

## Högre revisorsexamen – kommentarer till rättningen december 2007

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.1</b>	<b>7,1</b>	<b>89</b>	<b>8</b>

Frågan avsåg hur tentanderna ställde sig till tre frågeställningar avseende justeringar i en kontrollbalansräkning. Tentanderna skulle ta ställning till frågeställningarna och utforma förslag till revisorsyttrande avseende granskningen av kontrollbalansräkningen.

Den första frågeställningen avsåg justering för redovisning av pågående arbete till verkligt värde. De allra flesta tentander drog en korrekt slutsats avseende denna justering. I ett fåtal fall visade vissa tentander brist för förståelse vad som är att anse som verkligt värde för pågående arbete och vilka antaganden som kan göras avseende verkligt värde.

Det är främst den andra frågeställningen som medfört poängavdrag. I denna frågeställning har vissa tentander endast redogjort för förutsättningarna när aktivering av uppskjuten skattefordran kan redovisas men inte tagit ställning i frågan i det specifika fallet i uppgiften. Vissa tentander har också konstaterat att det är korrekt att aktivera en uppskjuten skattefordran under förutsättning att det kan göras sannolikt att underskottet kan utnyttjas. I dessa fallen saknas argumentation till varför detta skulle vara möjligt trots att aktivering ej skett i tidigare bokslut.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.2</b>	<b>10,0</b>	<b>83</b>	<b>12</b>

Frågan avsåg hur tentanderna ställde sig till tre frågeställningar inför avgivande av revisionsberättelse. Tentanderna ska ta ställning till frågeställningarna samt utforma förslag till revisionsberättelse.

Den första frågeställningen avsåg redovisning av erhållna licensavgifter i samband med betalning. Av uppgiften framgår att redovisningen varit felaktig och att motsvarande fel även gjordes föregående år. De flesta tentander har fört ett resonemang kring redovisning av licensavgifter och också dragit slutsatsen att redovisningen varit felaktig. Många tentander har däremot dragit en felaktig slutsats avseende hur felet ska rättas i redovisningen. Tentanderna har dragit den felaktiga slutsatsen att felet ej får en påverkan på årets resultat till följd att felet även fanns föregående år.

Den andra frågeställningen avsåg stämning från en tidigare verkställande direktör avseende utebliven bonus. Flertalet av

tentanderna har visat god insikt i frågeställningen och många tentander har fört ett resonemang kring redovisning av avsättning och ansvarsförbindelse samt huruvida upplysning bör lämnas av bolaget i förvaltningsberättelsen. Av uppgiften framgår att bolaget helt avvisar anspråket samt att yttrande från bolagets advokat visar på en bedömning att bolaget har goda skäl att avvisa anspråket. De tentander som dragit slutsatsen att en ansvarsförbindelse ska redovisas alternativt de som tagit ställning till att de ej anser att ansvarsförbindelse ska redovisas till följd av att "sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst lite" men att bolaget bör ha upplyst om förhållandena i förvaltningsberättelsen har fått full poäng. Poängavdrag har skett i de fall slutsats dragits att ansvarsförbindelse ej behöver redovisas men där de saknas redogörelse för hur de kommit fram till denna slutsats.

Den tredje frågeställningen avser eventuell nedskrivning av utestående kundfordran. De allra flesta tentanderna har dragit en korrekt slutsats att det ej finns skäl att på kräva nedskrivning av kundfordran i årsbokslutet varför det ej påverkat revisionsberättelsen.

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

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.3</b>	<b>3,3</b>	<b>81</b>	<b>4</b>

Frågan avsåg hur tentanderna skulle svara ekonomichefen i en fråga avseende vilka risker som aktualiseras vid en situation där kunden gjort vissa prioriteringar vid betalning till externa leverantörer.

Många tentander har visat god insikt i obeståndsproblematiken, styrelsens ansvar vid konkurs samt otillbörligt gynnande av borgenärer. Poängavdrag har främst givits de tentander som utelämnat resonemang kring en obeståndssituation och vilka istället redogjort för situation avseende kontrollbalansräkning alternativt resonerat kring styrelsens ansvar i allmänhet men ej specifikt kring styrelsens ansvar i en konkurssituation.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.1</b>	<b>3,4</b>	<b>57</b>	<b>6</b>

Frågeställningen avsåg ett förslag till bonusprogram för koncernens ledningsgrupp där tentanderna skulle beräkna kostnaden för bonusprogrammet baserat på ett antal givna parametrar.

Ca en femtedel av samtliga tentander har lämnat ett helt korrekt svar. Ytterligare ett stort antal tentander har beräknat kostnaden korrekt till den del den avsåg bonus före "rabatt" på aktieköp. Förvånansvärt många tentander har gjort rena felräkningar vilket har föranlett poängavdrag. Vidare har många tentander missuppfattat förändringen i vinstmarginal och istället utgått från att vinstmarginalen ökat med tio procentenheter istället för med tio procent vilket också föranlett poängavdrag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.2</b>	<b>7,4</b>	<b>93</b>	<b>8</b>

Frågeställningen avsåg en situation där tentanderna skulle lämna fem konkreta förslag till områden att medta i avsnittet om intern kontroll i företagets bolagsstyrningsrapport. I frågeställningen lämnades hänvisning till den s.k. COSO-modellen.

Närmare två tredjedelar av tentanderna har lämnat bra svar och erhållit full poäng. De få poängavdrag som har gjorts är i princip samtliga hänförliga till alltför allmänna beskrivningar av de förslag som lämnats.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.3</b>	<b>4,6</b>	<b>76</b>	<b>6</b>

I frågeställningen efterfrågades huruvida proformaredovisning skulle upprättas och medtas i ett emissionsprospekt samt, oaktat om en proformaredovisning skulle medtas eller ej, vilken information som skulle medtas avseende proformaredovisningen.

Absoluta huvuddelen (ca 85 %) av tentanderna svarade rätt på frågan om en proformaredovisning skulle upprättas eller ej. Däremot var det relativt få som har erhållit full poäng på frågan om vilken information som ska medtas i en proformaredovisning. Vanligast förekommande brist har varit att ej ange vilka perioder som skulle omfattas av proformaredovisningen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.4</b>	<b>4,3</b>	<b>71</b>	<b>6</b>

Frågeställningen behandlar en situation där revisorn får två frågor i samband med ett styrelsemöte. Frågorna avser dels vad det är för skillnad mellan förmånsbestämda och avgiftsbestämda pensionsplaner samt varför det är olika värden i moderbolagets årsredovisning och koncernredovisningen avseende aktier ställda i pant.

Ca en fjärdedel av tentanderna har lämnat fullgoda svar på bägge frågorna och erhållit full poäng. Poängavdrag har främst gjorts för bristfälliga beskrivningar av konsekvenser av förmånsbestämda planer samt helt felaktiga svar avseende till vilket värde aktier i dotterföretag tas upp som ställd säkerhet i koncernen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.1</b>	<b>4,1</b>	<b>68</b>	<b>6</b>

I frågeställningen ska tentanderna i första deluppgiften ta ställning vilka väsentliga åtgärder som ska vidtas innan ett nytt revisionsuppdrag accepteras utifrån givna förutsättningar.

Generellt sett har ganska bra svar lämnats, dock har endast ca 10% erhållit full poäng.

Ett vanligt skäl till poängavdrag är att tentanderna missat åtgärder som ska vidtas utifrån revisorers tillämpning av penningtvättslagen.

Ett annat vanligt skäl till poängavdrag är att tentanden missat att en analys av oberoendet hos de utländska revisorerna bör göras innan byrån kan acceptera uppdraget då det framgår av förutsättningarna att revisionsuppdraget gäller samtliga koncernens bolag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.2</b>	<b>6,0</b>	<b>75</b>	<b>8</b>

Frågan behandlar en fusion av ett dotterbolag. Tentanderna ska redogöra för hur fusionen ska redovisas och även beräkna fusionsdifferensen.

Många har lämnat bra svar vad gäller själva redovisningen av fusionen.

Däremot har ett antal tentander fått avdrag på grund av felaktig beräkning av fusionsdifferensen. Exempelvis har många räknat med årets avskrivningar på goodwill och andra övervärden trots att fusionen genomförs den 1 januari.

Många har också inte alls redogjort för vilka bokningar som görs utan endast redovisat siffrorna i tabellen eller enbart balansräkningen efter fusionen. Enligt frågeställningen ska tentanden redogöra för hur fusionen ska redovisas och för full poäng har krävts en kortfattad beskrivning av fusionsbokningarna.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.3</b>	<b>4,5</b>	<b>75</b>	<b>6</b>

Frågan avsåg att upprätta förslag på tillvägagångssätt vid granskning av inköpsprocessen i ett företag där det i förutsättningarna framgår att bedömning gjorts att en kontrollbaserad granskningsansats är att föredra.

Vanligaste orsaken till poängavdrag är att tentanden inte kopplat granskningen till att få täckning för de relevanta räkenskapspåståendena.

Många har också fått poängavdrag för att de endast beskriver tänkbara kontrollaktiviteter men inte i tillräckligt hög utsträckning beskriver granskning och testning av desamma.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.4</b>	<b>3,5</b>	<b>88</b>	<b>4</b>

Frågan avsåg om tentanden och dennes byrå kan kvarstå som revisorer om granskningsledaren på uppdraget accepterar ett erbjudande om anställning hos revisionskunden.

Många tentander har lämnat bra svar. Mer än hälften av tentanderna har erhållit full poäng.

Poängavdrag har bl.a. erhållits för att det inte tydligt framgår i svaret att granskningsledaren omedelbar måste avgå ur revisionsteamet. Vidare har poängavdrag lämnats om det inte framgår att dennes arbete bör granskas.

De få som dragit fel slutsats har också fått poängavdrag för detta oavsett vilken analys som leder fram till den felaktiga slutsatsen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.5</b>	<b>3,7</b>	<b>62</b>	<b>6</b>

Frågan avser hur långfristiga lån i utländsk valuta för finansiering av utländska förvärv ska redovisas i moderbolag och koncern. Vidare avser frågan hur eventuella kursdifferenser på lånen ska redovisas i koncernen.

Den vanligaste orsaken till poängavdrag har varit att tentanden felaktigt menat att lånen i moderbolaget ska redovisas till balansdagens kurs.

De flesta har svarat rätt om redovisningen i koncernredovisningen.

Många har svarat rätt angående hur kursdifferenser ska redovisas. Ett stort antal har dock missat att uppskjuten skatt ska beaktas vilket föranlett poängavdrag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.1</b>	<b>3.6</b>	<b>91</b>	<b>4</b>

I frågeställningen ska tentanderna ta ställning till om bolaget behöver upprätta koncernredovisning eller inte.

Huvuddelen av tentanderna har lämnat fullständigt korrekta svar.

Poängavdrag har främst gjorts för de tentander som helt förlitat sig på IFRS regler om koncernredovisning och därmed inte svarat korrekt på frågan.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.2</b>	<b>2,7</b>	<b>68</b>	<b>4</b>

Frågan avsåg den skattemässiga hanteringen av kostnader i samband med företagsförvärv.

Knappt en fjärdedel har erhållit full poäng.

Den fråga som föranlett störst problem för tentanderna var hur utgifter för upptagande av lån skulle hanteras. Många har, felaktigt, angett att dessa utgifter skulle ingå i anskaffningskostnaden för förvärvet eller ej beaktat att utgifterna bör periodiseras över lånets löptid.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.3</b>	<b>2,8</b>	<b>47</b>	<b>6</b>

Frågan handlade om redovisning av ändrad bedömning av en anläggningstillgångs livstid såväl enligt IFRS som Bokföringsnämndens Allmänna Råd.

Ett fåtal tentander har erhållit full poäng. Knappt en tredjedel av tentanderna har accepterat uppskrivningen och inte berört den ändrade bedömningen av livslängden vilket resulterat i att de lämnat helt felaktiga svar.

Några tentander har fört ett bra resonemang mellan ändrad bedömning av uppskattningar och ändrad redovisningsprincip men ändå dragit slutsatsen att uppskrivningen är acceptabel varför poängavdrag gjorts.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.4</b>	<b>4,7</b>	<b>78</b>	<b>6</b>

Frågan handlade om oberoende problematik i samband med en rättsprocess samt hur man kan debitera arvode för biträde med verkställande direktörens privata deklARATION.

Ett fåtal av tentanderna har erhållit full poäng.

Som statistiken ovan visar så har det stora flertalet på ett bra sätt klarat frågeställningarna och motiverat sina svar på ett bra sätt.

Poängavdrag har främst gjorts om tentanden kategoriskt avvisat fakturering till företaget utan att föra ett resonemang om förmånsbeskattning för verkställande direktören.