

**SVARSMALL**  
**HÖGRE**  
**REVISORSEXAMEN**  
**Del II**

**December 2009**

### 3. Beautyscene AB (publ)

#### Deluppgift 3.1

Exempel på väsentliga förändringar i den reviderade IFRS 3 och IAS 27 är:

<b>Tillämpad IFRS 3 och IAS 27 under räkenskapsåret 2009</b>	<b>Tillämpning av reviderade IFRS 3 och IAS 27 under räkenskapsåret 2010</b>
Transaktionsutgifter - Anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv innefattar alla kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet (IFRS 3 p 29)	Transaktionsutgifter - Samtliga transaktionsutgifter ska kostnadsföras när de uppstår. Förvärvsrelaterade kostnader är kostnader som förvärvaren ådrar sig vid genomförande av ett rörelseförvärv. Förvärvaren ska redovisa utgifter i samband med förvärvet som kostnader i de perioder då de uppkommer och tjänsterna erhålls (IFRS 3R p 53).
Tilläggsköpeskillningar - När ett avtal om ett rörelseförvärv innehåller en möjlighet att justera anskaffningsvärdet baserat på framtida händelser, ska förvärvaren innefatta detta justeringsbelopp i anskaffningsvärdet per förvärvstidpunkten, om justeringen är sannolik och kan värderas på ett tillförlitligt sätt (IFRS 3 p 32)	Tilläggsköpeskillningar - Samtliga tilläggsköpeskillningar ska initialt redovisas till verkligt värde. Efterföljande omvärderingar ska redovisas i resultaträkningen. Omvärderingen är inte relaterad till förvärvet utan representerar förändringar av förutsättningar efter förvärvstidpunkten (IFRS 3R p 37 & 58).
Förvärv av mindre än 100% - Skillnaden mellan anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet och det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av de identifierbara nettotillgångarna ska redovisas som goodwill (IFRS 3 p 36).	Förvärv av mindre än 100% - Möjligt med val mellan full goodwill eller partiell goodwill. Full goodwill innebär att goodwill redovisas i ett rörelseförvärv både för det icke-kontrollerande (minoritets-) intresset i ett dotterbolag och det kontrollerande intresset, d v s till verkligt värde (IFRS 3R p 32)
Stegvisa förvärv – Varje transaktion behandlas separat av förvärvaren, d v s värdering till verkligt värde vid varje steg (IFRS 3 p 58 & 59).	Stegvisa förvärv – tidigare ägda andelar omvärderas i förvärvsanalysen till verkligt värde över resultaträkningen vid dagen då kontroll erhålls (IFRS 3R p 41 & 42).
Uppskjutna skattefordringar - Om kriterierna för redovisning som tillgång uppfylls, efter det att den första redovisningen har färdigställts, redovisas de som intäkt. Det redovisade värdet på goodwill minskas till det belopp som skulle ha redovisats och minskningen redovisas som en kostnad (IFRS 3 p 65).	Uppskjutna skattefordringar - Justeringar av förvärvade uppskjutna skattefordringar ska, efter det att den första redovisningen har färdigställts, redovisas över resultaträkningen (IFRS 3R p 67).

Minoritetsintressen – den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar, hänförliga till eget kapitalinstrument, som inte, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget	Minoritetsintressen – Det som tidigare benämndes minoritetsintresse i ett dotterbolag kallas nu ett ”innehav utan bestämmande inflytande” (IAS 27R p 4). Innehavet värderas till verkligt värde om full goodwill-metoden används.
Försäljning av innehav utan bestämmande inflytande redovisas över resultatet. Köp redovisas som vanligt förvärv	Köp eller försäljning av innehav utan bestämmande inflytande – Transaktioner som inte leder till förändring i kontrollen redovisas direkt i eget kapital vilket innebär att företag varken kommer att redovisa ytterligare goodwill vid köp eller resultat vid avyttring av ett innehav utan bestämmande inflytande (IAS 27R p 30).

Flera av förändringarna kommer att leda till en påverkan på resultatet – direkt eller indirekt – och kan därmed påverka bolagets beslut om att genomföra förvärv före årsskiftet.

### Deluppgift 3.2

- a. Det är vanligt att revisorn tillfrågas om att intyga vissa förhållanden för sina kunders räkning, inte minst vad gäller de lånevillkor som bankerna kräver att deras kunder ska uppfylla. RevU3 Revisorsintyg utgår från att revisorn ska lämna ett bestyrkande och konstaterar att för att inte någon konflikt ska uppstå så måste bolaget vara uppdragsgivare eller godkänna att revisorsintyg lämnas. De regelverk som revisorn främst kan använda sig av är:
- RS 800 Revisors rapport avseende revisionsuppdrag med särskilt syfte eller
  - SNT 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information

Ett uttalande enligt RS 800 innebär ett bestyrkande, ett uttalande i enlighet med SNT 4400 är begränsat till en rapport över faktiska iakttagelser.

- b. Generellt finns krav på upplysningar avseende finansiella instrument i IFRS 7 p 7. Krav på de upplysningar som ska lämnas om bolaget har brutit mot de särskilda lånevillkoren återfinns i IFRS 7 p18 och p 19. En vanlig följd av att bolaget bryter mot lånevillkoren är höjd ränta.

Paragraf 19 behandlar situationer där bolaget bryter mot andra villkor än att betala räntor och amorteringar i tid, t ex att vissa nyckeltal ska uppnås. Ofta innebär brott mot sådana särskilda villkor att kreditgivaren kan kräva snabbare återbetalning än enligt ursprungsavtalet. Om så är fallet och bolaget per bokslutsdatum fortfarande bryter mot lånevillkoren ska upplysning lämnas i enlighet p 18. Väsentlighetskriteriet i IAS 1.31 gäller dock även för upplysningar.

Bolaget, förutsatt väsentlighet, bör även överväga att lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen i enlighet med ÅRL kap 6. Är brotten grava och banken ej går

med på omförhandlingar kan även överväganden behöva göras med avseende på fortsatt drift (RS 570).

### Deluppgift 3.3

- a. Jag kan inte acceptera att inte ha direkt kommunikation med styrelsen och att jag ska avstå från att delta i något styrelsemöte under året. EtikU 9 Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan, p 5 behandlar frågan om revisorernas kommunikation med revisionsutskott. Styrelsen är ytterst ansvarig för redovisningen och den interna kontrollen och det är därför med den som revisorerna bör kommunicera vad det gäller övergripande frågor. Om ett revisionsutskott inrättas är det viktigt att kommunikation med utskottet inte ersätter revisorns direktkontakt med styrelsen. God sed är att revisorn bör kommunicera med hela styrelsen minst en gång om året (se bl a Svensk kod för bolagsstyrning). Det är styrelsen i sin helhet som ansvarar för att revisorernas synpunkter blir noterade och styrelsen måste därför ha en regelbunden kontakt med revisorerna även om det finns ett revisionsutskott.
- b. Vad gäller närvaro under samtliga möten i sin helhet så finns inga riktlinjer utan det måste bedömas från fall till fall. Att tänka på är att min opartiskhet och mitt oberoende inte ska kunna ifrågasättas, d v s ett självgranskningshot får ej uppkomma. Det är vanligt förekommande att revisorerna deltar i varje möte men beroende på vilka ärenden som tas upp kan det kanske vara lämpligt att inte delta under alla punkter

### Deluppgift 3.4

- a. Vice verkställande direktör är enligt ABL 8 kap § 28 att jämställas med verkställande direktör. Följaktligen ingår vice VD i den förbjudna kretsen, se 21 kap. 1 § 2 ABL och träffas av låneförbudet. I detta fall har dock vice VD tagit upp lånet innan han tillträdde sin nya position varför hans agerande inte strider mot bestämmelserna i 21 kap. 1 § ABL. Här måste dock det s k förvärvslåneförbudet i 21 kap. 5 § ABL beaktas. Enligt detta lagrum får bolaget inte lämna lån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person som avses i 1 § skall förvärva aktier i bolaget. Undantaget från förvärvslåneförbudet (jfr 21 kap. 6 § ABL eller 8 §) är inte tillämpligt. För att undantaget skall vara tillämpligt får lånet bland annat inte överstiga två prisbasbelopp och låneerbjudandet måste också rikta sig till minst hälften av de anställda m.m. Bolaget har alltså agerat i strid med aktiebolagslagen, varför anmärkning måste lämnas i revisionsberättelsen, jfr 9 kap. 33 § andra stycket ABL.
- b. Jag bedömer att detta inte ska påverka utformningen av min revisionsberättelse. Visserligen kan en reprimand av denna karaktär vara en signal på att kompetensen i företaget ej är tillräcklig men överträdelsen bedöms ej vara väsentlig och bolaget bedöms ej ha drabbats av någon skada. Snarare skulle en upplysning i revisionsberättelsen kunna orsaka skada.
- c. VD har genom investeringen i fastigheten överträtt sina befogenheter vilket ska upplysas om i revisionsberättelsen, dock har styrelsen i efterhand accepterat och godkänt agerandet. Att fastigheten sjunkit i värde är beklagligt men det har inte att göra med uppsåt eller oaktsamhet, utan rådande konjunktur. Jag kommer inte att anmärka eller upplysa i revisionsberättelsen avseende dessa förhållanden.

## Svarsmall Högre Revisorsexamen december 2009, del II

Det framkom under hösten att bolagets förra VD arbetade med att etablera en egen, konkurrerande, verksamhet i USA och han ombads därför av styrelsen att omedelbart lämna bolaget. Då VD uppsåtligen orsakat bolaget ekonomisk skada genom att bedriva konkurrerande verksamhet avstyrker jag ansvarsfrihet för bolagets förra VD.

## 4. Kampanjmakaren AB

### Deluppgift 4.1

- a. En uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag ska redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. I den utsträckning det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas redovisas inte någon uppskjuten skattefordran. För redovisning av uppskjutna skattefordringar i förlustbolag krävs synnerliga skäl. Vid varje bokslutstillfälle prövas om redovisning ska ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i balansräkningen.

Skattefordringar redovisas i den utsträckning det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga inom en överskådlig framtid. Detta kan exempelvis vara fallet när företagets lönsamhetsutsikter förbättrats. (BFNAR 2001:1 p 5.2.3.1.)

- b. Exempel på granskningsmoment avseende aktiverade underskottsavdrag i bokslutet 2009:
1. Värdering – Ta del av prognoser och framtidsutsikter och eventuella underlag för nedskrivningstest avseende goodwill
  2. Existens, fullständighet, rättigheter och förpliktelser – Stäm av underskotten mot tidigare års avlämnade deklarationer
  3. Existens och värdering – Kontrollera att koncernbidragsspärrar och beloppsspärrar har hanterats korrekt
- c. Principen om fortsatt drift är grundläggande när årsredovisningen eller årsbokslutet upprättas (ÅRL 2 kap 4 §). Därför redovisas tillgångar och skulder med den förutsättningen att företaget kommer att kunna realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten.

Om de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad, skall upplysning lämnas om detta faktum i förvaltningsberättelsen, jämte en redogörelse för den princip enligt vilka rapporterna utarbetats, skälen till att företaget inte anser sig kunna fortsätta sin verksamhet samt en bedömning av effekten på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen (RR 22, p 21, RS 570).

Närmare vägledning saknas dock avseende vilka redovisningsgrunder som ska gälla. Även redovisningsfrågor avseende kontrollbalansräkning tar sin utgångspunkt i antagandet om fortsatt drift utom då det står klart att verksamheten måste läggas ned, antingen genom att beslut fattats eller när bolagets finansiella situation är sådan att inga alternativ återstår (RedR2). En lämplig redovisning är värdering till nettoförsäljningsvärden samt med hänsyn tagen till avvecklingskostnader.

### Deluppgift 4.2

1. Initialt - vid beslut om huruvida en kund ska accepteras eller behållas ska revisorns oberoende prövas (RS 220 p 6SE).
2. Löpande - revisorn ska under hela uppdragstiden löpande pröva förutsättningarna för sin opartiskhet och självständighet så snart det finns anledning därtill (RN – Dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen). Anledning kan t ex vara att

ett fristående rådgivningsuppdrag accepteras eller utökas, förändringar av medlemmar i revisionsteamet alternativt förändringar av personalen hos kunden.

3. Dokumentationen av oberoendeanalysen bör ske fortlöpande i anslutning till att oberoendeanalysen uppdateras. Dokumentationen av oberoendeanalysen skall dock vara färdigställd senast vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande. Det är lämpligt att i samband med denna tidpunkt göra en slutlig prövning av oberoende och opartiskhet. En avstämning av utförda uppdrag mot noten om revisorernas arvoden i årsredovisningen bör också ske.

### Deluppgift 4.3

COSO-modellen är det ramverk för intern kontroll som fått störst internationell spridning och som bland annat den s.k. Sarbanes-Oxley Act (SOX) baseras på. COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee) har tagit fram en definition av intern kontroll som ska kunna användas av alla intressenter för alla slags företag och organisationer: Intern kontroll är en process där styrelsen, företagsledningen och annan personal, strävar efter att bolagets mål uppnås med rimlig säkerhet inom följande kategorier:

- Ändamålsenlig och effektiv verksamhet (god verksamhetsstyrning)
- Tillförlitlig finansiell rapportering
- Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar

Intern kontroll är alltså en process, dvs ett i verksamheten integrerat medel att nå vissa mål, inte ett mål i sig. Processen drivs inte bara genom regelverk och anvisningar utan primärt av människor på alla nivåer i organisationen. Intern kontroll kan bara förväntas åstadkomma rimlig säkerhet avseende måluppfyllelsen, inte någon absolut trygghet.

COSO beskriver att intern kontroll består av fem komponenter som samverkar med varandra:

- Kontrollmiljö – struktur och bas för övriga komponenter i processen
- Riskbedömning – utvärdering av vad som kan gå fel
- Kontrollaktiviteter – med syfte att förebygga, upptäcka och korrigera fel
- System för informationsspridning – avseende organisationens policies och kontrollaktiviteter
- Uppföljning och övervakning – för att säkerställa kvalitet i processerna

Den tredje dimensionen i COSO utgörs av att intern kontroll ska finnas på plats i alla relevanta delar i organisationen – inom divisioner, funktioner, dotterbolag, etc.

### Deluppgift 4.4

- a. Jag bedömer att jag kan åta mig uppdraget. Frågan rör s.k. sidoverksamhet, i detta fall av privat natur. Revisorslagen (§ 25) tillåter att auktoriserade och godkända revisorer har s.k. sidouppdrag om det inte rubbar förtroendet för revisorns oberoende (i t.ex. något annat uppdrag) eller om det inte på annat sätt är oförenligt med revisorsrollen som sådan. Uppdrag som styrelseledamot respektive kassör i den bostadsrättsförening man själv är medlem i kan accepteras så länge uppdraget inte är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet i revisionsverksamheten, dvs. i yrkesverksamheten. Därför bör jag i allmänhet kunna vara styrelseledamot i t.ex. min bostadsrättsförening eller golfklubb. Till ledning för mig i denna fråga går jag för säkerhets skull igenom RN:s praxis bestående av främst

förhandsbesked enligt 25 § andra stycket revisorslagen. Om jag därefter fortfarande är osäker kan jag begära förhandsbesked hos RN.

- b. Efter noggrant övervägande bedömer jag att jag kan åta mig uppdraget. Egenintressehot kan föreligga om jag har affärsmissiga band till kunden som, sedda i relation till mina förhållande i övrigt, är av någon omfattning. Det finns även en presumtion i generalklausulen (revisorslagen 21 §) om att revisorn inte ska anta ett uppdrag som vald revisor i en redovisningsbyrå. Särskilda omständigheter, t ex mycket få gemensamma kunder av ringa omfattning, kan dock göra att det inte finns anledning att ifrågasätta min opartiskhet eller självständighet. Det finns ett relativt nytt förhandsbesked från RN som tyder på att RN har släppt sin tidigare mycket stränga syn på dessa uppdrag (RN förhandsbesked 2007-138).
- c. Jag bedömer att jag inte kan åta mig uppdraget som styrelseledamot. Föreningens verksamhet kan i normalfallet inte rubba förtroendet för mig om jag tar uppdraget ifråga. Att en av de andra styrelseledamöterna, tillika ordföranden, är revisionskund till mig riskerar dock att rubba förtroendet för opartiskheten och självständigheten avseende revisionsuppdraget. Att vara kassör utan att vara styrelseledamot går bra (se bl a förhandsbesked från Revisorsnämnden, FAR SRS info nr 5 2009).