

Högre revisorsexamen – Kommentar till provrättningen december 2005

<u>Fråga</u>	<u>Genomsnitt</u>	<u>%</u>	<u>Max</u>
1:1	8,5	71	12

Företaget har en negativ utveckling vad avser omsättning och lönsamhet. I uppgiften ställs två delfrågor innefattande frågor om kontrollbalansräkning behöver upprättas samt fråga om hur ett antal förhållanden ska redovisas i en kontrollbalansräkning.

Det fel som är vanligast förekommande är hantering av skatt avseende övervärden och den koppling som måste göras till ej redovisade underskottsavdrag. Ett antal tentander anser också i första delfrågan att kontrollbalansräkning ska upprättas, trots att företaget har redovisat betydande övervärden, vilket är ett skäl till att underlåta att upprätta en kontrollbalansräkning.

<u>Fråga</u>	<u>Genomsnitt</u>	<u>%</u>	<u>Max</u>
1:2	3,9	65	6

I frågan beskrivs en situation där ägarna lämnar ett aktieägartillskott som fullgörs efter balansdagen men innan avgivande av årsredovisningen. Tentanden ombeds i den första delfrågan att utvärdera det föreslagna upplägget utifrån ett aktiebolagsrättsligt perspektiv. I den andra delfrågan ska kommentarer lämnas vad avser god redovisningssed och nödvändiga revisionsåtgärder.

Ett stort antal tentander har lämnat fullständigt korrekta svar. Avdrag har i huvudsak skett i de fall tentanderna anser att det lämnade aktieägartillskottet är att betrakta som ett s.k. förbjudet lån – vilket inte är fallet. Vidare har ett antal tentander missat en av de viktigaste granskningsåtgärderna för att en fordran ska kunna redovisas enligt god redovisningssed, dvs. kontroll av att ägarna har fullgjort sina åtaganden, vilket i detta fall innebär kontroll att betalning gjorts.

<u>Fråga</u>	<u>Genomsnitt</u>	<u>%</u>	<u>Max</u>
1:3	4,6	57	8

Företaget överväger att förvärva en konkurrent som via samordning av verksamheterna ska skapa en bättre total lönsamhet. Inför detta förvärv har företagets verkställande direktör beräknat ett kassaflöde för det tänkta objektet, vilket ska ligga till grund för värderingen av objektet. I kalkylen redogörs även för synergieffekter efter sammanslagning av verksamheterna. Tentanderna ombeds att redogöra för fyra förhållanden som kan ifrågasättas. I svarsmallen anges sju förhållanden.

Bristerna i svaren avser främst att inte tillräckligt många förhållanden noterats. För ett antal tentander ter det sig uppenbart att det saknas grundläggande kunskaper om värderingar.

Den brist som är vanligast förekommande rör beräkning av avkastningskrav och det faktum att det inte enbart kan baseras på företagets upplåningsränta. Vidare missar också många tentander att det vanligen innebär utgifter att samordna verksamheter. Ett relativt stort antal missar också att den förväntade tillväxten normalt sett binder ytterligare rörelsekapital.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
2:1	4,0	66	6

I frågeställningen ombeds tentanden att beskriva vad en teckningsoption är samt vilka konsekvenser en felaktig prissättning av optionen får för de befintliga aktieägarna, nyckelpersonerna som skulle erbjudas optionerna samt för företaget.

Flertalet tentander har uppfattat att den felaktiga prissättningen resulterar i en förmån som skall beskattas hos den anställde och företaget skall erlägga sociala avgifter. Vidare har många tentander kommenterat att befintliga aktieägares framtida ägande späds ut som en följd av att de inte deltar i optionsprogrammet.

Det vanligaste felet som resulterat i poängavdrag är att inte kommentera den förmögenhetsöverföring som faktiskt sker mellan befintliga aktieägare och nyckelpersonerna då de medel som tillskjuts bolaget inte kompenserar fullt ut för den utspädning som sker.

Vidare har en del tentander inte nämnt att det finns positiva effekter för företaget i form av tillskott av kapital vilket stärker soliditeten och likviditeten.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
2:2	8,9	74	12

Frågan berörde ett antal frågeställningar på bolagsstämman innefattande fråga om återkommande förluster i utländskt dotterbolag, revisorns engagemang i aktieägares privata företag, aktieägares begäran om större utdelning samt begäran om tillgång till revisorns övriga rapporter. Flertalet tentander har lämnat bra svar på frågeställningarna.

En viktig del i frågan om det utländska dotterbolagets återkommande förluster var att tentanden skulle förstå att revisorn inte har ansvar för huruvida dotterföretaget går med förlust utan att detta ansvar åligger styrelse ledning. Revisorns ansvar är att inom ramen för förvaltningsrevisionen kontrollera att styrelsen inte agerat oaktsamt eller utanför sina befogenheter. Övervägande del av tentanderna har svarat bra på denna fråga

Kärnfrågan i frågan om revisorns roll som revisor i aktieägares bolag var att revisorn måste pröva sitt oberoende inför varje enskilt revisionsuppdrag. Aktieägaren var endast en av 50 ägare i Yello Consultants och aktieägarens företags verksamhet bestod i att äga aktierna i Yello Consultants. Av vikt vid poängsättningen var att tentanden på ett bra sätt angivit skäl till varför revisorskapet i aktieägarens bolag inte bedömts äventyra revisors oberoende. Även på denna fråga har en stor del av tentanderna svarat bra.

Den tredje delfrågan rörde huruvida en gruppering av aktieägare som representerade 20% av aktierna kan kräva högre utdelning än det som styrelsen föreslagit. Vid poängsättningen har beaktats dels tentandens beskrivning av regelverket, dels att regelverket applicerats på i uppgiften tillgänglig finansiell information. De flesta tentander har beskrivit regelverket och att aktieägargruppen kan begära att utdelning sker med 50% av årets nettovinst. En del tentander har inte noterat att bolagsstämman inte är skyldig att besluta om en utdelning överstigande 5% av eget kapital (4,45 mnkr) vilket medfört poängavdrag.

I sista frågeställningen skulle tentanden ta ställning till om information kring revisionen utöver vad som anges i revisionsberättelsen kunde lämnas och i synnerhet innehållet i de rapporter som lämnats till företagsledningen. Flertalet tentander har lämnat bra svar på denna fråga men en del kommenterar inte revisorns möjlighet att övergripande beskriva revisionsarbetet och väsentliga granskningsområden vilket medfört poängavdrag.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
2:3	3,9	65	6

Frågan rörde hur revisorn skulle ställa sig till ekonomichefens förfrågan rörande biträde vid en kommande muntlig förhandling i länsrätten.

Kärnfrågan i uppgiften var att tentanden skulle kunna applicera och analysera de etiska regelverken och förstå att det är skillnad mellan att vara ombud (dvs. företräda företaget inför domstolen) och att endast biträda. Av FAR:s vägledning om "Befattning med klients skatter och avgifter" framgår att det är förenligt med god yrkessed att lämna biträde till en klient i en skatteprocess men inte att agera ombud. Vidare skulle tentandens förmåga att identifiera partställningshotet prövas liksom att prövning och dokumentation av ställningstaganden skall ske enligt Analysmodellen.

De flesta tentander har identifierat partställningshotet och på ett bra sätt beskrivit detta i den aktuella situationen.

Många tentander har applicerat IFAC:s regler om biträde vid juridiska processer. Detta regelverk avser framförallt andra processer än skatteprocesser där särskilda regler föreligger varför poängavdrag gjorts.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
3:1	9,1	76	12

I frågeställningen beskrivs ett planerat företagsförvärv i Tyskland. I samband med detta ställs tre delfrågor rörande redovisning av omstruktureringskostnader, redovisning av förväntat skadestånd samt redovisning av underskottsavdrag.

På den första delfrågan har en stor del av tentanderna identifierat rätt regelverk, dvs. IFRS 3 och IAS 37 med ett flertal tillämpliga punkter. Många har också korrekt dragit slutsatsen att en omstruktureringsreserv i koncernen inte kan redovisas i förvärvsanalysen eller i

koncernen i samband med förvärvet. Det fel som varit vanligast är slutsatsen om när ett åtagande faktiskt föreligger, dvs. först efter det att förvärvet har genomförts.

Avseende risken för skadestånd har de flesta dragit en korrekt slutsats angående förvärvsanalysen. Det fel som många gjort är att de inte tillräckligt analyserat kriterierna för avsättningar enligt IAS 37 och därmed dragit en slutsats som inte är välgrundad. En del har också missuppfattat frågan och inte svarat på redovisning i samband med förvärvet utan mer allmänt om det skall göras en avsättning.

På den sista delfrågan avseende underskottsavdragen har många dragit rätt slutsats, dvs. att den skall vara med i förvärvsanalysen. Vidare har många använt rätt regelverk. Det vanligaste felet är att inte tillräckligt tydligt definiera att det är sannolikheten för att kunna utnyttja underskotten som är avgörande för om posten skall med i förvärvsanalysen eller inte.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
3:2	6,5	81	8

Frågan avser att utifrån ett antal förutsättningar innefattande prognostiserade resultat, synergieffekter, finansiering och fördelning av koncernmässiga övervärden på olika tillgångar i den förvärvade koncernen redogöra för vilken effekt förvärvet prognostiseras att få på den nya koncernens rörelseresultat, resultat efter finansiella poster och årets resultat.

Många har lämnat fullständigt korrekta svar. Det vanligaste avdraget är att resultatet efter skatt är fel pga. felberäknad skatteeffekt. Vidare har ett antal tentander gjort avskrivningar enligt plan på goodwill vilket medfört avdrag då IFRS ska tillämpas. En del tentander har också varit slarviga med att läsa förutsättningarna varför en del onödiga fel har gjorts.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
3:3	5,0	84	6

Frågan rörde granskning av ett emissionsprospekt där det ingår i överkant optimistiska bedömningar och antaganden om framtiden. Tentanden ombeds att redogöra för sina ställningstaganden.

De flesta har hittat rätt regelverk för granskning av prospekt och korrekt redovisat vad som är krav på att revisorn skall ta ställning till eller inte, varför utfallet på frågan är mycket bra.

Det vanligaste avdraget är för att man inte redogjort för att revisorn bör kommunicera sina iakttagelser till styrelsen och ledningen angående de optimistiska antagandena och efter att ha fått ytterligare information ta ställning till huruvida de är uppenbart vilseledande eller inte.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
3:4	3,9	65	6

Frågan avsåg felaktiga delårsrapporter vilka delgivits aktiemarknaden. Felen hade uppmärksammats vid löpande granskning.

De vanligaste förekommande bristerna är att tentanderna inte uppmärksammat i sin rapportering till styrelsen att bolaget omedelbart bör offentliggöra korrekt information om de tidigare avgivna delårsrapporterna. Vidare är det relativt många tentander som inte beaktat behovet av utökad granskning till följd av bristande rutiner i företagets periodiseringsredovisning. I övrigt har tentanderna svarat bra på frågan.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
3:5	10,7	77	14

Frågan avser ett antal frågeställningar inför avgivandet av revisionsberättelse. Frågeställningarna avsåg företagsledningens vägran att skriva på ett uttalande från företagsledningen rörande närståendetransaktioner, felklassificering i balansräkningen samt ej lämnad uppgift om emissionskostnader.

Sammantaget är det ett bra utfall på frågan där tentanderna genomgående visar god insikt i frågeställningarna samt formulerar välskrivna revisionsberättelser. De brister som främst noterats är att ett antal tentander anser att företagsledningens vägran att skriva på uttalandet också ska leda till att man inte kan uttala sig i ansvarsfrågan och fråga om till- eller avstyrkande av balansräkning vilket medfört poängavdrag. Vidare har ett stort antal tentander ansett att klassificeringsfelet i balansräkningen varit på sådana väsentliga belopp att det föranleder anmärkning i revisionsberättelsen vilket också medfört poängavdrag. Poängavdrag för revisionsberättelsens utformning har gjorts för brister i revisionsberättelsen såsom bristande logik, felaktigt användande av kursiv/fet text eller direkta felaktigheter.

Fråga	Genomsnitt	%	Max
3:6	2,8	70	4

Frågan avsåg om revisorn kunde acceptera ett erbjudande om att vara skiljeman i samband med en tvångsinlösen.

Många tentander har svarat utmärkt på frågan. Ett förvånansvärt stort antal tentander har dock kommit till slutsatsen att uppdraget inte kan accepteras då detta kan anses skada oberoendet. I detta fall förelåg inte ett sådant hot mot oberoendet att det skulle föranleda att uppdraget inte skulle accepteras varför en sådan slutsats medfört poängavdrag. De tentander som visat god insikt om regelverk kring revisorslagstiftning samt i oberoendefrågor men ändå dragit fel slutsats har i normalfallet erhållit två poäng.