

SVARSMALL
HÖGRE
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2009

© Revisorsnämnden 2009

3. Trisolde Production AB

Deluppgift 3.1

Av ÅRL 2 kap 4 § p 5 framgår att beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter ska värderas var för sig. Enligt RedR 5 p 2.1 a) kan portföljer med noterade aktier värderas kollektivt vilket är ett specifikt undantag från principen om värdering post för post. Av bolagets finanspolicy framgår att man vill uppnå riskspridning genom att placera i flera olika företag. Min slutsats är att en kollektiv värdering kan göras eftersom de olika aktierna som används för riskspridning kan betraktas som en enhet (portfölj). Om avvikelser görs från ÅRL 2 kap 4 § p 5 ska upplysning lämnas i not till skälen. Upplysning ska även lämnas om bedömd effekt på bolagets ställning (ÅRL 5 kap 4 § b).

Enligt ÅRL 4 kap 9 § ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen (börskursen). Detta innebär att värdeförändringar efter balansdagen inte ska beaktas. Om innehavet betraktas som en portfölj innebär detta att en nedgång i värdet på en aktiepost inte behöver ge anledning till nedjustering av det redovisade värdet så länge portföljen totalt sett är bokförd till ett värde som inte överstiger börsvärdet på balansdagen.

Portföljen bör tas upp till 30 315 000 kr per den 31 december 2008. En redovisning till anskaffningsvärde är ej förenligt med god redovisningssed.

Deluppgift 3.2

Med hänvisning till ÅRL kap 6 § 1 och BFN U 96:6 råder jag Agnes att skriva fylligt i förvaltningsberättelsen om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer. BFN anger krav på alla företag att lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen ”om viktiga externa faktorer som påverkar företagets ställning och resultat”, dvs förhållanden som inte redovisas i balans- och resultaträkningar, men som behövs för att kunna bedöma företagets utveckling. Trisolde Production är ett större företag enligt definitionen i ÅRL och kraven är högre ställda än för mindre företag.

Jag känner till riskbilden som finns beskriven i bakgrunden för Trisolde Production AB och bedömer att samtliga dessa förhållanden bör omnämnas. Enligt ÅRL ska större företag ange tillämpliga principer för säkring, exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker och andra marknadsrisker och omfattar framför allt kundfordringar, leverantörsskulder, banktillgodohavanden och upplåning. Bolaget har lån i utländsk valuta och en del av dessa är skyddade av terminsavtal. Bolaget gör en del av sina inköp från Kina och de huvudsakliga kunderna är ett antal exklusiva butiker i Stockholm, London och Moskva. Ett reellt hot inför framtiden är att en av Trisolde Production ABs största underleverantörer har finansiella svårigheter. Enligt ÅRL ska även operationella risker beskrivas avseende större företag. Eftersom operationella risker är företagsspecifika definieras dessa inte i ÅRL.

Att beskriva risker och osäkerhetsfaktorer behöver inte bara vara negativt – här finns möjligheten att beskriva hur bolaget gör för att minimera sin exponering och hantera sina risker. Det bör också förklaras varför en till synes bransch-omfattande risk, att konsumtionen generellt minskar, inte är relevant för Trisolde Production AB.

Deluppgift 3.3

Mkr	Konsultens värdering av det förvärvade bolaget	Bolagets förslag till förvärvsanalys i enlighet med RR 1:00	Korrigerat förslag till förvärvsbalans i enlighet med RR 1:00	Förslag enligt IFRS
Materiella anläggningstillgångar	80	80	80	80
Omsättningstillgångar	70	70	70	70
Långfristiga skulder	-60	-60	-60	-60
Kortfristiga skulder	-40	-40	-40	-40
Domännamn på Internet	5			5
Kundlista	10			10
Orderstock	2			2
Varumärken	5			5
Patenterad teknologi	3	3	3	3
Värde på arbetskraftsstyrka	35	35	-	-
Summa tillgångar och skulder	110	88	53	75
Uppskjuten skatt			-6	-12
Goodwill		42	83	67
Anskaffningskostnad		130	130	130

- a. Regler för värdering av tillgångar och skulder till verkligt värde i förvärvsbalansen framgår av RR 1:00 p 49 och framåt. Beräkningen ska grundas på väl dokumenterade överväganden eller, vid behov, på värdering av oberoende part. Värderingen i uppgiften av materiella anläggningstillgångar, omsättningstillgångar, långfristiga samt kortfristiga skulder förutsätts vara korrekt då inget annat framgår av bakgrunden.

Immateriella tillgångar redovisas till verkligt värde vilket fastställs med hänvisning till en aktiv marknad enligt definitionen i RR 15. I avsaknad av en aktiv marknad värderas en immateriell tillgång till det värde som tillgången skulle kunna överlåtas till mellan kunniga personer som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Värde på arbetskraftsstyrka uppfyller inte kriterierna för immateriella tillgångar (förvärvaren saknar kontroll över denna, RR 15 p 15) och ska därför ej tas med i förvärvsbalansen. I övrigt är upptagna poster i enlighet med RR 1:00.

Såväl bolaget som konsulten har glömt uppskjuten skatt på verkligt värde-justeringar i förvärvsbalansen. Uppskjuten skatteskuld uppgår till 6 Mkr i det korrigerade förslaget (verkligt värdejustering jämfört med redovisade värden i dotterbolaget netto 23 Mkr gånger skattesatsen 26,3% ger 6 Mkr).

- b. En förvärvsbalans enligt RR 1:00 skulle sannolikt se ut som ovan. Kriterierna för att redovisas som immateriell tillgång är att tillgången ska vara identifierbar, kontrollerbar och ge framtida ekonomiska fördelar. Eventuellt skulle jag kunna argumentera för att även kunna ta upp domännamn och varumärken om det finns en aktiv marknad och tillgången i övrigt uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång enligt RR och ÅRL. Kundlista och orderstock kan sannolikt inte tas upp enligt RR. I en förvärvsanalys enligt IFRS bör samtliga poster, med undantag av arbetskraftsstyrka, kunna tas upp förutsatt att de uppfyller kraven på immateriell tillgång enligt IAS 38, se även tillämpningsbilagan till IFRS 3.

En förvärvsbalans enligt RR1:00 eller IFRS 3 behöver inte nödvändigtvis skilja sig åt. Den enda reella skillnaden ligger i bestämmandet av verkligt värde på tillgången där IAS 38, p 33 innehåller en presumptionsregel som går ut på att om man har betalat för tillgången som en del i förvärvet så har man också uppfyllt sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) ”det är sannolikt att de förväntade framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget.” RR 15 p 28 säger att ” Det krävs ingående bedömningar för att avgöra om en immateriell tillgång i ett förvärvat företag kan värderas på ett så tillförlitligt sätt, att den kan redovisas som tillgång i balansräkningen.” Ett motiv som skulle kunna lämnas för att vissa poster ej tas med enligt RR 1:00 är en hänvisning till RR 15 p 28.

- c. IFRS ska tillämpas första gången i de finansiella rapporterna som upprättas per den 31 december 2010, vilket innebär att företagets tidpunkt för övergången till IFRS är den 1 januari 2009 (IFRS 1, p 8). Företaget måste tillämpa standarder som är giltiga för perioder som slutar den 31 december 2010 när den upprättar sin ingångsbalansräkning per den 1 januari 2009. Förvärvet under 2009 måste alltså räknas om. Det är valfritt för bolaget att räkna om eventuella förvärv före 1 januari 2009. Om bolaget väljer att räkna om eventuella förvärv före den 1 januari 2009 måste bolaget räkna om alla förvärv som följer efter det första som räknats om.

Deluppgift 3.4

- a. Jag har utfört de granskningsåtgärder som framgår av RS 501 32SE men inte identifierat några rättstvister eller krav. Genom att ha vidtagit de åtgärder som beskrivs i RS 501 32SE anser jag mig ha erhållit tillräckliga revisionsbevis och har därför inte någon anledning att anmärka i revisionsberättelsen (RS 501, p 37)
- b. Det skulle givetvis vara beklagligt om det var som ryktet påtalar eftersom det skulle kunna skada vår tillit till Agnes. Förhållandet som sådant påverkar inte min revisionsberättelse eftersom det avser en händelse under 2009. Felet i förhållande till bolagets storlek är inte heller ett väsentligt fel eller har knytning till styrelse eller VD. Jag skulle naturligtvis inte heller agera på endast ett rykte. Inledningsvis skulle jag ta upp frågan med Agnes för att reda ut eventuella missförstånd. Förhållandet pekar även på att det kan finnas brister i den interna kontrollen.
- c. Den avgående styrelseledamoten har genomfört större inköp till bolag där han har ekonomiskt intresse och låtit Trisolde Production AB betala för dessa. Inköpen innebär att styrelseledamoten brutit mot jävsreglerna i ABL 8 kap 23 § och detta måste upplysas om i revisionsberättelsen. Inköpen har skett uppsåtligen, uppgår till

betydande belopp och har därmed medfört ekonomisk skada för bolaget. Försummelsen kan leda till ersättningskyldighet och jag avstyrker därför ansvarsfrihet för den tidigare styrelseledamoten. Anläggningstillgångar och kostnader uppgående till 5 Mkr har felaktigt redovisats i Trisolde Production AB utan att motsvarande tillgångar tillförts bolaget. Någon fordran på Leif har inte heller bokats i detta läge. Jag anser därför inte att årsredovisningen upprättats i enlighet med Årsredovisningslagen eller att jag kan tillstyrka resultat- och balansräkning eller vinstdisposition.

4. Duration Outsourcing AB

Deluppgift 4.1

Jag gör nedanstående ställningstaganden avseende redovisningen av följande händelser i årsredovisningen per 31 december 2008.

- a. Eldsvådan i bolagets datacentral påverkar ej redovisningen för 2008 eftersom eldsvådan inträffat efter räkenskapsårets slut. Om händelsen bedöms vara väsentlig – vilket beloppet inte tyder på – ska upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen (RR 26, p 6).
- b. Jag bedömer att den inträffade konkursen inte påverkar beloppen i bokslutet för Duration Outsourcing AB 2008. Upplysning i förvaltningsberättelsen krävs dock då händelsen bedöms vara av väsentlig betydelse för bolaget (RR 26, p 17).
- c. Inget beslut var taget och därmed inte heller kommunicerat per den 31 december. Jag bedömer att det räcker med upplysning i förvaltningsberättelsen men ingen påverkan i övrigt på bokslutet för 2008 (RR 26 p 18 b).
- d. Försäljningsintäkten har fastställts efter balansdagen för en tillgång såld under räkenskapsåret. Tilläggsköpeskillingen ska ingå i resultatet från försäljningen av dotterbolaget och redovisas 2008 (RR 26, p 5 c).

Se RR 26 Händelser efter balansdagen, p 18 samt 5.

Deluppgift 4.2

Vissa av posterna kan ingå i en omstruktureringsreserv under vissa betingelser. BFN har ej gett ut något allmänt råd varför RR 16 blir vägledande. Enligt RR 16 ska de finnas en detaljerad plan för omstruktureringen där det bl a ska framgå vilken verksamhet/vilka driftsställen som berörs, ungefärligt antal som kan få avgångsvederlag, utgifter som bolaget kommer att ådra sig samt när planen kommer att genomföras. Ett annat krav är att det ska ha skapats en välgrundad förväntan hos dem som berörs genom att påbörja genomförandet av planen eller genom att offentliggöra beslutet. Det räcker alltså inte med enbart ett styrelsebeslut, det ska vara kommunicerat d v s en förpliktigande händelse.

Planen ska kopplas till ett troligt utflöde av resurser och bara sådana utgifter som hör samman med omstruktureringen ska inkluderas i omstruktureringsreserven, d v s utgifterna ska sakna samband med företagets pågående verksamheter, och bolaget ska kunna göra en trolig uppskattning av beloppet.

Posterna i ekonomichefens förslag bör hanteras enligt nedan

- a. Avgångsvederlag till 6 övertaliga personer kommer att betalas ut den 25 oktober 2009.
- Kan ingå i en omstruktureringsreserv då det finns ett direkt samband med omstruktureringen, antal personer som berörs anges i planen och beloppen kan uppskattas.

- b. Lön kommer att betalas till 15 personer med arbetsplikt fram till nedläggningen av verksamheten i mars 2010.
- Kan inte ingå i en omstruktureringsreserv då utgifterna avser pågående verksamhet.
- c. Utgifter för utbildning av anställda för att öka deras möjligheter att få arbete hos en annan arbetsgivare.
- Kan ingå i en omstruktureringsreserv då det finns ett direkt samband med omstruktureringen, antal personer som berörs anges i planen och beloppen kan uppskattas. (I motsats till utbildning för personal som stannar kvar i företaget, RR 16, p 81 a).
- d. Prognostiserade rörelseförluster fram till nedläggningen.
- Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster (RR 16, p 63).
- e. Anläggningstillgångar som ej kommer att användas efter mars 2010.
- Kan inte ingå i en omstruktureringsreserv. Nedskrivningsbehovet ska prövas och eventuell nedskrivning ska minska det bokförda värdet på tillgången samt kostnadsföras omedelbart (RR 17, p 57).
- f. Utgifter som uppstår i samband med flytt av anläggningstillgångar till affärsområdet lönehantering under december 2009.
- Kan inte ingå i en omstruktureringsreserv då utgifterna avser pågående verksamhet.
- g. Hyreskostnader för lokaler som inte kommer att användas efter mars 2010.
- Kan ingå i en omstruktureringsreserv då de har ett direkt samband med nedläggningen av verksamheten.

Svenska regler stämmer väl överens med IFRS (IAS 37 p 80-81).

Deluppgift 4.3

Revisorn ska enligt 9 kap 3 § aktiebolagslagen granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Denna granskning ska, liksom revisorns granskning i övrigt, vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver. Revisorns granskning syftar främst till att klarlägga om någon styrelseledamot eller verkställande direktören företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet och om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämpliga lagar om årsredovisning eller bolagsordningen. Revisorn ska i sådana fall anmärka i revisionsberättelsen enligt 9 kap 33 § aktiebolagslagen.

Om revisorn funnit att en styrelseledamot eller VD företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ska detta anmärkas på i revisionsberättelsen. Prövningen av detta utgår från oaktksamhet varpå revisorn bedömer

om det finns risk för att ersättningsskyldighet kan uppstå och om så är fallet ska revisorn avstyrka ansvarsfrihet. Se även RS 209 Förvaltningsrevision.

Ansvarsfrihetsinstitutet bärs upp av tanken att bolagets styrelseledamöter och VD inte ska behöva oroa sig för risk för skadeståndskrav inför den fortsatta förvaltningen av bolagets angelägenheter. Med denna bakgrund fattar aktieägarna årligen beslut om ansvarsfrihet.

Avskaffas förvaltningsrevisionen innebär det att aktieägarna inte kan basera sitt beslut i ansvarsfrihetsfrågan på rekommendation från bolagets revisor. Resultatet kan bli att ansvarsfrihetsfrågan får bedömas på grundval av styrelsens uppgifter om inte ett företag frivilligt väljer att ha en förvaltningsrevision.

För VD och styrelseledamöter skulle ett upphörande av ansvarsfrihetsinstitutet kunna leda till en ny situation avseende ansvar och riskexponering. Den ökade risken kan innebära att färre är villiga att ställa upp som styrelseledamöter och att det blir svårare att attrahera kompetenta personer till styrelser vilket i sin tur kan drabba aktieägarna.

Deluppgift 4.4

- a. Familjeband och andra personliga relationer mellan en person i granskningsteamet och vissa anställda hos kunden kan skapa egenintressehot, vänskapshot eller skrämshot. Hur betydande hot sådana relationer kan ge upphov till måste bedömas från fall till fall. Om en närstående till en person som ingår i granskningsteamet är anställd med ett direkt och betydande inflytande över bolaget, kan hoten mot oberoendet i vissa fall inte reduceras till en acceptabel nivå och personen i fråga får lämna bestyrkandeuppdraget. I sin position som ekonomichef har Magnus onekligen inflytande över bolagets redovisning och bokslut. Jag bedömer att på detta tidiga stadium i deras relation kan eventuella oberoendehot betraktas som obetydliga (Revisionslagen 17 § p 5), dock kan situationen bli en annan om de blir sambo eller gifter sig. Då tvingas jag sannolikt att avgå som revisor. Om inte annat för att undvika missförstånd så kommer jag att informera styrelse och VD om den uppkomna situationen. Se även FAR SRS EtikR 1, p 290.135 – 142.
- b. Min revisionsbyrås inköp av produkter eller tjänster från en revisionskund hotar normalt inte oberoendet, förutsatt att transaktionen är en normal affärshändelse och på armlängds avstånd. Upphandlingen har skett i konkurrens och jag har inte medverkat i utvärderingen. Jag anser därför inte att det finns någon intressekonflikt eller något hot mot mitt oberoende. Jag dokumenterar mitt ställningstagande enligt analysmodellen. Se även FAR SRS EtikR 1, p 290.134.