

Revisorsexamen – Kommentarer till provrättningen, december 2006

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
1.1	5,1	85	6

Frågan avsåg att ange granskningsåtgärder som vidtas för att skriva yttrande i samband med apportbildning samt upprätta förslag till yttrande.

Merparten av tentanderna har klarat av att identifiera och specificera de granskningsåtgärder som behövs för att skriva intyget. Poängavdrag har gjorts om viktiga granskningsåtgärder saknas samt om granskningsåtgärder inte har specificerats. Enbart avskrift av ABL 2 kap 19§ har ej gett full poäng.

De flesta tentanderna har lyckats väl med utformningen av förslag till yttrande och funnit vägledning från FARS uttalande REV U 2. Några tentander har inte fått med beskrivningen av inventarierna vilket gett poängavdrag. Om tentand upprättat eget intyg som inte följer uppställningen i REV U 2 har detta inte lett till poängavdrag om innehållet är detsamma.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
1.2	2,2	56	4

Frågeställningen avsåg hur hyresutgifter i en nystartad lageruthyrningsverksamhet skall redovisas i avvaktan på kommande hyresintäkter och om det är möjligt att redovisa hyresutgifterna som anläggningstillgång alternativt förutbetalad kostnad.

Tentanderna har klarat denna frågan mindre bra

Tentanden skall föra ett resonemang kring periodiseringsprincipen (händelser skall ingå i finansiella rapporter den period de avser) och matchningsprincipen (koppling intäkter/kostnader) samt definition av tillgång och slutligen tar ställning till att hyresutgiften skall bokföras som en kostnad i den period som avses.

De flesta har kommit fram till att hyresutgift inte uppfyller definitionen av en tillgång. Ett antal tentander resonerar kring hyresavtalet som immateriell tillgång och drar felaktigt slutsatsen att hyresutgifterna kan aktiveras som immateriell tillgång p g a framtida ekonomiska fördelar. Ett fåtal har varit inne på att hyran kan aktiveras som Förbättringsutgifter på annans fastighet, vilket också föranlett poängavdrag.

Många tentander har felaktigt ansett att hyresutgifterna kan periodiseras som förutbetalad kostnad över hyresavtalets längd p.g.a. att det bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Flera tentander har oklara slutsatser vilket föranlett poängavdrag.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
1.3	4,9	82	6

Frågan avsåg vilka överväganden revisorn ställs inför när han upptäcker att det finns en fordran på en aktieägare vid bokslutet till följd av förtida återbetalning av lämnat villkorat aktieägartillskott samt vilka skattemässiga konsekvenser som uppkommer för aktieägaren.

Flertalet tentander har tagit ställning till att lånet är ett brott mot ABL, att upplysning skall lämnas i RB, att bolaget inte lidit skada samt att ansvarsfrihet kan beviljas vilket ger maximalt antal poäng. Vidare har de flesta angett att återbetalning av villkorade aktieägartillskott måste beslutas av bolagsstämman och därmed inte kan kvittas mot fordran. Ett antal tentander har inte tagit ställning i ansvarsfrågan vilket medfört poängavdrag. Beträffande de skattemässiga konsekvenserna för aktieägaren har flertalet svarat att lånebeloppet skall beskattas som inkomst av tjänst. Ett fåtal tentander har felaktigt svarat att lånet skall beskattas som utdelning enligt 3:12 reglerna och i några fall har svaret varit att det inte uppstår några skattekonsekvenser för låntagaren.

Sammantaget har de flesta lyckats väl med uppgiften och erhållit höga poäng.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
1.4	4,2	69	6

Frågan behandlar aktiebolagsrättsliga problemställningar med en styrelseledamot/VD som agerar på egen hand och köper in en segelbåt till bolaget. För att få full poäng krävs två relevanta problemställningar.

Många tentander svarar att förvärvet av båten innebär en värdeöverföring då transaktionen minskar bolagets förmögenhet och inte har affärsmässig karaktär för bolaget. Eftersom inköpet av båten skett till marknadsvärde har bolagets förmögenhet inte minskat på grund av transaktionen och därmed är inte heller reglerna för värdeöverföring direkt aktuella. Viss poäng har ändå erhållits om tentanden givit en fullgod genomgång av regelverket. Om tentanden dessutom motiverat sitt resonemang med att bolagets förmögenhet kan minska på sikt på grund av transaktionen och styrelseledamot/VD därmed kan bli återbetalningskyldig eller skadeståndsskyldig har inga poängavdrag gjorts.

Ett fåtal tentander har identifierat problemställningar utifrån inkomstskattelagen, årsredovisningslagen och brottsbalken. Detta har inte givit poäng då frågan var att identifiera rent aktiebolagsrättsliga problem.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
2.1	6,1	76	8

Frågan behandlar principiella möjligheter att aktivera utgifter för forskning och utveckling i ett medelstort företag, samt vilka utgiftsposter i bolagets resultaträkning som i sådana fall är möjliga att aktivera. Flertalet tentander har klarat frågan bra.

I a-uppgiften svarar en del tentander utifrån RR och/eller IAS. Det framgår tydligt av förutläggningarna att bolaget tillämpar BFN:s regelverk. Poängavdrag har därför givits om tentanden ej svarat utifrån BFN R1 då tentanden skulle redogöra för principiella möjligheter att aktivera utgifter. Förhållandevis många tentander väljer att kopiera rekommendationens text i sina svar. Kopiering av rekommendationstext utan egna ställningstaganden har ej gett full poäng. Vidare har en del tentander missat att det finns en övre begränsning i hur stora utgifter bolaget får aktivera i sina svar.

I b-uppgiften har de allra flesta tentanderna fått med att direkta utgifter för material, konsulter och löner för utvecklingspersonal är aktiverbara. Däremot har många tentander problem med indirekta kostnader och har därför missat att bolaget också kan göra ett skäligt pålägg för dessa, exempelvis kontorsmaterial och lönekostnader för administrativ personal. En del tentander konstaterar att emissionskostnader kan aktiveras, som forskning och utveckling vilket föranlett poängavdrag.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
2.2	3,6	60	6

Frågan avsåg vilka frågeställningar som aktualiseras i revisionen om bolaget inte lyckas erhålla finansiering för att slutföra ett stort utvecklingsprojekt som balanserats i balansräkningen. Bolaget redovisade också negativt resultat.

För att få full poäng skall tentanden beakta såväl nedskrivningsbehov av de balanserade kostnaderna i utvecklingsprojektet som frågan om fortsatt drift.

Flertalet tentander har endast beskrivit endera av frågeställningen vilket medfört poängavdrag och bidragit till relativt låg poäng sammantaget på uppgiften.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
2.3	4,5	57	8

Revisorn har fått i uppdrag att skriva ett intyg till Nutek i samband med bolagets bidragsansökan. Frågan är a) vilka regler som revisorn ska iaktta, b) vilka underlag som revisorn kan ha användning för vid sitt intygsskrivande och slutligen c) hur bidraget ska hanteras bokföringsmässigt och skattemässigt.

I fråga a) har flertalet tentander hänvisat till RevU3, som är det uttalande som ligger närmast till i denna situation. Många har betonat frågor rörande tystnadsplikt och

dokumentation, vilka, förutom de grundläggande regelverken för bestyrkandeuppdrag i sig, har bedömts väsentliga att ta upp.

Beträffande underlag för intyget, som efterfrågas i delfråga b), har en övervägande del av tentanderna kommenterat prognoser, budgets etc., trots att det i frågan klargjorts att revisorn inte kan intyga något om möjligheten att fullfölja projektet. Om Nutek ändå vill ha ett intyg får revisorn se till att intyget begränsas till historisk information och faktauppgifter i form av ingångna avtal etc. Dessutom kan revisorn uttala sig t.ex. om rutinerna för projektredovisning och budgetframtagande. I RevU3 finns exempel på intyg som kan vara till ledning för svaret. Övervägande låga poäng på denna delfråga.

Beträffande redovisningen av bidraget i delfråga c) finns det kompletta regelverket i BFN R5 men även BFN R1 ger viss vägledning. Poängavdrag har gjorts om man endast angett att bidraget ska intäktsföras men inte fört något resonemang om matchning mot redovisning av utgifterna. Likaså har poängavdrag gjorts om det inte framgår att bidraget ska minska anskaffningskostnaden om projektet redovisas som immateriell anläggningstillgång.

Vad gäller skatteplikten har ett stort antal angett att bidraget inte är skattepliktigt eftersom det saknas krav på motprestation. Reglerna för beskattningen finns att hämta i IL 29 kap och där framgår det att beskattningen följer redovisningen.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
2.4	4,4	73	6

Frågan behandlar situationen där bolaget på bolagsstämman beslutar byta verksamhet men glömmer ändra bolagsordningen.

Många tentander har svarat rätt på frågan och beskriver att styrelsen och verkställande direktören agerat i strid med ABL och bolagsordningen och att detta enligt ABL 9 kap innebär anmärkning i revisionsberättelsen. Likaså konstaterar många att någon skada ej uppkommit och att ansvarsfrihet därmed kan tillstyrkas.

De brister i svaren som noterats är att tentanderna beskriver många olika alternativ och ”helgarderar” i svaret utan att ta ställning. Relativt många gör inte kopplingen mellan avsaknad av skada och ansvarsfrihet.

Många tentander beskriver reglerna om bolagsordning i ABL 3 kap, på vilket sätt bolagsordningen kan ändras och att ändrad bolagsordning skall anmälas för registrering i aktiebolagsregistret vilket ej var relevant för frågan. Vissa tentander behandlar frågan om fortsatt drift trots att det i frågan framgår att bolaget har en betryggande finansiell ställning.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
3.1	6,1	76	8

Frågan avsåg vad det fanns för möjligheter att förstärka den interna kontrollen i bolagets rutiner rörande leverantörsutbetalningar.

Sammantaget har merparten av tentanderna lyckats väl med uppgiften och de flesta tentander lämnar minst två till tre förslag som i stora drag överensstämmer med svars-mallen, varför snittpoängen är relativt hög på denna deluppgift.

Vidare har poäng ibland tilldelats för flera alternativa förbättringsförslag utöver svars-mallen förutsatt att det bedöms bidra till att förstärka den interna kontrollen av leverantörsutbetalningar.

Exempel på förbättringsförslag som givit poäng är förslag som syftar till att säkerställa att betalning sker till korrekt leverantörs bankkonto, att löpande förändringar i leverantörs-uppgifter (t. ex. bankkonto) godkänns och att det finns rutiner för att ta hand om de leverantörsfakturor som snart förfaller till betalning men ännu ej är attesterade.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
3.2	6,8	85	8

Frågan avsåg nedskrivningsbehov av en fastighet med ett marknadsvärde som väsentligt understiger bokfört värde samt aktiebolagsrättsliga aspekter på lån till bolag inom samma koncern, där låntagaren har en svag ställning.

På det hela taget har de flesta svarat mycket bra på frågeställningarna.

På frågan avseende nedskrivningsbehov har poängavdrag skett i de fall tentanden inte kommit till slutsatsen att nedskrivning skall göras samt när motiveringen till varför en nedskrivning skall göras varit bristande.

För att erhålla full poäng på frågan avseende koncernlån skall tentanden ha diskuterat om koncernlån är tillåtna, om värdeöverföringen är tillåten m.a.p. om det finns full täckning i det långivande bolagets egna kapital, bedömning av betalningsduglighet hos låntagaren samt applicering på situationen och slutsats. Många tentander har fått full poäng men avdrag har skett om något av ovanstående område ej har beaktats.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
3.3	6,2	78	8

Frågan behandlar en obeståndsbedömning i ett dotterbolag som har bristande likviditet enligt prognos och ett muntligt löfte från moderbolaget om tillskott vid behov. I b-frågan handlade det om vilket ansvar styrelsen har om rörelsen fortsätter trots att bolaget är på obestånd.

De flesta tentander har klarat a-uppgiften väl. De som fått poängavdrag har resonerat fel kring obestånd och blandat ihop detta med brist i eget kapital. Vaga och bristande slutsatser avseende obeståndsfrågan har också gett poängavdrag.

I b-frågan har ett relativt stort antal tentander svarat utifrån styrelsens ansvar vid brist i eget kapital, det vill säga beskrivit aktiebolagslagens regler om kontrollbalansräkning. Detta svar har inte gett några poäng i b-frågan. En del beskriver både ansvar enligt aktiebolagslagen och enligt Brottsbalken. Poängavdrag har gjorts om man inte på något sätt fått med att det är ett straffrättsligt ansvar.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
3.4	9,4	78	12

Uppgiften avser tre frågeställningar som kvarstod efter avslutad revision till vilka tentanderna skulle ta ställning inför avgivande av revisionsberättelsen. Därefter skulle tentanderna utforma revisionsberättelse.

Den första frågeställningen avsåg borgensåtagande i dotterföretag för lån lämnade till personal för förvärv av aktier i moderföretaget. Så gott som samtliga har konstaterat att förhållandet strider mot ABL och förvärvslåneförbudet. Många tentander har felaktigt ansett att detta är något som skall med i moderbolagets revisionsberättelse, vilket föranlett poängavdrag.

Den andra frågeställningen avsåg fordran på grund av avtalsbrott. De flesta konstaterade att denna fordran var osäker. En del sökte ledning i RR 16 om eventualtillgångar och kom fram till att denna fordran inte skall redovisas som en tillgång. Eftersom det rörde sig om ett väsentligt fel skall fastställande av balans- och resultaträkningar avstyrkas. Många tentander har tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkning med hänvisning till RS 709 p 36SE. I detta aktuella fall var det dock uppenbart att det var fråga om felaktig redovisning varför detta har föranlett poängavdrag.

Den tredje frågan avsåg redovisning av pensionsutfästelse lämnad tidigare år. Många har sökt stöd i RR 5 och RR 4 och konstaterat att pensionsutfästelsen skall redovisas över resultaträkningen, men en hel del har ansett det rätt att rätta ett fel hänförligt till tidigare perioder över fritt eget kapital. De som accepterat bokningen över fritt eget kapital har fått poängavdrag.

De flesta har utformat en revisionsberättelse som är konsekvent med sina ställningstaganden. De som utformat en revisionsberättelse som inte är konsekvent med ställningstaganden eller bryter mot formalia beträffande revisionsberättelser har fått poängavdrag.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
3.5	4,3	71	6

Frågan avser en situation vid en bolagsstämma där en aktieägare ställer frågor direkt till revisorn avseende begäran om redogörelse för väsentliga noteringar vid revisionen samt redovisning av händelser efter balansdagen.

Tentanderna är duktiga på att ange riktiga lagrum/redovisningsnorm. Många drar också riktiga slutsatser men brister i logiken till det faktiska agerandet på stämman. Vad avser frågan om redogörelse för väsentliga noteringar så är den övervägande delen av tentanderna noga med att inte delge sådant som kan skada bolaget. Många har i sina svar hänvisat frågan till styrelse eller VD istället för att revisorn själv skall redogöra för väsentliga iakttagelser vilket föranlett poängavdrag.

Vad avser frågan om kundförlust hänförlig till händelser efter balansdagen så har den övervägande delen av tentanderna klart för sig att redovisningen är korrekt enligt RR 26. Många gör också den bedömningen att detta är en ren kunskapsfråga och denna kan revisorn svara på. Ett antal tentander anser att reservering borde ha gjorts i räkenskaperna för det gångna året och försöker förklara bort det hela vilket föranlett poängavdrag.

Deluppgift	Genomsnitt	%	Max
3.6	5,0	63	8

Frågan avsåg att beskriva hur Tele Nord Marketing AB skall redovisas i koncernredovisningen under 06/07, dels under perioden som intressebolag, dels under perioden som dotterbolag.

Flera tentander har beskrivit att Tele Nord Marketing AB först skall redovisas som intressebolag och därefter som dotterbolag. Detta har inte givit några poäng då dessa förutsättningar redan framgår av frågan.

Några tentander har felaktigt blandat in minoritet samt att det är anskaffningsmetoden som används vid redovisning av intressebolaget. Vidare har många tentander ej angivit att ny förvärvsanalys skall upprättas vilket medfört poängavdrag.

I den andra frågeställningen har merparten av tentanderna angett att det är under investeringsverksamheten posten skall redovisas. Vissa tentander har angett att det är hela köpeskillingen som skall redovisas, detta har ej gett full poäng.