsåret 2002/03 kommer jag att avge en skriftlig erinran till styrelsen enligt aktiebolagslagen 10 kap. 35§.*

*Förslag till erinran till styrelsen för ERUA AB:*

*Denna skrivelse är en erinran som ska behandlas av styrelsen enligt aktiebolagslagen 10 kap. 35 §, vilket innebär att styrelsen inom en månad från mottagandet ska behandla densamma.*

*Efter revision av bolagets bokföring och förvaltning för räkenskapsåret 2002/03 samt förslaget till årsredovisning vill jag uppmärksamma styrelsen på följande:*

#### Förfallen kundfordran hos IT-mannen Karlsson AB om 150 tkr

*I bolagets kundfordringar finns en fordran hos IT-mannen Karlsson AB om 150 tkr inklusive mervärdesskatt som förföll till betalning den 31 januari 2003. Fordran har överlämnats till inkasso. Bolagets bedömning, efter samtal med kunden och inkassobyrån, är att man sannolikt inte får betalt. Jag anser därför att det föreligger ett reserveringsbehov för befarade kundförluster om 120 tkr per 2003-06-30, eftersom fordringar endast ska tas upp till de belopp varmed de förväntas inflyta.*

#### Balanserade utgifter om 136 tkr

*Balansposten avser aktiverade utgifter för främst företagsbildning och reklam om totalt 136 tkr. Utgifter för uppstart och liknande kan inte aktiveras enligt Redovisningsrådets rekommendation 15 "Immateriella tillgångar", utan nämnda balanserade utgifter ska redovisas som kostnad i årsbokslutet för 2002/03.*

#### Styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning

*Nämnda reserveringsbehov för befarade kundförluster om 120 tkr jämte behovet av att redovisa balanserade utgifter om 136 tkr som kostnad under 2002/03 innebär att det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ( $197 - 120 - 136 = - 59$  tkr). Styrelsen har ett ansvar enligt aktiebolagslagen 13 kap 12 § innefattande att upprätta och låta revisorn granska en kontrollbalansräkning. Om denna utvisar att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen snarast utfärda kallelse till bolagsstämma (första kontrollstämman) som ska pröva om bolaget ska träda i likvidation.*

#### Likviditetsprognos/Obestånd

*Jag uppmanar styrelsen att låta upprätta en likviditetsprognos för att bland annat få underlag för bedömning av risken för att bolaget befinner sig på obestånd. Vidare*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

*uppmärksam jag styrelsen att regelbundet upprätta periodbokslut för att fortlöpande kunna bedöma bolagets ekonomiska situation.*

*Malmö den 25 november 2003*

AA

Auktoriserad revisor

b)

Förslag till utformning av revisionsberättelse:

## Revisionsberättelse

---

### Till bolagsstämman i ERUA AB

Org.nr 556111-1111

---

*Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i ERUA AB för räkenskapsåret 2002/03. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision.*

*Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige. Det innebär att jag planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningskyldig mot bolaget. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag anser att min revision ger mig rimlig grund för mina uttalanden nedan.*

***Bland bolagets kundfordringar finns en sedan januari 2003 förfallen kundfordran om 120 tkr exklusive mervärdesskatt. Det är mycket tveksamt om betalning kommer att inflyta. Någon reservering för befarade förluster har inte skett i bokföringen.***

***Vidare redovisas bland bolagets immateriella anläggningstillgångar balanserade utgifter för företagsbildning och reklam under uppstartningsfasen om 136 tkr. Enligt min bedömning ska dessa utgifter i sin helhet redovisas som kostnader.***

***Mot bakgrund av ovanstående noteringar, som innebär att bolagets resultat och egna kapital övervärderats med 256 tkr, anser jag att årsredovisningen inte har upprättats i***

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

*enlighet med årsredovisningslagen och inte ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.*

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

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

*Nämnda förhållanden aktualiserar bestämmelserna i aktiebolagslagen 13 kap. 12 § om styrelsens skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning. Jag har i en erinran uppmärksammat styrelsen på dessa bestämmelser. Jag har i samma erinran även påtalat behovet av att regelbundet upprätta likviditetsprognoser och periodbokslut.*

Malmö den 25 november 2003

AA

Auktoriserad revisor

### Överväganden vid utformning av revisionsberättelsen

*Enligt bakgrundsbeskrivningen hade ERUA AB per 2003-06-30 ett eget kapital om 197 tkr inklusive aktiekapitalet om 100 tkr.*

*En kundfordran om 150 tkr har överlämnats till inkassobyrå och bolagets ekonomichef bedömer att man sannolikt inte får betalt för denna fordran. Det finns därför skäl att göra en reservering för befarade kundförluster om 120 tkr per 2003-06-30, eftersom ifrågavarande fordran inte förväntas inflyta. Balanserade utgifter för företagsbildning och reklam under uppstartningsfasen om 136 tkr ska belasta resultatet för räkenskapsåret 2002/03. Däremot kan balanserade utgifter för etablering av friskola om 183 tkr sannolikt aktiveras enligt årsredovisningslagen 4 kap. 2 §.*

*Med hänsyn till storleken på bolagets egna kapital, 197 tkr, innebär ovanstående förhållanden 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 därför att bolagsstämman fastställer resultat- och balansräkningarna och disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.*

*I min revisionsberättelse bör jag upplysa om att jag i en erinran uppmärksammat styrelsen på reglerna i aktiebolagslagen 13 kap. 12 §. Vidare kan jag upplysa om att jag i min erinran påtalat behovet av att regelbundet upprätta likviditetsprognoser och periodbokslut.*

### **Deluppgift 1.2**

a)

*Det är viktigt att komma väl förberedd till bolagsstämman. Jag kontaktar därför Erik för att inhämta aktuell information i viktiga frågor, bland annat sådant som ägarna diskuterat och som kan dyka upp på bolagsstämman. Jag har tidigare tagit del av viktiga bolagshandlingar men för att friska upp minnet läser jag ånyo de senaste styrelseprotokollen och delårsboksluten för att bli uppdaterad på bolagets utveckling. Självfallet uppdaterar jag mig även vad gäller väsentliga delar av vår revisionsdokumentation och studerar särskilt våra slutsatser på viktiga områden, t.ex. de som kommenterats eller "varit nära" att kommenteras i revisionsberättelsen. Mot denna bakgrund överväger jag om jag har tillräckliga svar på förväntade frågeställningar.*

*Beträffande önskemålet att jag endast "summariskt" ska redogöra för iakttagelser informerar jag Erik om att mina kommentarer och svar på frågor vid bolagsstämman måste vara fullständiga i enlighet med god sed och med beaktande av min tystnadsrespektive upplysningsplikt. Jag ser alltså inga möjligheter att enbart kommentera "summariskt".*

*b)*

*I samband med föredragningen av revisionsberättelsen presenterar jag mig själv, förutsatt att jag inte haft tillfälle att göra det tidigare, inte minst med tanke på att den tilltänkta styrelseledamoten Laila Bengtsson är närvarande.*

*Då detta är företagets första räkenskapsår passar jag på att med ledning av avsnitten i revisionsberättelsen kortfattat redogöra för styrelsens/VD:s ansvar enligt aktiebolagslagen, styrelsens arbetsordning, VD-instruktionen m.m. för räkenskaphandlingarna och förvaltningen. I detta sammanhang kommenterar jag även det ansvar som följer av aktiebolagslagen 13 kap. 12 § om kontrollbalansräkning och det personliga betalningsansvar som kan uppkomma. Jag redogör även för mitt ansvar för revisionen och den goda revisionsleden och vad detta kräver av mig som revisor.*

*Därefter kommenterar jag anmärkningarna i revisionsberättelsen och de överväganden som ligger bakom. Jag ägnar särskild uppmärksamhet åt det förhållandet att jag avstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen och disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Jag nämner att det är bolagsstämman som fattar beslut i dessa frågor och att avstyrkandesatserna ska ses som rekommendationer från revisorn. Det bör dock beaktas att revisionsberättelsen blir en offentlig handling och att en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen väcker uppmärksamhet.*

### Deluppgift 1.3

a)

- 1) *I de fall utbildningskonsulter (fakturerings från eget bolag eller enskild firma) hyrs in för att ansvara för delar (enstaka lektioner eller helt ämne) av gymnasieutbildningen utgör även dessa tjänster mervärdesskattebefriade utbildningstjänster.*
- 2) *Uthyrning av lokaler är enligt huvudregeln inte mervärdesskattepliktig. Fastighetsägaren eller annan hyresvärd har inte rätt att debitera utgående mervärdesskatt till hyresgäst som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i den hyrda lokalen.*
- 3) *Fristående leverantör av skolluncher tillhandahåller mervärdesskattepliktiga varor och tjänster. Leverantören måste debitera utgående mervärdesskatt även om friskolan inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.*
- 4) *Fristående leverantör av lokalvård tillhandahåller mervärdesskattepliktiga tjänster. Leverantören måste debitera utgående mervärdesskatt även om friskolan inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.*

*Styrelsen bör eventuellt fundera på om det skulle vara billigare att anställa personal för utförandet av t.ex. lokalvård. Om bolaget inte äger fastigheten kommer någon uttagsbeskattning inte att kunna ske av tjänster som görs på fastigheten.*

- b) *Administrativa tjänster är mervärdesskattepliktiga tjänster. Om moderföretaget inte tar betalt ska moderföretaget uttagsbeskattas för utgående mervärdesskatt beräknat på ett värde motsvarande kostnaden för att utföra tjänsten.*

### Deluppgift 1.4

- a) *Det är möjligt att under vissa förutsättningar redovisa övertagna datorer och inventarier till marknadspris, d.v.s. uppskrivning. Mot bakgrund av den snabba tekniska utvecklingen av datorer förordar jag dock stor försiktighet vid en eventuell uppskrivning. Av årsredovisningslagen 4 kap. 6 § framgår att ett aktiebolags materiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde får skrivas upp till högst detta värde.*

*Uppskrivning får dock endast ske om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet. Avsättningen till en uppskrivningsfond medför sålunda ingen resultatförbättring men däremot en ökning av bolagets egna kapital.*

*För att kunna ta ställning till om uppskrivningen är rimlig måste styrelsen presentera någon form av värderingsintyg eller motsvarande, varefter jag gör en egen bedömning av tillgångarnas livslängd och om det nya värdet är bestående.*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmall

- b) Under vissa förutsättningar är det möjligt att tillämpa successiv vinstavräkning för pågående företagsutbildningar.

Av årsredovisningslagen 4 kap. 10 § framgår att pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl. Tillämpningen av successiv vinstavräkning kan t.ex. leda till en mer rättvisande bild av företagets resultat och ställning.

En tillämpning av successiv vinstavräkning kräver dock att ERUA AB kan göra tillförlitliga beräkningar av utfallet för pågående uppdrag. Det är därför nödvändigt att ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering för att löpande kunna beräkna utfallet av uppdragen.

Övergång till tillämpning av successiv vinstavräkning innebär ett byte av redovisningsprincip som får effekt på utformningen av årsredovisningen för 2003/04.

- c) Av årsredovisningslagen 4 kap. 2 § framgår att utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Av RR 15 Immateriella tillgångar framgår kriterier som ska vara uppfyllda för aktivering. Bolaget har erhållit beslut från Skolverket om att man är berättigad till bidrag som fristående gymnasieskola. Då man gör bedömningen att man under de närmaste tre åren kommer att uppnå ett sammanlagt resultat efter avskrivningar om drygt 4 mnkr föreligger - genom de förväntade ekonomiska fördelarna - förutsättningar för aktivering.

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till tillgången och sådana utgifter som på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den immateriella tillgången.

Utgifter för löner uppräknade med semesterersättning och sociala kostnader om 497 tkr bör kunna inräknas i anskaffningsvärdet om de avser utvecklingsarbetet.

Försäljningskostnader ingår normalt inte i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång. Utgifterna för marknadsföring i form av trycksaker och annonser om 88 tkr bör eventuellt kunna inräknas i anskaffningsvärdet då de är direkt förknippade med tillgången (RR 15 p. 55 a).

Samtliga overheadutgifter om 125 tkr bör inte inkluderas i anskaffningsvärdet utan endast indirekta utgifter som på ett rimligt och konsekvent sätt direkt kan hänföras till arbetet med att förbereda tillgångens användning bör ingå.

Ränteutgifter om 20 tkr kan inkluderas i anskaffningsvärdet för den immateriella anläggningstillgången om de bedöms som väsentliga och direkt kan hänföras till finansieringen av denna. Avdrag ska göras för eventuella ränteintäkter som erhållits då de upplånade medlen tillfälligt placerats.

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmall

*Sammanfattningsvis kan jag acceptera en aktivering av utgifterna för utvecklingsarbetet avseende friskoleverksamheten på 605 tkr. Tidigare nämnda overheadutgifter om 125 tkr måste utredas vidare.*

### Deluppgift 1.5

*Moderföretaget kan inte bilda ett dotterföretag genom apportemission och samtidigt få en fordran hos dotterföretaget. Jag tar kontakt med VD Erik Olofsson och tar reda på hur styrelsen resonerat.*

*Om den föreslagna apportemissionen genomförs redovisas ett aktiekapital om 100 tkr medan överskjutande belopp redovisas som överkursfond. Om styrelsen önskar att dotterföretaget ska ha ett aktiekapital om 100 tkr och en skuld till moderföretaget om 1 180 tkr bör man först göra en apportemission, där man t.ex. tillskjuter möbler till ett värde om 100 tkr. En revisor ska därvid lämna ett yttrande över värdet av apportionerade tillgångar. I nästa steg kan moderföretaget avyttra resterande materiella och immateriella anläggningstillgångar till dotterföretaget för en köpeskillning om 1 180 tkr.*

*Om bolaget träffar avtal med en stiftare eller en aktieägare som innebär att bolaget förvärvar egendom mot en ersättning som motsvarar minst en tiondel av aktiekapitalet ska denna transaktion hanteras enligt reglerna i aktiebolagslagen 2 kap. 9 a §. Detta innebär bland annat att styrelsen ska underställa bolagsstämman avtalet för godkännande och lämna en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömandet av värdet på egendomen och av avtalet i övrigt. Vidare ska en auktoriserad eller godkänd revisor avge yttrande över redogörelsen.*

### Deluppgift 1.6

*Frågan är om tilläggsköpeskillingen i sin helhet bör redovisas som intäkt för räkenskapsåret 2003/04 eller om det är förenligt med god redovisningssed att redovisa en intäkt i den takt den erhålls. Även om ERUA AB inte behöver tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer kan dessa vara vägledande när det saknas lagstiftning eller annan normgivning i en specifik redovisningsfråga.*

*Enligt min bedömning är tilläggsköpeskillingen en sådan ersättning som enligt RR 11 "Intäkter" ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd. Av bilaga 2 till RR 11 framgår att intäktsredovisning i praktiken kan ske linjärt under överenskommelsens giltighetstid, exempelvis när en licenstagare har rätt att använda viss teknologi under en viss tidsperiod. Det går också att söka stöd i RR 16 rörande redovisning av eventualtillgångar. Där framgår att om det har blivit så gott som säkert att inflöde av resurser kommer att uppstå ska en tillgång redovisas i balansräkningen och den därmed sammanhängande intäkten redovisas i resultaträkningen. I detta fall kan man inte hävda att prognoserna innebär att inflödet av resurser är "så gott som säkert".*

*Jag rekommenderar alltså att man periodiserar inkomsten hänförlig till tilläggsköpeskillingen över de aktuella åren. Tillämpad metod bör framgå av tilläggsupplysningar i årsredovisningen.*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

*Det finns inga speciella skatteregler för hur en tilläggsköpeskilling vid koncernintern verksamhetsöverlåtelse ska beskattas utan god redovisningssed gäller.*

### 2. CFF AB (50 p)

#### Deluppgift 2.1

a)

*Ett företag kan ha en mängd risker som påverkar verksamheten. Ur ett revisionsperspektiv är det dock viktigt att fokusera på de risker som har en finansiell påverkan inom de närmaste 1-3 åren och som till och med kan påverka förutsättningarna för företagets fortlevnad. Vid bedömning av de finansiella riskerna är det dessutom viktigt att se till såväl sannolikheten att en händelse inträffar som, om den inträffar, om påverkan blir väsentlig. Vid riskbedömningen är det också viktigt att beakta bolagets kontrollmiljö för att kunna bedöma företagsledningens inställning till, medvetenhet om och åtgärder i frågor om interna kontroller och deras betydelse i företaget. Detta gör att kriterierna är följande:*

- *Väsentlig påverkan på den finansiella situationen*
- *Sannolikheten att händelsen inträffar*
- *Kontrollmiljön*

b)

#### **Motiv för val av riskområden:**

##### *Modetrender*

*Snabba förändringar i konsumtionsmönster och trender kan leda till minskad försäljning. Detta påverkar i sin tur varulagervärderingen som därmed blir ett väsentligt område i revisionen. Varulagret är också den största balansposten vilket innebär att ett fel i värderingen kan leda till ett väsentligt fel i koncernens årsredovisning. Varulagrets omsättningshastighet har minskat från 7,4 ggr under 2002 till 6,9 ggr under 2003 vilket ökar risken för inkurans i varulager.*

##### *Kundstruktur*

*Till följd av att bolagets kunder är av varierande storlek och att den mest expansiva regionen är Baltikum kan politisk och ekonomisk instabilitet i denna region väsentligt påverka kundernas förmåga att betala. Kundfordringarna är efter varulager den största tillgången vilket gör att ett fel i värderingen kan leda till ett väsentligt fel i årsredovisningen. En jämförelse av kundernas kredittid för 2002 och 2003 visar att kredittiden ökat, vilket indikerar en ökad risk för kundförluster.*

##### *Inköp*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

*Fluktuationer i inköpspris och leveransförseningar påverkar försäljning och varulager. Som nämnts ovan kan en felaktig värdering av varulager väsentligt påverka koncernens balans- och resultaträkningar.*

### *Valutor*

*Redovisning av finansiella instrument är komplex där felaktig redovisning kan leda till väsentliga fel i bolagets balans- och resultaträkningar. Som framgår av CFF:s riskanalys är koncernen utsatt för växelkursförändringar i framtida betalningsflöden. Den interna kontrollen avseende "Treasury-verksamheten" är således av stor betydelse och något som vi bör uppmärksamma i revisionen.*

c)

### **Påverkan på revisionen:**

#### *Modetrender och inköp*

*Såväl modetrender som inköp påverkar varulagervärdering och kostnad för sålda varor. De processer som påverkas av dessa risker avser inköp och upprättande av bokslut. Det är av stor vikt att vi i revisionen skapar oss en god förståelse för hur dessa processer fungerar. Vi måste också i revisionen skapa oss en uppfattning om hur varulagervärdet är uppbyggt och se till att såväl lägsta värdets princip följs som att värdering sker enligt FIFO eller vägda genomsnittspriser. Bolagets hantering och beräkning av inkurs bör också särskilt uppmärksammas i revisionen.*

#### *Kundstruktur*

*Risken som behandlar kundstruktur påverkar kundfordringar och försäljning. Det gör att försäljningsprocessen och hanteringen av kundfordringar också är väsentliga för företaget. Rutiner avseende kreditbedömningar, påminnelser, försäljningslimiter och uppföljning av förfallna kundfakturor är av stor vikt. I samband med månadsbokslut är bedömningen av reserveringsbehovet för osäkra kundfordringar betydelsefull. Vi måste i revisionen skapa oss en god förståelse för hur bolaget hanterar dessa rutiner.*

#### *Valutor*

*I revisionen är det väsentligt att säkerställa korrekt värdering av de finansiella instrumenten. Vidare är det av yttersta vikt att även granska att koncernens fastställda risk- och finanspolicy efterlevs med avseende på limiter, motparter och ingångna positioner. Då CFF Treasury Center AB:s verksamhet är riskfylld till följd av de väsentliga beloppen är en god internkontroll av yttersta vikt. Vi bör i granskningen bedöma om det finns en tillfredsställande ansvarsfördelning mellan handlare och back-office.*

## **Deluppgift 2.2**

a)

*Syftet med kategoriindelning är att optimera antalet revisionstimmar till väsentliga och riskfyllda enheter.*

*När man gör kategoriindelningen kan man exempelvis utgå från hur stor del av omsättningen som de olika bolagen står för av koncernens totala omsättning. Motsvarande*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

resonemang kan föras avseende balansomslutningen. Erfarenhet från tidigare år bör också beaktas vid indelningen.

I och med att bokslutskommunikén kommer att publiceras den 15 februari kommer endast bolag med granskningsomfattning "full audit" och "review engagement" att vara reviderade vid detta tillfälle. Det är därför viktigt att man täcker en relativt hög andel av koncernens omsättning och balansomslutning vid granskning av bolag enligt dessa kategorier.

b)

Med den indelning som Rickard Mattsson föreslagit kan omfattningen av granskningen sammanställas enligt följande:

<b>Granskningsomfattning</b>	<b>Omsättning</b>	<b>Procent</b>	<b>Balansomslutning</b>	<b>Procent</b>
Revision	1 350	75 %	831	82 %
Översiktlig granskning	208	12 %	95	9 %
Legalt krav	194	11 %	72	7 %
Granskning enligt särskild överenskommelse	37	2 %	12	2 %
<b>Totalt</b>	<b>1 789</b>	<b>100 %</b>	<b>1 010</b>	<b>100 %</b>

Enligt Rickards förslag har större bolag med flera revisionsrisker och en väsentlig del av koncernens omsättning och/eller balansomslutning tilldelats kategorin "Revision". För dessa bolag existerar både risker i varulagervärdering och kundfordringar. Detta gäller inte CFF Treasury Center AB, men i det bolaget finns en komplexitet vad gäller värdering och redovisning av finansiella instrument.

Dock påpekar jag för Rickard att försäljningsbolagen i Tyskland och Frankrike inte utgör en väsentlig del av koncernens omsättning och/eller balansomslutning varför jag ifrågasätter hans val av revisionsomfattning för dessa.

Bolaget i Portugal är en tillverkande enhet som endast säljer internt vilket gör att det inte finns någon risk för osäkerhet beträffande värdering av bolagets kundfordringar. Dock bör beaktas att risken avseende värdering av egentillverkat varulager existerar för detta bolag. Detta gör att bolaget tilldelats kategorin "Översiktlig Granskning". Även de två största försäljningsbolagen har tilldelats denna kategori till följd av den relativt stora omsättningen och frågorna kring värdering, avklipp samt existens rörande kundfordringarna.

Motiv för timfördelning:

Moderföretaget har tilldelats 300 timmar, d.v.s. ca 19 % av den totala revisionsinsatsen. Förutom revisionen av moderföretaget ingår även koordinering av revisionen av dotterföretagen, upprättande av revisionsinstruktioner samt granskning av koncernredovisningen.

CFF Treasury Center AB har tilldelats 100 timmar, d.v.s. ca 6 % av total revisionsinsats. Orsaken till det relativt höga antalet timmar är att verksamheten är förknippad med

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmall

*relativt hög risk och komplexa transaktioner. Det krävs också specialistkompetens för revisionen av de finansiella instrumenten.*

*De tillverkande enheterna kommer till följd av bl.a. revision av egentillverkat varulager och den högre omsättningen att kräva mer tid än försäljningsenheterna. Även de större försäljningsbolagen har tilldelats fler timmar till följd av att de innebär större risk avseende värderingen av kundfordringarna samt att de har rapporteringskrav till koncernrevisorn.*

*Bolagen inom kategorin "Årsredovisning" har tilldelats relativt få timmar till följd av att de inte har några väsentliga risker. Avvikelsesrapportering sker till moderföretagets revisor i samband med revision av årsredovisningen.*

*Även vid fördelning av timmar ifrågasätter jag Rickards resonemang för bolagen i Tyskland och Frankrike.*

### Deluppgift 2.3

*Som ansvarig revisor i moderföretaget har jag att besluta om omfattningen av revisionen av dotterföretagen. Till följd av att det norska dotterföretaget endast utgör en mycket begränsad del av koncernens omsättning och balansomslutning finns det ingen anledning att ur ett koncernperspektiv utföra en "Revision" av detta bolag.*

*Jag tillmötesgår ekonomidirektörens önskan genom att föreslå att vi utför en särskild granskning av bolagets interna kontroller och bokslutsprocessen då såväl VD som ekonomichef har lämnat företaget. Då rapportering av detta arbete enligt tidplanen inte sker förrän den 15 maj föreslår jag att internkontrollgranskning utförs under hösten med en särskild avrapportering före årsbokslutet så att eventuella problem kan identifieras i god tid. Jag föreslår vidare för ekonomidirektören att tilläggsfakturering kommer ske för denna utökade rapporteringsplikt. Tilläggsfakturering bedöms komma att omfatta ca 20-30 timmars insats.*

*Vad gäller kravet från den norske revisorn förklarar jag att det är jag som "koncernrevisor" som har ansvaret för att fördela resurserna inom koncernen. Jag ber honom lämna in en budget där han visar hur han tänkt använda tiden och baserat på den gör jag en avvägning om det är rimligt att ge honom extra timmar detta år. Jag hänvisar också till de extra 20-30 timmarna han får fakturera till följd av internkontrollgranskningen.*

### Deluppgift 2.4

*Denna fråga aktualiserar bestämmelserna i revisorslagen 21 §. Av nämnda paragraf framgår att revisorn ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. När sådana omständigheter uppkommer är presumptionen att revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag. I det enskilda fallet kan det dock föreligga särskilda omständigheter eller det kan ha vidtagits åtgärder som medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn ska dokumentera sitt ställningstagande.*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmall

Som framgår av EG-kommissionens rekommendation om revisorers oberoende i EU, B.3.2 (FAR:s samlingsvolym del II, 2003, s. 160) bör, då en medarbetare lämnar revisionsbyrån och går över till revisionsklienten, revisionsbolagets policy och förfarande innefatta:

a) krav på att medarbetare i revisionsteamet omedelbart informerar revisionsföretaget om det uppstår en situation som innebär att han/hon kan komma att anställas av revisionsklienten

b) en omedelbar granskning av det revisionsarbete som den aktuella personen har utfört i samband med den pågående revisionen eller, om tillämpligt, den senast utförda revisionen. Denna granskning bör utföras av en överordnad på revisionsområdet.

Andra regler av stor betydelse i sammanhanget är IFAC:s yrkesetiska regler 8:140, 8:141 och 8:142 (FAR:s samlingsvolym del II, 2003, s. 135 – 136). Där framgår bl.a. att det förhållandet att en person i revisionsteamet tar anställning hos revisionsklienten kan ge upphov till oberoendehot i form av egenintressehot, vänskapshot och skrämshot.

Mot bakgrund av ovanstående ska jag bedöma hur stort oberoendehotet är och vilka åtgärder det föranleder. Härvid beaktar jag att Anna som ekonomidirektör hos CFF kommer att vara en ledande befattningshavare hos min revisionsklient med direkt och betydande inflytande över föremålet för granskningen. Därmed är det fråga om sådana omständigheter som kan skapa hot mot oberoendet i form av egenintressehot, vänskapshot och skrämshot (IFAC 8:140 och 8:141). Om det är ett förhållandevis lindrigt oberoendehot – med hänsyn både till Annas befattning i revisionsteamet respektive revisionsföretaget och till övriga faktorer, bl.a. omfattningen av det eventuella samröre hon fortsättningsvis kommer att ha med revisionsteamet (IFAC 8:141) – bör åtgärderna kunna begränsas till att hon omedelbart lämnar teamet och att hennes utförda arbete omedelbart granskas av mig eller annan överordnad revisor (EG-rekommendationen B.3.2.b och c). Vidare ska utses en ersättare för Anna i revisionsteamet som har tillräcklig erfarenhet i förhållande till henne (IFAC 8:141). Ju större oberoendehotet är desto mer långtgående åtgärder krävs. Exempelvis kan Annas befattning i revisionsteamet ha varit sådan att oberoendehotet blir större (IFAC 8:141). (Av frågan framgår att Annas formella befattning i teamet har varit granskningsledare för koncernen, men det finns inga närmare uppgifter om i vilken mån jag som huvudansvarig revisor har förlitat mig på hennes arbete.) Om jag i hög grad har förlitat mig på hennes arbete eller om hennes befattning i revisionsteamet av annan orsak har varit särskilt betydelsefull måste hennes utförda arbete granskas av en överordnad revisor utanför teamet (dvs. i så fall är det inte tillräckligt att den granskningen görs av mig). Även Annas befattning i revisionsföretaget har betydelse (IFAC 8:141). Om hon t.ex. är delägare blir oberoendehotet större än om hon ”bara” är anställd. Om det är fråga om ett mycket stort oberoendehot, t.ex. om Anna skulle vara en ”nyckelrevisionspartner” i revisionsföretaget, uppstår ”en oacceptabelt hög risk med avseende på oberoendet” (EG-rekommendationen B.3.4). Om hon i så fall ändå tillträder befattningen som ekonomidirektör hos CFF vid den planerade tidpunkten (dvs. innan det gått två år som föreskrivs i EG-rekommendationen) kan varken jag eller någon annan revisor inom revisionsföretaget längre inneha revisionsuppdraget i CFF. Om jag inte kan avgöra vilka åtgärder som föranleds av oberoendehotet överväger jag att ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden enligt 22 § revisorslagen.

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

### Deluppgift 2.5

*Det har ännu inte skapats någon tydlig praxis för hur en revisionskommitté/-utskott (nedan revisionskommitté) i Sverige arbetar och när den bör inrättas. Något formellt krav på revisionskommitté finns inte enligt svensk lagstiftning eller i noteringsavtalet.*

*En revisionskommitté är en inom styrelsen särskilt utsedd grupp. Styrelsens samlade ansvar förändras inte på grund av etablering av en revisionskommitté. Det är viktigt att se till att de som ingår i revisionskommittén har goda ekonomiska kunskaper.*

*Revisionskommitténs funktion och uppgift kan vara att arbeta med frågor som kontrollmiljö, bedömning av företagets riskhanteringsprocess, utvärdering och uppföljning av redovisningsprinciper och den finansiella rapporteringen. Vidare bör kommittén följa den interna och externa revisionsprocessen.*

*Möjligheter med en revisionskommitté:*

- *Större fokus och mer engagemang för revisionsfrågor*
- *Stöd och kontaktorgan för intern- och externrevisorerna*
- *Tydliggörande av styrelsens ansvar för frågor såsom redovisningsprinciper och finansiella rapporter*
- *Diskussion kring revisorns opartiskhet och självständighet vid t.ex. fristående rådgivning*

*Risker med en revisionskommitté:*

- *Det finns risk att externrevisorn endast kommunicerar med delar av styrelsen, dvs. revisionskommittén*
- *Mindre engagemang och minskat intresse från övriga styrelseledamöter*
- *Oklara ansvarsförhållanden mellan revisionskommittén och övriga styrelseledamöter*

### Deluppgift 2.6

- a) *URA 22 Redovisning av försäkringsersättning reglerar hur den förstörda produktionsanläggningen, ersättning från försäkringsbolaget och anskaffning av ny anläggning ska redovisas.*

*Enligt detta uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp utgör förlust eller skada på en materiell anläggningstillgång, ett därpå orsakat krav på ersättning från annan och ett därpå följande inköp eller återställande av en ersättningstillgång olika ekonomiska händelser som ska redovisas var för sig.*

*I fallet för CFF ska redovisningen därmed ske enligt följande:*

- *Den förstörda anläggningstillgången ska skrotas och redovisas i enlighet med p. 32 i RR12. Detta innebär att förlusten ska redovisas i rörelseresultatet, dvs. en kostnad motsvarande restvärdet på 18 mnkr.*

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svarsmodell

- Om ett företag förväntas erhålla ersättning från annan juridisk person som kompensation för materiella anläggningstillgångar vilka skadats ska en intäkt redovisas för ersättningen. I detta fall kommer försäkring att täcka nyanskaffning av maskiner uppgående till 22 mnkr. Det innebär att en intäkt redovisas uppgående till 22 mnkr.
- Enligt p. 4 och 6 ska materiella anläggningstillgångar som anskaffats för att ersätta skadade tillgångar tas upp till anskaffningsvärdet. I CFF:s fall innebär det att ersättningsmaskinerna ska tas upp till 22 mnkr i balansräkningen. Beloppet om 22 mnkr kommer att skrivas av under 10 år vilket gör att en årlig avskrivning på 2,2 mnkr kommer att belasta resultatet.
- Byggtgift för installation av nya maskiner kommer att aktiveras vilket gör att denna utgift inte ska ses som en kostnad. Avskrivningen blir en kostnad uppgående till 0,12 mnkr under 2004.
- Uteblivet täckningsbidrag under tiden för installation av ny anläggning kommer också att belasta resultatet med 0,7 mnkr
- Förlorade marknadsandelar under 2005-2006 påverkar inte 2004 års resultat.

Resultateffekten blir således (mnkr):

Kostnad för skrotning av förstörda maskiner	-18
Försäkringsersättning med avdrag för självrisk	+20,5
Uteblivet täckningsbidrag	-0,7
Avskrivning byggtgift	-0,12
Ökad avskrivning	-0,2
Total resultatpåverkan 2004	1,48

- b) I detta fall hänvisas till Redovisningsrådets rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen. Med händelser efter balansdagen avses både gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna undertecknas. Som framgår av rekommendationen ska de finansiella rapporterna innehålla väsentlig information fram till den dag då de undertecknas.

I fallet när VD och ekonomidirektör inte vill göra några förändringar av årsredovisningen och därmed inte lämna upplysning om branden och dess konsekvenser måste vi ta ställning till om informationen är väsentlig för aktieägarna och andra intressenter. Resultatet före skatt för 2003 uppgår till 59 mnkr. Väsentligt belopp borde rimligen kunna sättas till 5-10 procent av resultat före skatt, dvs. 3-6 mnkr.

## Högre Revisorsexamen hösten 2003 svars mall

*Eftersom det resultatpåverkande beloppet 2004 ligger under det som kan anses väsentligt kräver vi ingen förändring av den av styrelsen redan underskrivna årsredovisningen för att kunna lämna en revisionsberättelse enligt standardutformningen.*

## Deluppgift 2.7

### *Organisation och allmänna förutsättningar*

- Vilka är motiven bakom etableringen av ett SSC?
- Hur ser projektledningen ut för detta omfattande projekt?
- Finns ansvariga personer från olika operativa funktioner inom företaget representerade i projektgruppen?
- Finns det någon representant från ledningsgruppen som följer projektgruppens arbete?
- Hur ser den framtida bemanningen och organisationen ut?
- Hur säkerställer man kunskap om koncernens verksamhet?
- Uppkommer övertalighet i andra enheter?
- Finns det avtal som tydliggör ansvaret?
- Hur ska prissättningen ske för tjänsterna som utförs av SSC?
- Hur passar ett SSC in i den nuvarande organisationskulturen?
- Vilka tjänster ska ingå hos SSC?
- Vilken plan finns det för utbildning av personalen inför etableringen?
- Hur ser dagens processer ut? Behöver dessa ses över före etableringen?

### *IT-relaterade frågor*

- Vilka investeringar kommer att krävas i nya datorsystem?
- Kommer dotterföretagen ha tillgång till redovisningsinformation lagrad hos SSC?
- Vem kommer att se till att säkerheten i systemen blir tillfredsställande?

### *Frågor kring redovisningen*

- Hur kommer historiska data att hanteras?
- Kommer samtliga enheter att lägga över redovisningen till SSC samtidigt eller hur ser tidplanen ut?
- Hur kommer man att säkerställa en korrekt avgränsning vad gäller ansvar för den finansiella informationen mellan SSC och de lokala bolagen?
- Var kommer bokföringen att förvaras? Hos de lokala företagen eller hos SSC? Vid förvaring av bokslutsmaterial utomlands krävs dispens från skattemyndigheten (gäller de svenska bolagen).

### *Skattemässiga aspekter*

- Hur hanteras mervärdesskattefrågor för att säkerställa att dessa behandlas korrekt och enligt gällande lagstiftning i respektive land?
- Vem ansvarar för redovisning av lönerelaterade kostnader och avgifter gentemot myndigheter? Det bör uppmärksammas att lokala krav kan variera mellan länder.
- Hur säkerställs marknadsmässig nivå på försäljningsintäkten?