

## Högre revisorsexamen – Kommentar till provrättningen, maj 2006

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.1</b>	<b>6,2</b>	<b>77</b>	<b>8</b>

I uppgiften ska tentanderna ta ställning till hur utgifter för ett regelbundet underhållsstopp ska redovisas såväl enligt IFRS som enligt BFN.

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

De vanligaste skälen för poängavdrag är att tentanderna har lämnat otillräckliga analyser huruvida utgifterna uppfyller kriterierna för en avsättning enligt IAS. Ett antal har också fått avdrag för att man endast analyserat om kriterierna för avsättningar uppfylls men missat att kostnaden istället bör periodiseras genom att utgifter aktiveras i balansräkningen (komponentavskrivning) enligt såväl IFRS som BFN.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.2</b>	<b>7.1</b>	<b>89</b>	<b>8</b>

Den ena frågan avser hur ett företags råvaru- respektive färdigvarulager ska värderas enligt IFRS utifrån ett antal givna förutsättningar vilka bl.a. inkluderar priser för ingående råvaror. Den andra frågan gäller vilka granskningsåtgärder som ska utföras för att verifiera produktens försäljningsvärde.

Flertalet har lämnat fullständigt korrekta svar. Det vanligaste skälet för poängavdrag har varit avseende fråga b. där några lämnat otillräckliga svar om granskningsåtgärder. Ett antal har också fått avdrag för att de dragit fel slutsatser om värderingen av råvarulagret baserat på de fallande priserna och därmed felaktigt skrivit ner råvarulagret under anskaffningsvärdet trots det högre nettoförsäljningsvärdet.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.3</b>	<b>7,2</b>	<b>72</b>	<b>10</b>

Företaget har enligt förutsättningarna ett shared services center i utlandet där merparten av ekonomifunktionen och administrationen sker. Frågan avser vilka åtgärder man som revisor vidtar avseende revisionen där man ombeds beakta legala krav, planering samt specifika svenska aspekter.

Det vanligaste skälet för poängavdrag har varit brister i planeringsfasen såväl gentemot revisorerna av shared services centret som gentemot moderbolagsrevisorerna samt vilken återrapportering från dessa som man bör erhålla. Vidare har många fått poängavdrag avseende brister i diskussionen kring svenska specifika krav såsom förvaltnings-

revisionsaspekten. Generellt har många listat olika svårigheter och problem som kan uppstå men ibland missat att diskutera kring faktiska åtgärder i revisionen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.1</b>	<b>5,7</b>	<b>72</b>	<b>8</b>

I a-uppgiften ombeds tentanden att redogöra för sina kortsiktiga åtgärder som revisor vid misstanke om möjlig avvikelse från ställda villkor, s.k. covenants, avseende erhållna lån. I b-uppgiften ställs revisorn inför fullbordat faktum, dvs. Karlssonfastigheter uppnår inte samtliga villkor enligt avtal med finansiärerna.

Generellt sett bra svar. De som har fått poängavdrag i a-uppgiften har vanligen missat på att man som revisor fortlöpande ska följa utvecklingen i företaget eller att rapportering ska ställas till styrelsen. I b-uppgiften har ett antal av tentanderna inte övervägt möjligheten att banken trots att villkoren inte är uppfyllda inte kräver omedelbar återbetalning alternativt att andra finansieringsmöjligheter kan finnas.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.2</b>	<b>4,5</b>	<b>75</b>	<b>6</b>

Frågan berörde en situation där Karlssonfastigheter sålt en fastighet till ett värde väsentligt högre än förväntat marknadspris. Förvärvet har dessutom skett kontant. Den absoluta majoriteten av tentanderna förstod att lagen om penningtvätt var tillämplig på den beskrivna situationen. Därigenom har det generellt sett blivit bra svar. När poängavdrag gjorts har det vanligen föranletts av bristande insikt om varför lagen om penningtvätt är tillämplig. Några tentander har inte berört misstanke om brott enligt ABL 9 kap.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.3</b>	<b>1,8</b>	<b>45</b>	<b>4</b>

I frågan beskrivs ett hyresavtal med en ny hyresgäst. Hyran utgår enligt en trappstegsmodell de tre första åren. År 4 ökar hyran efter det att hyresvärden genomfört en renovering p.g.a. ett eftersatt underhåll.

Kärnfrågan i uppgiften var att tentanden skulle förstå att hyresgästen erhöll lokaler med lägre standard än normalt under de första tre åren och att man därför erhöll en lägre hyra. Hyresgästen har således olika ekonomiska fördelar de tre första åren i jämförelse med kontraktets fem sista år. Trappstegshyran var inte betingad av samma förhållande.

Förhållandevis många tentander refererar inte till BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal. Där framgår att huvudprincipen är att fördela totala hyresintäkter under kontraktets längd lika under respektive år. Istället anser tentanderna att hyresintäkter ska redovisas enligt hyresavtalet. Av de som tillämpar BFNAR 2000:4 missar relativt många att det är olika ekonomiska fördelar under perioden.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.4</b>	<b>4,4</b>	<b>73</b>	<b>6</b>

I frågeställningen beskrivs ett planerat fastighetsförvärv som sker via företag. I företaget finns även en annan verksamhetsgren. I frågeställningen ombeds tentanderna upprätta en förvärvsanalys där ställningstagandena ska motiveras. Tentanderna ombeds dessutom specifikt redogöra hur uppskjuten skatt ska hanteras vid fastighetsförvärv.

I svaret förväntas tentanderna redogöra för den viktiga frågan kring uppskjuten skatt vid rena substansförvärv respektive bolagsförvärv. Baserat på lämnade uppgifter avseende det tänkta förvärvet kan det argumenteras både för substans- och bolagsförvärv. Endast ett fåtal tentander har insett svårigheten kring uppskjuten skatt. Flertalet tentander har upprättat en korrekt förvärvsanalys.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.1</b>	<b>2,7</b>	<b>44</b>	<b>6</b>

Frågan avsåg hur Global Empire i delårsrapporten för första kvartalet skulle redovisa dels avyttringen av affärsområdet ventilation, dels avyttringar av ett intresseföretag.

Ett stort antal tentander har inte beaktat reglerna i IFRS 5 som anvisar hur en avyttring av en rörelsegren ska redovisas. Däremot har tentanderna i de flesta fall visat god insikt i IAS 1. Många tentander har i stället beskrivit hur en koncernmässig realisationsvinst ska beräknas, vilket i detta fall inte var oklart på något sätt. Även vad gäller intresseföretaget har många tentander beskrivit den koncernredovisningsmässiga hanteringen snarare än hur resultatet ska presenteras i delårsrapporten.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.2</b>	<b>5,3</b>	<b>66</b>	<b>8</b>

Frågan avser ett förslag på ny uppställningsform för resultaträkning i ett företag som redovisar enligt IFRS och huruvida förslaget är förenligt med IFRS.

Frågan har visat sig vara ganska svår. Det vanligaste skälet för poängavdrag är att man har dragit felaktiga sammanfattande slutsatser utifrån frågeställningen. Ofta har för många subjektiva bedömningar avseende vad som möjligen ger mest rättvisande bild etc. lämnats vilket lett till otydliga slutsatser.

Svaret ska vara att endast en obligatorisk del av resultaträkningen enligt IFRS saknas i förslaget om man ska bedöma vad som faktiskt är tillåtet eller inte. Många har därmed inte svarat på frågan på ett adekvat sätt utan lagt ut texten avseende rekommendationer och bedömningar.

Många tentander har inte heller diskuterat huruvida det är förenligt med ÅRL att upprätta en resultaträkning som avviker från ÅRL men som är förenlig med IFRS.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.3</b>	<b>5,5</b>	<b>69</b>	<b>8</b>

Frågan avsåg en situation där nya aktieägare ställer krav på betydande utdelningar och därför begär att styrelsen ska kalla till extra bolagsstämma. Tentanderna skulle beskriva formella regler kring detta, bedöma vilken information styrelsen bör ta ställning till inför ett beslut samt bedöma om de nya aktieägarna på egen hand kan driva igenom ett beslut om utdelning.

Tentanderna har i de flesta fall visat en mycket god insikt i de formella reglerna kring utdelningar på extra bolagsstämma. Däremot har beskrivningen av vilka frågor som styrelsen bör överväga inför beslutet i många fall varit bristfällig och enbart berört de övergripande reglerna som framgår av aktiebolagslagen och inte gått in på vad som gällt i detta specifika fall. På frågan om den nya aktieägargrupperings rätt till utdelning på extra bolagsstämma har en majoritet av tentanderna inte beaktat att minoritetens rätt att kräva utdelning enbart gäller vid årsstämma vilket föranlett poängavdrag.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.4</b>	<b>5,0</b>	<b>62</b>	<b>8</b>

Frågan avsåg vad som bör framgå i årsredovisningen avseende risker kopplat till ett bolagsförvärv. Tentanderna ombeds redogöra för fyra väsentliga risker. Många är alldeles för generella och kommenterar inte omständigheter/risker kopplade till det specifika förvärvet, vilket har givit poängavdrag. Övriga poängavdrag har främst varit föranledda av att de risker som man redogjort för inte bedömts vara tillräckligt väsentliga.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.5</b>	<b>6,4</b>	<b>80</b>	<b>8</b>

Den fråga som tentanderna skulle ta ställning till i denna uppgift var i vilken utsträckning revisionsbyrån kunde åta sig rådgivningsuppdrag i form av utförande av finansiell due diligence, förslag till skattemässigt optimal struktur samt värdering av fastighet.

Flertalet tentander har klarat frågan mycket bra innefattande bra analyser av aktuella hot mot revisorns oberoende med välgrundade slutsatser. Den delfråga som uppvisat störst brister är frågan om skatterådgivningen där de flesta tentander ansett att denna inte hotat oberoendet. Mot bakgrund av transaktionens betydenhet samt omfattningen av rådgivningen som denna normalt innefattar borde dock en s.k. second opinion införskaffas. Vad avser finansiell due diligence har några tentander ansett att självgranskningshotet varit alltför starkt och därmed avböjt uppdraget. Detta har föranlett poängavdrag. På frågan om värderingsuppdraget har i princip alla tentander helt riktigt ansett att rådgivningen skulle vara alltför långtgående varför uppdraget ska avböjas.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.6</b>	<b>9,4</b>	<b>78</b>	<b>12</b>

Uppgiften avsåg tre frågeställningar som kvarstod efter avslutad revision. Frågeställningarna avsåg i korthet ej återförd reservering av tidigare gjord nedskrivning av aktier i dotterföretag, reservering i samband med tvist där företaget har en fullgod säkerhet för tvistens fullgörande samt redovisning av en tidigare år felaktigt redovisad skattekostnad. Mot bakgrund av sina ställningstaganden till de utestående frågeställningarna skulle tentanden utforma förslag till revisionsberättelse.

Vad avser frågan om återföring av tidigare gjord reservering har flertalet tentander klarat den bra. Några tentander har ansett att den uteblivna reverseringen inte påverkat ställningstaganden i revisionsberättelsen vilket är en felaktig slutsats som föranlett poängavdrag.

Vad avser frågan om reservering för kostnader i samband med tvist så har några tentander inte ansett att säljarens garanti för tvistens fullgörande ska beaktas varför reservering bör göras i koncernredovisningen och belasta koncernens resultat. Detta är inte korrekt då det inte kan anses sannolikt att koncernen kommer att belastas av ytterligare kostnader.

Den sista deluppgiften avseende redovisning av en tidigare felaktigt redovisad skattekostnad är den deluppgift som tentanderna har haft störst problem med. En majoritet av tentanderna har inte angivit att en retroaktiv justering måste göras vilket framgår klart av IAS 8.

Revisionsberättelserna har i allt väsentligt varit upprättade på ett logiskt sätt i förhållande till de slutsatser som tentanderna gjort i sina ställningstaganden.