

**Högre revisorsexamen – Kommentarer till provrättning, maj 2007**

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.1</b>	<b>5,2</b>	<b>87</b>	<b>6</b>

I frågeställningen skall tentanderna ta ställning till en föreslagen redovisning av omstruktureringskostnader för personaluppsägningar och nedskrivning av maskiner och inventarier.

Det stora flertalet har avgivit korrekt svar på redovisning av uppsägningskostnaderna samt nedskrivningen. En del poängavdrag har gjorts för bristande motiveringar samt felaktiga källhänvisningar.

Ett fåtal har sett omstruktureringen som en enda fråga och därmed gjort en felaktig slutsats angående nedskrivningen.

Ett antal har avseende nedskrivningsfrågan hänvisat till RR 17 och hänvisat till att det inte finns några regler i BFN vilket är felaktigt då detta regelverk finns i BFNAR 2001:3, men ändå kommit till rätt slutsats då regelverken är lika på denna punkt varför inget poängavdrag gjorts.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.2</b>	<b>4,2</b>	<b>70</b>	<b>6</b>

Frågan avsåg huruvida ansvarsfrihet skulle beviljas för styrelsen i samband med företagsförvärv där avtal träffats om en framtida tilläggsköpeskilling i form av aktier baserad på det förvärvade företags resultatutveckling. Om stämman ej accepterade betalning i form av aktier skulle tilläggsköpeskillingen betalas kontant och då med ett högre belopp.

Flertalet tentander har landat i rätt slutsats innebärande att ansvarsfrihet kan tillstyrkas eftersom ingen skada kan påvisas. Förvånansvärt få tentander har argumenterat utifrån antagandet att det avtalsmässiga förhållandet mellan parterna baseras på en förhandling mellan oberoende parter varför transaktionen därför bör antas vara på marknadsmässiga grunder. I stället har flertalet argumenterat att skillnaden är för liten mellan alternativen varför ingen skada föreligger.

Poängavdrag har givits för fel slutsats samt för svar med bristande insikt i de revisionsmässiga bedömningarna.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.3</b>	<b>2,8</b>	<b>71</b>	<b>4</b>

Frågan avsåg vilka konsekvenser ett försenat inlämnade av delårsrapport skulle få för revisionsberättelsen. Delårsrapporten hade upprättats i tid samt publicerats i tid på företagets hemsida. Däremot var den för sent inskickad till Bolagsverket.

I detta fall bör överträdelsen betraktas som oväsentlig då reglerna om inskickande till Bolagsverket syftar till att säkerställa att delårsrapporten blir offentliggjord. I detta fall var delårsrapporten offentliggjord på företagets hemsida varför överträdelsen ej skall föranleda anmärkning i revisionsberättelsen. Många tentander landar i slutsatsen att anmärkning skall göras i revisionsberättelsen vilket föranlett poängavdrag. Likaså har avsaknad om resonemang om överträdelsens väsentlighet medfört poängavdrag i flera fall.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>1.4</b>	<b>10,0</b>	<b>84</b>	<b>12</b>

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

Den första frågeställningen avsåg VD:s försäljning av en fastighet till företaget till överpris med efterföljande avsked som följd. Händelsen hade inträffat efter balansdagen. Flertalet tentanderna har visat god insikt i ansvarsfrågan innebärande att denna fråga inte skall prövas i revisionsberättelsen för 2006. Däremot är det relativt många tentander som missat att detta är en väsentlig händelse som bör omnämnas i förvaltningsberättelsen varför detta föranleder anmärkning i revisionsberättelsen.

Den andra frågeställningen avsåg ett betydande fel i kassaflödesanalys. Här har det absoluta flertalet tentander avgivit helt korrekt svar innebärande att anmärkning bör göras i revisionsberättelsen att årsredovisningen ej upprättats enligt ÅRL men att det i övrigt inte får några konsekvenser för tillstyrkande av koncernens balans- och resultaträkningar. Några få tentander har ansett att det varit fråga om rent rubriceringsfel varför detta ej får någon konsekvens för revisionsberättelsen.

Den tredje frågeställningen avsåg fel i koncernredovisningen i intäktsredovisningen avseende ett pågående projekt. Felet fick ingen inverkan i moderföretagets balans- och resultaträkning. Här har absoluta flertalet tentander svarat helt rätt innebärande att felet medför att revisorn ej kan tillstyrka fastställande av koncernens balans- och resultaträkning.

De flesta tentander har upprättat bra revisionsberättelser baserat på gjorda ställningstagande. Poängavdrag har gjorts för bristande logik, formella brister i revisionsberättelser eller direkta felaktigheter.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.1</b>	<b>7,3</b>	<b>92</b>	<b>8</b>

Frågan avsåg vilka konsultinsatser en revisor kan bistå med vid en klients förvärv av ett annat företag.

Som statistiken ovan visar så har det stora flertalet på ett bra sätt klarat frågeställningarna och motiverat dessa väl. De flesta har hänvisat till analysmodellen och kommenterat de hot som föreligger på ett bra sätt.

Poängavdrag har gjorts för felaktiga slutsatser och svagt motiverade ställningstaganden.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.2</b>	<b>4,9</b>	<b>82</b>	<b>6</b>

Frågan avsåg vilka dokument som enligt lagen ska presenteras avseende apportemission på en extra bolagsstämma.

Resultatet utvisar att frågorna får anses som relativt enkla då de är rena kunskapsfrågor och svaren finns att hämta i Aktiebolagslagen.

Poängavdrag har främst givits för att tentanderna missat de extra underlag som måste fram på grund av att beslutet skall tas på extra bolagsstämma.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>2.3</b>	<b>5,6</b>	<b>70</b>	<b>8</b>

Frågan handlade om redovisning av nyemission och vad som får tas upp i en förvärvs-balansräkning.

Frågan om redovisning av egenutvecklade program fick bäst resultat där nästan alla har kommit rätt i IFRS 3 och motiverat sina ställningstaganden helt korrekt.

Frågorna om redovisning av emissionen var den största stötestenen där flera tentander visat påfallande stora brister hur exempelvis en nyemission ska redovisas i det egna kapitalet.

Flertalet tentander har svarat rätt på frågan om kostnader för upptagande av lån. De som fick poäng avdrag har inte hittat rätt i regelverket eller bara läst delar och tolkat dessa fel.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.1</b>	<b>7,0</b>	<b>70</b>	<b>10</b>

I frågeställningen skall tentanderna i första delfrågan ta ställning till ett förslag på klassificering av dotterföretag i en koncernrevision utifrån de uppgifter kring företagets verksamhet och storlek som ges i förutsättningarna. Vidare skall tentanderna i andra delfrågan ta ställning till vilken information som behöver erhållas från dotterbolagsrevisorerna för de enheter som klassificerats som full revision.

Generellt har ganska bra svar lämnats, dock få med full poäng.

Vanligaste skälen till avdrag på första delfrågan är dels att moderföretaget givits för låg klassificering beaktat att det är koncernens moderföretag vilken avger årsredovisningen, och dels att det finska dotterföretaget givits för hög klassificering beaktat dess mycket ringa storlek i förhållande till koncernen som helhet.

Vanligaste skälet för poängavdrag på andra delfrågan är att tentanden inte alls diskuterat kring behovet av att besöka väsentliga dotterföretag och träffa revisorerna. Vidare har också poängavdrag ofta givits för att tentanden missat att begära in resultat- och balansräkningar och övriga specifikationer till koncernredovisningen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.2</b>	<b>6,6</b>	<b>83</b>	<b>8</b>

Frågan behandlar redovisning av en sale and leaseback-transaktion i koncernredovisningen i en koncern som tillämpar IFRS.

Många tentander har lämnat bra svar och ett flertal har lämnat helt korrekta svar.

Vanligaste orsaken till poängavdrag är att tentanden missat att de leasade maskinerna skall, förutsatt att det inte antas att företaget inte kommer att köpa utrustningen vid leasingperiodens utgång, redovisas till summan av minimileaseavgifterna.

En annan vanlig orsak för poängavdrag är att tentanden inte fullt ut svarat på frågan och missat exempelvis hur reavinsten vid försäljningen skall redovisas eller vilken avskrivningstid som skall åsättas maskinen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.3</b>	<b>2,5</b>	<b>63</b>	<b>4</b>

Frågan avser vilken information som skall lämnas i koncernens delårsrapport för en koncern som tillämpar IFRS avseende ett förvärv som skett efter balansdagen men före rapportens avgivande.

Många tentander har lämnat bra svar och flera har lämnat helt korrekta svar.

Den vanligaste orsaken till poängavdrag är att tentanden inte på ett tydligt sätt redovisat undantagen för upplysningar enligt IFRS 3 p. 71. En annan orsak till poängavdrag har varit att tentanden inte redogjort för vilka upplysningar som kan lämnas oavsett undantagen i p 71 i det aktuella fallet.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>3.4</b>	<b>4,5</b>	<b>75</b>	<b>6</b>

Frågan avser hur huruvida tentanden kan åta sig ett revisionsuppdrag i ett av en privatperson ägt företag vilket i sin tur är huvudägare i en för revisionsbyrån mycket väsentlig revisionskund.

Många tentander har lämnat bra svar.

Den vanligaste anledningen till poängavdrag är en felaktig slutsats, om än i många fall bra motiverad i text. En annan vanlig orsak till poängavdrag är att även om en korrekt slutsats lämnats har tentanden lämnat ett alltför kortfattat svar avseende analys och diskussion kring de hot mot oberoendet som aktualiseras.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.1</b>	<b>6,1</b>	<b>76</b>	<b>8</b>

Enligt förutsättningarna har ett svensk dotterföretag debiterats kostnader för koncerngemensamma tjänster. I frågan avses tentanden bedöma debiteringen ur ett skatte- och aktiebolagsrättsligt perspektiv.

Generellt sett bra svar. Av rättningen framgår inte några specifika brister utan poängavdrag har skett jämnt fördelat på såväl brister i de aktiebolagsrättsliga som på skattemässiga bedömningarna.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.2</b>	<b>4,5</b>	<b>56</b>	<b>8</b>

Som ett led i revisionen ska den interna kontrollen bedömas. I förutsättningarna redogörs för sammanlagt sju kontroller i försäljnings- och kundfordringsprocessen. Tentanden ombeds bedöma vilka tre kontroller som kan utgöra de viktigaste, s.k. nyckelkontroller.

Poängavdrag har främst skett för att tentanderna inte motiverat sina val av nyckelkontroller kopplat till de olika räkenskapspåståendena. Relativt ofta har tentanderna inte haft någon metod för val av kontroller utan snarare mer av ett allmänt resonerande, vilket i många fall lett till att man valt fel kontroller. Det har också funnits en tendens att välja automatiserade kontroller snarare än manuella, oaktat vad kontroller syftar till att uppnå, dvs. ändamålsenligheten i kontrollen.

<b>Deluppgift</b>	<b>Genomsnitt</b>	<b>%</b>	<b>Max</b>
<b>4.3</b>	<b>4,2</b>	<b>71</b>	<b>6</b>

I förutsättningarna framgår att revisorn i samband med rapporteringen till det brittiska moderföretaget inhämtat ett uttalande från företagsledningen. En tid därefter ska revisorn avge en revisionsberättelse avseende den svenska årsredovisningen. Frågan som ställs är om ytterligare ett uttalande behöver införskaffas.

Generellt sett bra svar. Avdrag har främst skett för att tentanden inte tillräckligt väl prövat, och motiverat, om man kan undvika att ytterligare ett uttalande behöver införskaffas.