

## Högre revisorsexamen – Kommentar till provrättningen, december 2006

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.1</b>	<b>7,1</b>	<b>71</b>	<b>10</b>

Frågeställningen avser analys och bedömning av noteringar som framkommit i samband med upprättande av en förvärvsanalys. Tentanderna ombeds kommentera gjorda noteringar.

Det stora flertalet av tentanderna har lämnat bra svar.

Ett förvärvat dotterföretags tillgångar och skulder ska i förvärvsanalysen värderas till verkligt värde. Vald redovisningsmetod ska inte påverka det verkliga värdet på tillgången ifråga. De vanligaste skälen för poängavdrag är att tentanderna inte beaktat verkligt värde på finansiellt leasade tillgångar med hänvisning till att de redovisats såsom operationella leasingavtal. Vidare är det ett antal tentander som inte förstått att värdet på bolaget ska baseras på värde per transaktionsdagen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.2</b>	<b>3,8</b>	<b>64</b>	<b>6</b>

Frågan avser en situation där verksamheten i ett förvärvat bolag överförs till ett annat koncernföretag. Tentanderna förväntas förstå att ett nedskrivningsbehov uppkommer i moderbolaget men att detta inte får några effekter på koncernredovisningen. Tentanderna förväntas också att ha insikt i Redovisningsrådets regler kring omfördelning av anskaffningsvärden vid koncerninterna omstruktureringar.

Det stora flertalet tentander har identifierat ett nedskrivningsbehov, samt även gjort en korrekt bedömning av hur det ska hanteras på koncernnivå. Poängavdrag i delfråga a har främst skett p.g.a. att tentanderna inte redogjort för omfördelning av bokförda värden.

I delfråga b förväntas tentanderna förstå att långa kredittider i realiteten är en dold räntekompensation. Regelverket finns beskrivet i såväl BFN som i Redovisningsrådets intäktsrekommendationer. Flertalet tentander har klarat denna delfråga.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.3</b>	<b>4,2</b>	<b>70</b>	<b>6</b>

Frågan avser en situation där en tidigare partnerkollega blivit ekonomichef i ett dotterföretag. Tentanderna skall ta ställning till om de kan kvarstå som revisorer i dotterföretaget.

Generellt sett bra svar. I de fall poängavdrag skett har det främst föranletts av att tentanden inte prövat regelverket på den beskrivna situationen. Tentanderna har många gånger

redovisat de olika hot som kan uppkomma, utan att ta ställning till om de påverkar möjligheten att vara revisor i bolaget. En viktig parameter i denna bedömning är den tidigare delägarkollegans roll på revisionsbyrån där många tentander inte riktigt förstått att utreda vilken position min tidigare kollega haft på min byrå, vilket är avgörande för bedömningen i frågan om det fortsatta revisionsuppdraget.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.1</b>	<b>4,9</b>	<b>81</b>	<b>6</b>

I frågeställningen skall tentanderna ta ställning till granskning av en ny revisionsklient. I samband härmed skall de ingående balanserna verifieras och i förutsättningarna ingår försvårande omständigheter som att det ej går att träffa den tidigare revisorn samt att dennes dokumentation ej finns tillgänglig.

Generellt sett har bra svar lämnats. Många har lämnat helt korrekta svar.

Ett vanligt skäl för poängavdrag är att många inte angett möjligheten att kontakta den förre revisorns byrå och hans medarbetare där vilket torde vara en ganska självklar åtgärd.

Ett antal tentander har dragit en väl förhastad slutsats att svårigheterna att verifiera de ingående balanserna skulle leda till en oren revisionsberättelse eller inte i analysen tydligt angivit under vilka förutsättningar revisionsberättelsen kommer vara oren.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.2</b>	<b>7,1</b>	<b>71</b>	<b>10</b>

Frågan är uppdelad i två delfrågor. Den första avser huruvida man utifrån förutsättningarna kan använda samma nedskrivningsprövning för aktier i dotterföretag i moderföretaget som för goodwill på koncernnivå. Den andra delfrågan avser vilka revisionsåtgärder som bör vidtas vid granskning av företagets nedskrivningsprövning.

Många tentander har lämnat bra svar.

En vanlig orsak till poängavdrag på första delfrågan är att tentanderna inte svarat på frågeställningen. Frågan avser om samma nedskrivningsprövning kan användas för såväl aktier i dotterföretag som goodwill. Många har istället svarat att posterna bör prövas var för sig med olika underlag. Poängavdrag har också lämnats för brister i analysen om huruvida det är möjligt eller inte.

På andra delfrågan har ett vanligt skäl för poängavdrag varit att för få granskningsåtgärder föreslagits. En nedskrivningsprövning innehåller många viktiga komponenter. Vidare har poängavdrag gjorts för ett antal som fokuserat för mycket på vad en nedskrivningsprövning innehåller men inte föreslagit granskningsåtgärder eller lämnat för korta beskrivningar härav.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.3</b>	<b>6,0</b>	<b>75</b>	<b>8</b>

Frågan är uppdelad i två delfrågor. Den första avser att ta ställning till huruvida ett skatterådsgivningsuppdrag som byrån utfört innebär ett hot mot ditt oberoende som revisor. Den andra delfrågan avser att tentanden skall bedöma en klients krav på kompensation till följd av felaktig skatterådsgivning till ett utländskt dotterföretag där bl.a. utdrag ur uppdragsbrevet finns med i förutsättningarna.

På första delfrågan har ett vanligt skäl för poängavdrag varit att tentanderna missat att ta upp generalklausulen enligt FARs analysmodell. Vidare har många tentander dragit förhastade slutsatser om oberoendet utifrån att kunden krävt byrån på kompensation för rådgivning skatteavdelningen lämnat.

På andra delfrågan har ett antal tentander fått poängavdrag för att de inte tagit ställning i frågan om kompensation och därigenom inte svarar på frågan eller för en alltför vag eller otydlig slutsats.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.4</b>	<b>3,7</b>	<b>92</b>	<b>4</b>

Frågan avser hur företagets placeringar av överlikviditet i marknadsnoterade aktier skall redovisas dels i förvärvsanalysen och dels framgent.

Majoriteten av tentanderna har lämnat helt korrekta svar.

Den vanligaste anledningen till poängavdrag är att tentanderna inte angett hur värdeförändringen framgent skall redovisas utan endast angett värdering i balansräkningen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.1</b>	<b>5,5</b>	<b>69</b>	<b>8</b>

Frågan avsåg vilka aktiebolagsrättsliga och redovisningsmässiga konsekvenser som skall beaktas till följd av ett planerat incitamentsprogram för ledande befattningshavare i Svenska Elektronikprodukter AB.

Vad avser aktiebolagsrättsliga konsekvenser har flertalet tentander på ett bra sätt beskrivit vilken information som skall presenteras till stämman som underlag för stämmans beslut. Flertalet tentander har dock inte uppmärksammat att det i detta fall var fråga om en riktad nyemission till ledande befattningshavare vilka omfattas av skärpta majoritetskrav enligt ABL 16:2 varför detta har föranlett poängavdrag.

De flesta tentander har på ett bra sätt redogjort för redovisningsmässiga konsekvenser enligt reglerna i IFRS 2. Många tentander har dock inte kommenterat att det är det faktum att emissionen görs till ett förmånligt pris som gör att en kostnad uppkommer i bolaget. Detta har föranlett poängavdrag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.2</b>	<b>3,8</b>	<b>64</b>	<b>6</b>

Frågan avsåg en situation där ett dotterföretag hade genomfört en riktad nyemission till nya intressenter varefter moderföretagets ägande hade sjunkit från 100 % till 40 %. Tentanderna skulle redogöra för redovisningsmässiga konsekvenser i koncernredovisningen och i moderföretaget.

Många tentander har på ett bra sätt redogjort för effekterna i koncernredovisningen. Många har dock inte beskrivit vare sig hur avyttringen som sådan skall redovisas eller att transaktionen medför att kapitalandelsmetoden skall tillämpas framledes. Båda konsekvenserna skall vara beskrivna för att erhålla full poäng.

Vad avser redovisningsmässiga konsekvenser i moderföretaget har flertalet tentander lämnat ett helt korrekt svar innefattande att transaktionen inte får några konsekvenser annat än en omklassificering från moderföretag till intresseföretag samt att inget nedskrivningsbehov föreligger. Många tentander har felaktigt angivit att kapitalandelsmetoden också skall tillämpas i moderföretaget och/eller angivit att nyemissionen medför en resultat effekt även i moderföretaget vilket föranlett poängavdrag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.3</b>	<b>7,8</b>	<b>78</b>	<b>10</b>

Frågan avsåg ett antal frågeställningar inför upprättande av kassaflödesanalysen innefattande hur transaktionen i föregående fråga skulle hanteras i kassaflödesanalysen samt varför en kassaflödesanalys skall uppdelas på löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansverksamhet.

I princip samtliga tentander har på ett bra sätt redogjort för motiven till kassaflödesanalysens uppdelning. De flesta tentanderna har också på ett korrekt sätt redogjort för hur intresseföretag skall hanteras i en kassaflödesanalys. Brister förelåg dock i hur en avyttring i form av riktad nyemission skall hanteras i kassaflödesanalysen där flertalet tentander ej har redogjort för att likvida medel i det förutvarande dotterföretaget vid transaktionstidpunkten skall redovisas som en avdragspost under investeringsverksamheten.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.1</b>	<b>5,5</b>	<b>69</b>	<b>8</b>

I frågeställningen skall tentanderna planera en granskning av en ”outsourcad” löneprocess till den del den sköts av det utomstående företaget.

Flertalet tentander har på ett bra sätt beskrivit kartläggning av rutiner, kontroller och bedömningen av kontrollrisken samt vilka revisionsansatser de har att välja mellan. Ett antal har inte beskrivit möjligheten att begära ett utlåtande från servicebyråns revisor och endast ett fåtal har tagit upp problematiken kring typ A eller typ B utlåtande trots att de hänvisat till RS 402.

Några tentander har stannat vid val av ansats vilket ej varit tillräckligt.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.2</b>	<b>4,5</b>	<b>74</b>	<b>6</b>

Frågan avsåg vilka intyg en revisor kan lämna avseende periodbokslut respektive beskrivning av ett bolags budgetprocess.

De flesta har tagit upp problematiken kring oberoende, tystnadsplikt, kompetens, uppdragsbrev och granskningsansats, medan relativt få har gått in på vad intygen bör/skall omfatta.

Vad avser periodbokslutsgranskning redogjorde flertalet tentander om en översiktlig granskning men endast ett fåtal berörde möjligheten att genomföra en full revision.

Angående budgetprocessen har många tentander dragit slutsatsen att detta är i strid mot vårt oberoende och avböjt att lämna något intyg, vilket föranlett poängavdrag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.3</b>	<b>9,7</b>	<b>81</b>	<b>12</b>

Frågan avsåg ställningstagande och utformning av revisionsberättelsen gällande fråga om fortsatt drift, verkställande direktörens ansvar vid överskridande av vd – instruktion under tidigare räkenskapsår samt avyttring av fastighet med en avsevärd hyresgaranti.

Flertalet tentander har klarat frågan på ett bra och sätt med korrekta ställningstaganden och en korrekt utformad revisionsberättelse.

Vad avser frågan om fortsatt drift har nästan samtliga tentander svarat korrekt. Många har tagit stöd i RS 570 och lämnade både korrekta och bra svar med kloka motiveringar.

På frågan om verkställande direktörens ansvar avseende en oegentlighet ett tidigare år har många tentander lämnat bristande svar vilket medfört relativt svagt utfall. Många tentander prövande inte frågan om ansvarsfrihet endast för det senaste räkenskapsåret utan avstyrkt ansvarsfrihet trots att händelsen inträffat ett tidigare räkenskapsår.

Även frågan om avyttring av fastighet fick ett bra utfall. De som fick poängavdrag hade kommit fram till att felet ej var väsentligt eller att intäcksredovisning aldrig borde ha gjorts.

Förslagen till revisionsberättelse var genomgående av god kvalitet.