



REVISORSEXAMEN

Svarsmall

November 2004

1. Kemitech AB (16 p)

Deluppgift 1.1

Nej det är inte möjligt för den extra bolagsstämman i oktober 2004 att besluta om utdelning av 1 500 tkr. Vid tidpunkten för den extra bolagsstämman fanns inga utdelningsbara medel i företaget, dvs. företaget hade inget fastställt fritt eget kapital i balansräkningen. Den utbetalda utdelningen var därför en otillåten utdelning enligt reglerna i ABL 12 kap. 2 §.

Deluppgift 1.2

- a. Kan företaget inte styrka kostnaden kan hela eller del av denna anses som en förtäckt utdelning till ägaren. Om företagets fria vinstmedel inte täcker debiteringen är det fråga om en otillåten utdelning enligt ABL 12 kap. 2 §. Debiteringen är sannolikt därför inte förenlig med aktiebolagslagens regler om vinstutdelning.*
- b. Om fakturan är förenlig med aktuell skattelagstiftning beror på hur den hanteras i företagets redovisning och självdeklaration. För att företaget ska erhålla skattemässigt avdrag för den debiterade management-fee krävs att kostnaden kan styrkas genom avtal eller dylikt. Att kostnaden ökat avsevärt utan att företaget erhåller någon ytterligare motprestation gör att företaget löper stor risk att få en ej avdragsgill kostnad på minst 2 mnkr (3 mnkr – 1 mnkr).*
- c. Anders är i sin roll som VD ansvarig för att sköta företagets löpande förvaltning. Om företaget betalar en faktura som leder till att företaget skadas medför det risk för skadeståndsskyldighet för honom. Vidare kan Anders anses ha medverkat till att en otillåten utdelning lämnats. Hans ansvar blir att agera på så sätt att företaget inte löper risk att skadas eller bryter mot aktiebolagslagens regler om utdelning. Han bör skriftligt meddela både styrelsen och moderföretaget att han inte kommer att medverka till att fakturan ska belasta företaget. Det är viktigt att Anders kan styrka sitt agerande.*
- d. Jag bör efter det att jag fått kännedom om storleken på management-fee- debiteringen skriva ett PM till företagets styrelse där jag begär att få ta del av underlag till den ökade debiteringen från moderföretaget. Detta eftersom jag måste förvissa mig om att kostnaden har en verklig grund och att företaget erhåller en relevant motprestation. I mitt PM kommer jag att beskriva aktuella civilrättsliga och skattemässiga regler. Jag redogör för risken för skadeståndsansvar för styrelsens ledamöter om företaget accepterar och betalar den aktuella fakturan utan att något relevant underlag erhållits från moderföretaget.*

Om inget tillförlitligt underlag erhålls och moderföretaget inte ändrar sin debitering efter det att jag sänt dem mitt PM bör jag sända styrelsen en erinran enligt ABL 10 kap. 35 §. Jag bör även nämna att den skada som företaget tillfogas med anledning av debiteringen är så väsentlig att jag sannolikt måste avstyrka att styrelsen beviljas ansvarsfrihet på kommande bolagsstämma.

2. Språkutbildarna AB (34 p)

Deluppgift 2.1

- a. *Jag inleder med att konstatera att vi alla blivit vilseledda och att man aldrig kan skydda sig fullt ut för händelser av denna karaktär. Nu gäller det dock i första hand att lösa de akuta problemen för att säkerställa företagets fortlevnad. Beträffande kritiken mot mig som revisor förklarar jag att kritiken ska riktas mot styrelsen och inte mot mig. Det är styrelsen som ansvarar för företagets organisation och förvaltning. Det är styrelsens skyldighet att se till att bokföring, medelsförvaltning m.m. kontrolleras på ett betryggande sätt oavsett om bokföringen görs av egen personal eller hos en extern redovisningsbyrå.*

Styrelsen ska fortlöpande bedöma företagets och koncernens ekonomiska situation, vilket inte har fungerat i detta fall. Vidare ska styrelsen årligen upprätta skriftliga instruktioner avseende arbetsfördelningen mellan styrelsen och verkställande direktören.

Vidare upplyser jag Paul om mitt ansvar i egenskap av företagets revisor. Jag ansvarar för granskningen av årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Min granskning ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Mot bakgrund av den granskning jag gjort vid mitt besök hos företagets redovisningsbyrå, med efterföljande samtal med Marie, anser jag att jag har följt god revisionssed.

- b. Åtgärder rörande befarad kapitalbrist och befarat obestånd

Styrelsen bör beakta reglerna i ABL 13 kap. 12 §, då det finns skäl att anta att företagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.

Resultatprognoser för de närmaste månaderna bör upprättas.

Styrelsen bör undersöka olika möjligheter att täcka bristen i eget kapital. Exempelvis kan dotterföretaget lämna koncernbidrag, delägarna kan lämna aktieägartillskott m.m.

Styrelsen bör se till att ett åtgärdsprogram tas fram för att förbättra företagets resultat och ställning.

Styrelsen bör utreda om företaget är på obestånd genom att analysera framtagna likviditetsprognoser och bedöma möjligheterna till framtida finansiering.

Styrelsen bör undersöka olika möjligheter att förbättra företagets likvida situation, genom att exempelvis få till stånd en avbetalningsplan avseende de retroaktiva pensionspremierna, söka ny finansiering, frigöra kapital genom factoring m.m.

Jag kommer fortlöpande att hålla mig informerad om företagets utveckling.

Svarsmall Revisorsexamen

- c. *Jag försöker att få en objektiv bild av händelseförloppet avseende de förlorade kunderna och den försenade ITP-anslutningen av flera nyanställda. Jag intervjuar därför företagets tidigare VD Marie och företrädare hos redovisningsbyrån samt vid behov annan personal och enskilda styrelseledamöter.*

Jag granskar upprättad årsredovisning och gör en fördjupad granskning för att säkerställa att det inte finns ytterligare "övertaskningar" avseende företagets intäkter eller pensionskostnader.

Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. Jag går därför noga igenom styrelsens skriftliga arbetsordning och eventuell VD-instruktion för att bedöma efterlevnaden av dessa.

Jag tar del av de senaste styrelseprotokollen och följer upp vad som behandlats på styrelsemötena.

Utifrån slutsatserna från min granskning måste jag ta ställning till om VD eller styrelsen uppsåtligt eller av oaktsamhet orsakat företaget ekonomisk skada. Föreligger någon sådan åtgärd eller försummelse från VD eller styrelseledamot som kan föranleda ersättningsskyldighet mot företaget leder detta i regel till ett avstyrkande av ansvarsfrihet för förvaltningen under räkenskapsåret.

Deluppgift 2.2

Immateriella anläggningstillgångar – Licenser

Programvarulicenserna får tas upp till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och ett beräknat planerligt restvärde. Det ursprungliga anskaffningsvärdet bör sålunda reduceras med planerlig avskrivning om 20 % per år och ställas i relation till nettoförsäljningsvärdet.

Materiella anläggningstillgångar – Övervärden i leasingavtal

Om de leasade bilarna omgående kan lösas in och säljas får man i kontrollbalansräkningen ta upp ett övervärde, som beräknas som skillnaden mellan nettoförsäljningsvärdet och lösenvärdet.

Finansiella anläggningstillgångar – Andelar i koncernföretag

Aktierna i dotterföretaget kan redovisas till nettoförsäljningsvärdet. Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra med avdrag för försäljningskostnader. Om detta inte kan fastställas kan värdet på aktierna i dotterföretaget beräknas som moderföretagets andel i dotterföretagets eget kapital beräknat enligt värderingsreglerna för en kontrollbalansräkning.

Uppskjuten skatt

Uppskjuten skatt ska inte beräknas för övervärdet i andelar i koncernföretag då en framtida realisationsvinst är skattefri. Istället ska uppskjuten skatteskuld beräknas för övriga uppvärderingar i kontrollbalansräkningen. Den beräknade uppskjutna skatten ska

Svarsmall Revisorsexamen

reduceras med hänsyn till andra skattemässiga underskott som inte beaktats i den ordinarie balansräkningen.

Deluppgift 2.3

Ställningstagande inför avgivandet av revisionsberättelsen

- a. *Koncernlån är undantaget från låneförbudet (ABL 12 kap. 7 §) men kan i vissa fall innefatta en olovlig utdelning. En olovlig vinstutdelning uppkommer till den del lånebeloppet överstiger fritt eget kapital enligt senast fastställda balansräkning. Moderföretaget har i detta fall inte varit solvent vid lånetillfället per 2004-08-31 och det föreligger därför en olovlig vinstutdelning om 770 tkr (1 200 – 430) till den del lånet överstiger fritt eget kapital.*

Mot bakgrund av moderföretagets finansiella situation har utlåningen medfört betydande ekonomisk skada för företaget.

Med hänsyn till moderföretagets finansiella situation är företagsfordran hos moderföretaget om 1 200 tkr mycket osäker. Enligt min bedömning borde därför en reservering för befarad förlust ha skett med motsvarande belopp. Eftersom beloppet är väsentligt anser jag att årsredovisningen inte ger en rättvisande bild av företags resultat och ställning. Jag måste därför avstyrka att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen samt disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Delägarnas sparade semesterdagar behöver inte tas upp som semestereskuld, då delägarna är överens om att avstå från ersättning för sparad semester och detta har dokumenterats i styrelseprotokoll.

Företagets affärsöverenskommelse med moderföretagets tidigare VD Marie Andersson i samband med styrelseledamöternas förvärv av Maries aktier i moderföretaget är en rörelsefrämmande kostnad om 500 tkr. Beloppet har reglerats efter räkenskapsårets utgång och medfört betydande ekonomisk skada för företaget.

Med hänsyn till affärsöverenskommelsen med Marie och utlåningen till moderföretaget måste jag avstyrka att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

b. Förslag till utformning av revisionsberättelse:

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i Språkunderhållning AB

Org.nr xxxxxxx-xxxx

Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i Språkunderhållning AB för räkenskapsåret 2003-09-01—2004-08-31. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att jag planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när de upprättat årsredovisningen samt att utvärdera 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 ersättningsskyldig 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.

Bolagets fordringar hos koncernföretag avser en fordran hos moderföretaget om 1 200 000 kronor. Mot bakgrund av moderföretagets finansiella situation är det mycket tveksamt om betalning kommer att inflyta. Fordrans verkliga värde bedöms väsentligt understiga det värde som upptagits i balansräkningen.

På grund av detta fel anser jag att årsredovisningen inte har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed 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 samt disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Under räkenskapsåret har medel överförts till moderföretaget uppgående till 1 200 000 kronor. Vid tiden för utlåningen saknade moderföretaget återbetalningsförmåga och

Svarsmall Revisorsexamen

någon säkerhet ställdes inte. Till den del lånet översteg utdelningsbara medel är utlåningen i strid med 12 kap. 2 § ABL. Utlåningen till moderföretaget har medfört skada för bolaget.

Bolaget har ingått en förpliktelse avseende styrelseledamöters förvärv av aktiepost i moderföretaget Språkutbildarna AB. Förpliktelsen har medfört att bolaget belastats med en rörelsefrämmande kostnad om 500 000 kronor vilket medfört betydande ekonomisk skada för bolaget.

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

Helsingborg den 22 november 2004

NN

Godkänd revisor

3. Sportmax AB (50 p)

Deluppgift 3.1

- a. Enligt RR 13 Intresseföretag p11 ska intresseföretagsandel redovisas till anskaffningsvärdet, varför någon ökning av värdet på intresseföretagsandelen med företagets andel (49%) av årsvinsten inte ska göras i Sportmax AB. Sportmax AB ska inte heller i resultaträkningen redovisa intäkt från intresseföretag avseende andel av årsvinsten.

I Sportmaxkoncernen är det korrekt att eliminering ska ske av reavinsten från försäljningen av rörelsen i Sportdojan AB till ett annat identiskt ägt intresseföretag. Koncernens vinst ska inte påverkas av en koncernintern överlåtelse.

- b. Vinst som uppkommer vid försäljning av en verksamhet eller verksamhetsgren är inkomstskattepliktig fullt ut. Den ska därmed ingå i beskattningsunderlaget för inkomstskatt. Sportdojan AB har därför inte beräknat sin inkomstskatteskostnad korrekt.

Enligt 3 kap. 25 § ML tas någon mervärdesskatt inte ut när tillgångar överläts i samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren. I det här fallet är det fråga om överlåtelse av hel verksamhet varför Sportdojan AB har gjort rätt som inte redovisat någon utgående mervärdesskatt på försäljningen.

Deluppgift 3.2

Inledningsvis konstaterar jag att försäljningsprogrammet är verksamhetskritiskt. En granskning av försäljningsprogrammets tillförlitlighet är därför en väsentlig del av revisionen.

Innan jag bestämmer vilka revisionsåtgärder som ska utföras diskuterar jag tänkbara risker med en IT-revisor. De revisionsåtgärder som jag bör vidta med utgångspunkt från denna diskussion är:

- *Uppföljning av att programdokumentation finns och är uppdaterad.*
- *Granskning av supportrutiner.*
- *Granskning av behörighetstilldelning. Uppföljning av att logglistor finns som visar vilka ändringar som gjorts i programmet, när dessa gjorts och av vem. Granskning av att tillfredsställande internkontroll finns.*
- *Testning av nyckelkontroller så att försäljningshändelser behandlas korrekt av försäljningsprogrammet och att underlagen som produceras till redovisningen är riktiga.*
- *Granskning av företagets hantering av behovet av ytterligare programutveckling.*

Svarsmall Revisorsexamen

- Granskning av back-up rutiner och hur driftsavbrott hanteras.
- Granskning av den fysiska säkerheten.

Deluppgift 3.3

- a. Bokföring bör ske av bonusbeloppet samtidigt som bokföringen av försäljningen sker. Försäljningsintäkterna minskas med bonusbeloppet och i balansräkningen redovisas bonusbeloppet som en avsättning/skuld. Se nedanstående exempel vid ett antagande om bonus på 100 kr.

Försäljning (RR)	Avsättningar (BR)
Bonus 100	Bonus 100

- b. Då det är första året som bonussystemet tillämpas är det svårt att bedöma om hela avsättningen är nödvändig eftersom Sportmax AB inte vet hur stor nyttjandegraden kommer att bli. Avsättningen ska dock alltid motsvara den aktuella bästa uppskattningen av nyttjandegraden, vilket med stor sannolikhet innebär att bonusskulden ska redovisas till sitt fulla belopp det första året om inte utredning eller statistik med stor tillförlitlighet och säkerhet skulle visa något annat.

Kommande år bör bonusavsättningen värderas i bokslutet för att motsvara den beräknade nyttjandegraden. Företaget har då information om hur stor nyttjandegraden blev under det första året, varför en uppskattning bör kunna göras med utgångspunkt från denna.

- c. När kunden utnyttjar sin bonus sker redovisning enligt nedan. Varukostnaden för den uthyrda varan antas uppgå till 50 kr.

Kostnad sålda varor (RR)	Försäljning (RR)
Uttag 50	Bonus 100

Avsättningar (BR)	Varulager
Bonus 100	Uttag 50

Svarsmall Revisorsexamen

Deluppgift 3.4

När jag som revisor ska uttala mig i rätten gäller allmänt att jag måste beakta bestämmelserna i 26 § revisorslagen, 10 kap. 37 § ABL samt upplysningskyldigheten i 10 kap. 41-42 §§ ABL. Vidare måste jag göra överväganden utifrån FAR:s regler om tystnadsplikt- och upplysningsplikt. Rättegångsbalkens regler om vittnesplikt 36 kap. aktualiseras också. Se vidare FAR:s uttalande om "Skyldighet för ledamot att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar på begäran av myndighet".

I Sverige gäller allmän vittnesplikt men i 36 kap. 5 § rättegångsbalken undantas vissa yrkesgrupper från vittnesplikt. Revisorer hör dock inte dit. En revisor som kallats som vittne måste inställa sig och svara sanningsenligt på de frågor som ställs. Revisorn har i detta fall en lagstadgad skyldighet enligt rättegångsbalken att yttra sig som tar över tystnadspliktsreglerna i revisorslagen, och ABL. Det finns situationer då revisorn inte behöver yttra sig, t.ex. om han genom sitt vittnesmål skulle röja egna eller klienters yrkeshemligheter. Den situationen bedöms inte föreligga här. Dessutom är det klienten som ber revisorn att uttala sig i detta fall. Se vidare FAR:s saml. vol. del 2 s. 120 5:e punkten.

I tingsrätten kan jag uttala mig om att värdet på varumärket enligt den bedömning som parterna gjorde vid förvärvet uppgick till 9 mnkr. Jag kan även lämna upplysningar om värdeminskningen på varumärket om jag har gjort en självständig bedömning av denna. En gyllene regel är dock att vara måttfull i uttalanden, utgå ifrån underbyggda fakta och att undvika spekulationer.

Deluppgift 3.5

Då det kvarstår osäkerhet kring företagets lönerutiner ökar risknivån i lönehanteringen. Den ökade osäkerheten innebär att jag antingen måste utöka omfattningen av de tester jag gör avseende företagets kontroller i lönehanteringen eller utföra mer omfattande substansgranskning. Vidare beaktar jag eventuell risk för oegentligheter. Konkret innebär detta att jag kan göra fler tester av lönerutinen vad avser källskatteavdrag och utbetalade månadslöner för att säkerställa att de identifierade bristerna inte är systematiska. Om jag istället väljer att utöka substansgranskningen innebär detta att jag måste genomföra granskning av redovisad lönekostnad i resultaträkning och redovisade löneskulder i balansräkning i en sådan omfattning att risken för väsentliga fel inte längre föreligger.

Efter genomförd granskning sammanfattar jag mina iakttagelser och rekommenderar företagsledningen att utreda varför problem har uppstått och baserat på detta vidta åtgärder.

Jag sammanfattar mina noteringar i ett skriftligt PM till VD och ekonomichef. Om inga åtgärder vidtas tillskriver jag företagets styrelse.

Deluppgift 3.6

- a. *Värderingen av artiklarna ska ske enligt FIFU-metoden. Artiklarna ska värderas individuellt till faktiskt anskaffningsvärde eller till vägda genomsnittliga anskaffningspriser. Den föreslagna prissättningen leder till för lågt lagervärde i det fall en värdering görs till det senaste tillämpade anskaffningsvärdet och detta understiger genomsnittliga anskaffningsvärdet. Värderingsprincipen utgör således ej god redovisningssed.*
- b. *Värderingen av artiklarna ska ske post för post till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Det verkliga värdet utgörs av nettoförsäljningsvärdet som förenklat kan beräknas som det pris som förväntas kunna uppnås i rörelsen vid normal försäljning i den löpande verksamheten efter avdrag för beräknade försäljningsmetoder.*

Artiklarna ur det äldre produktsortimentet bör därför urskiljas och man bör här jämföra genomsnittligt vägt anskaffningspris med nettoförsäljningsvärdet och åsätta artiklarna det lägsta värdet.

- c. *Företaget behöver inte periodisera skillnaden mellan terminskurs och dagskurs över terminskontraktets längd. Vid terminssäkring får istället terminskursen användas vid värderingen som är en lättnadsregel jämfört med BFN R7 p. 16 (BFNAR 2000:3 p. 3.2.1)*

Deluppgift 3.7

- a. *I mitt uppdrag som revisor ingår att bedöma om prognoserna är förenliga med annan information i årsredovisningen och inte ger en vilseledande bild av företaget. Vidare ber jag om skriftlig bekräftelse från företagsledningen rörande uttalandet i förvaltningsberättelsen. Jag kontaktar en erfaren kollega och införskaffar en "second opinion" till mina ställningstaganden om VD:s och styrelsens antaganden om framtida tillväxt.*

Jag meddelar Lars Svensson att jag kan komma att behöva längre tid för att avlämna min revisionsberättelse med hänsyn till skrivningen i förvaltningsberättelsen om den prognostiserade mycket höga tillväxttakten. Jag diskuterar med VD, styrelsens ordförande och övriga i styrelsen om realismen i framtidsprognoserna. Jag begär också in underlag till hur prognoserna beräknats och bedömer vidtagna åtgärder för att möjliggöra tillväxt samt bedömer huruvida rimlig omsorg i övrigt iakttagits.

Om prognoserna i förvaltningsberättelsen bedöms vara vilseledande skriver jag en erinran till moderföretagets styrelse. Om rättelse ej sker överväger jag anmärkning i min revisionsberättelse.

Svarsmall Revisorsexamen

b. Förslag till utformning av erinran

Till styrelsen i Sportmax AB

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

I utkast till förvaltningsberättelsen beskrivs att styrelse och VD prognostiserar en årlig omsättningstillväxt i Sportmaxkoncernen i storleksordningen 200 – 300 %.

Underlagen till nämnda prognoser och planerade åtgärder för att möjliggöra denna kraftiga tillväxt styrker enligt min mening inte beskrivningen i förvaltningsberättelsen om den antagna kraftiga tillväxten. Mot denna bakgrund anser jag att det därför föreligger en stor risk för att utomstående läsare av årsredovisningen blir vilseledda.

Styrelsen bör därför i förvaltningsberättelsen lämna en mer nyanserad bild av Sportmaxkoncernens framtida tillväxttakt. Om så ej sker kommer jag att överväga att i min revisionsberättelse upplysa om min tveksamhet till lämnade prognoser.

Stockholm den 23 november 2004

NN

Godkänd revisor