

Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2015

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	87,9 (59%)	95 (52%)

95 av 184 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 52 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 44 till 123 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	4,3 (72 %)	136 (74 %)

Frågan behandlar övergången till K2 för en bostadsrättsförening. Tentanderna ska redogöra för hur föreningen ska fastställa avskrivningsplan enligt K2-regelverket. Tentanderna ska också beräkna avskrivningarna för 2014.

De flesta tentander har klarat uppgiften bra och full poäng har utdelats för konstaterandet att K2 inte tillåter progressiv avskrivningsmetod, att avskrivningar ska ske systematiskt över tillgångens nyttjandeperiod, att inga korrigeringar ska göras av ingående balanser samt korrekt beräkning.

Många tentander hänvisar till regelverket BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag. De flesta tentander beräknar avskrivningarna för bostadsrättsföreningen med en linjär avskrivningsplan men många missar att nämna att K2 inte tillåter en progressiv plan. Många tentander beräknar de nya avskrivningarna retroaktivt, antingen med en korrigering av tidigare år mot IB eller direkt mot resultaträkningen 2014. Detta har gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	6	4,6 (77 %)	155 (64 %)

Uppgiften handlar om utgifter i en bostadsrättsförening och hur dessa ska redovisas enligt K2. Vidare ska tentanderna ange hur dessa ska hanteras inkomstskattemässigt och om bostadsrättsföreningen kan få rotavdrag för några av utgifterna.

Generellt bra utfall på frågan. De flesta tentander har angivit specifik hänvisning till K2 där hänvisning till både 2009:1 (punkt 10.14) samt 2008:1 (punkt 10.15) har gett poäng. De flesta tentanderna har vidare resonerat korrekt kring värdeökning i deluppgift a). Överlag har frågan kring porttelefoner skapat störst problem och tentanderna har överlag haft svårare för deluppgift b) där flertalet tentander angivit direktavdrag som alternativ för utgifterna för porttelefonerna. Flertalet tentander har också missat att ange att porttelefonerna skattemässigt ska skrivas av genom årliga värdeminskningssavdrag.

I stort sett samtliga tentander har korrekt angivit att bostadsrättsföreningen inte har rätt till rotavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	2,5 (50 %)	85 (46 %)

Inte alla tentander tycks ha fångat upp RevU17 och ännu fler missar att utveckla innebörden av modifieringen, d v s hur stycket under Revisorns ansvar anpassas då den icke kvalificerade revisorn inte tillhör en organisation som tillämpar international Standard on Quality Control (ISQC1) och därmed inte ansetts utföra revision i enlighet med ISA. Många tentander hänvisar till ISA 610 internrevision.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	4	3,8 (95 %)	171 (96 %)

Frågan avser regelverk för bostadsrättsföreningar och det är generellt mycket bra utfall på frågan. En del saknar att lägga till att beslut ska ske på föreningsstämma vid majoritetsbeslut. Detta täcks dock in av så gott som alla tentander vad gäller beslut på två på varandra följande stämmor med minst två tredjedelar av röstande.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	4	2,8 (69 %)	122 (66 %)

Frågan behandlar huruvida den valda revisorn i en bostadsrättsförening kan acceptera ett erbjudande om att hyra en parkeringsplats från denna kund. De flesta tentander refererar till Etikoden men majoriteten missar att det handlar om affärsrelationer (IESBA 290.123-125).

Övervägande del av tentanderna har en fullgod beskrivning av hoten och ett resonemang kring affärsrämsighet.

För att få full poäng krävs även en korrekt slutsats där man med hjälp av ovan ej accepterar erbjudandet om hyresavtal, vilket ungefär hälften av tentanderna klarat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	8	3,9 (48 %)	71 (39 %)

En stor del av tentanderna har räknat fram anskaffningsvärdet om 42 mkr men minskat eller ökat med goodwill och övervärden maskin och angett detta som Intresseföretagsandelen per 2014-06-30 vilket är felaktigt. Vidare har många tänkt rätt men räknat fel (utgångsbelopp är fel, räknat med hela årets avskrivningar och inte 6 månader, dragit av DD-kostnader istället för lagt till etc.) samt redogjort för redovisning i moderbolaget och inte i koncernen. I de fall Intresseföretagsandelen per 2014-06-30 varit fel men förändringen per 2014-12-31 är korrekt beräknad har detta ändå gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	4	1,6 (39 %)	77 (42 %)

En stor del av tentanderna redogör för hantering om de är momspliktiga respektive ej momspliktiga - dvs. två svar. I dessa fall har inga poäng delats ut då inget ställningstagande gjorts och uppgiften tydligt anger att bolaget ej har någon verksamhet utöver passiv förvaltning av innehav i DB varvid tentanden förväntas dra slutsatsen att verksamheten ej utgör någon ekonomisk verksamhet ur momshänseende och har därmed inte avdragsrätt för ingående moms. Vidare har flertalet tentander redogjort för hantering av a conto-fakturor och i vilken period momsen skall dras vilket ej är vad som efterfrågas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	8	5,9 (74 %)	155 (84 %)

Nästan samtliga tentander konstaterade att det var ett väsentligt och avgörande fel att inte ta in det korrekta resultatet från intressebolaget i koncernredovisningen. Många tentander utgick från att felet var 27 Mkr och inte från ett fel på 8,1 Mkr vilket motsvarar ägarandelen i intresseföretaget 30 %. De flesta kom fram till ett uttalande med avvikande mening beträffande koncernredovisningen, samt avstyrkande av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen.

En del tentander har gjort uttalande med avvikande mening även för moderföretaget, men resultatet från intressebolaget berör endast koncernredovisningen.

Den intäktsförda utdelningen från ett dotterbolag har av många tentander betraktats som anteciperad utdelning. Av den anledningen har man inte tagit upp frågor runt likhetsprincipen i ABL 4 kapitlet 1 §, alla aktier har samma rätt i bolaget, om inte annat följer av 2-5 §§ i kapitel 4. Om man har övriga aktieägares samtycke är det inga hinder. Avsaknad av detta resonemang har gett poängavdrag. Utdelningen är korrekt redovisad och eliminerad i koncernredovisningen. Ingen inverkan på revisionsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	6	5,3 (89 %)	161 (87 %)

Frågan behandlar två finansieringslösningar och tentanden har till uppgift att kommentera om denne har invändningar mot dessa.

De flesta tentander har inga invändningar vad gäller banklånet. Majoriteten av tentanderna förstår att det koncerninterna lånet träffas av förvärvslåneförbudet, beskriver situationen väl, hänvisar rätt och drar en korrekt slutsats.

Ett antal tentander beskriver problematik vad gäller förtäckt värdeöverföring och ränteavdragsbegränsning vilket varken gett poäng eller poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	8	2,9 (36 %)	33 (18 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för hur en statsobligation med intentionen att inneha den till förfall ska redovisas i resultat- och balansräkning. Tentanden ska också redogöra för hur obligationen skulle ha redovisats om syftet med innehavet istället var att sälja den på kort sikt. Frågan visade sig vara förhållandevis svår. De flesta tentanderna har korrekt hänvisat till IAS 39 men flertalet tentander verkar ha haft svårt att tolka standarden. Ett vanligt fel är att kupongräntan (3%) har använts vid beräkning av ränteintäkten vilket resulterat i poängavdrag. På fråga b) har vissa tentander felaktigt klassificerat obligationen i kategorin finansiella tillgångar som kan säljas istället för finansiella tillgångar som innehas för handel vilket resulterat i att tentanden felaktigt har kommit till slutsatsen att värdeförändring ska redovisas inom övrigt totalresultat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	6	3,9 (65 %)	73 (40 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för vid vilken tidpunkt försäljningen av standardiserade maskiner ska intäktföras. De flesta tentanderna har korrekt angivit att det är IAS 18 och risker och förmåner som styr när intäkten ska redovisas. Många tentander har angett att den tecknade försäkringen innebär att riskerna har övergått vilket resulterat i poängavdrag då försäkringen inte innebär att riskerna har överförts till köparen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	5	3,1 (61 %)	131 (71 %)

Frågan berör vad man som revisor skall göra i samband med fusion av ett helägt dotterbolag. Många tentander missar att det rör sig om en fusion av ett helägt dotterbolag och att det förenklade fusionsförfarandet därmed är tillämpligt. Det har gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	2,9 (57 %)	120 (65 %)

Frågan handlar om det förslag på nya rotationsregler som den svenska utredningen föreslagit.

Cirka två tredjedelar av tentanderna har uppmärksammat de nya rotationsreglerna och det förslag till implementering i Sverige som föreligger och dessa tentander har då generellt lyckats få många poäng på frågan. Cirka en tredjedel av tentanderna har dock inte berört de nya rotationsreglerna i svaret och dessa tentander har då inte fått så många poäng på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	8	6,7 (84 %)	165 (90 %)

Uppgiften handlar om intäktsredovisning per balansdagen för tre specifika uppdrag i ett mindre byggbolag. Tentanden skall redogöra och redovisa belopp i resultat- och balansräkning för dessa uppdrag. Bolaget tillämpar BFNAR 2008:1 (K2).

Totalt sett har merparten av tentanderna visat på en korrekt hantering av intäktsredovisningen vid såväl fast pris uppdrag som uppdrag på löpande räkning. Framförallt gäller detta regelverket kring uppdrag på löpande räkning. För dessa uppdrag har de flesta tentanderna korrekt redogjort för att intäkt redovisas i takt med fakturering om detta inte sker med onormal fördröjning.

När det gäller uppdrag till fast pris har poängavdrag gjorts i de fall det saknas beskrivning eller kommentarer till de förutsättningar och villkor som krävs för att tillämpa successiv vinstavräkning.

En del tentander har beräknat färdigställandegraden baserat på budgeterade siffror istället för faktiskt utfall, vilket inneburit poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	5	3,9 (78 %)	164 (89 %)

Denna uppgift handlar om ett mindre byggföretag där bolaget för första gången har för avsikt att göra en avsättning för garantiåtaganden i bokslutet för 2014-12-31. Tentanden ska redogöra för reglerna kring redovisning för garantiavsättningar.

De flesta tentander har klarat uppgiften bra och hittat stöd för sina svar i BFAR 2008:1 kapitel 16. I kapitel 16.7 framgår att en avsättning ska göras med ett belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet och att denna avsättning ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska garantiutgifter. Dessutom finns i punkt 7 en hänvisning till inkomstskattelagen.

För full poäng krävs förutom en redogörelse om värderingsregler i kapitel 16.7 att tentanden kortfattat redogör för den schablonregel som finns i inkomstskattelagen och beloppsmässigt uppger att en garantiavsättning kan beräknas till 250 000 kronor baserat på redovisade faktiska utgifter.

Poängavdrag har gjorts i de fall tentanden inte tar ställning till belopp, anger ett vägt genomsnitt över åren eller yrkar på ett högre belopp på grund av särskilda omständigheter (s.k. utredningsregeln enligt IL).

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	8	4,9 (62 %)	89 (48 %)

Den första omständigheten att ta ställning till avsåg ett skadeståndsanspråk från en uppdragsgivare som bolaget ej reserverat för. De flesta tentander ansåg att med beaktande av juristens yttrande skall en avsättning enligt K2 16.2 göras för skadeståndsanspråket och att beloppet är både väsentligt och av avgörande betydelse. De flesta kom fram till ett yttrande med avvikande mening och avstyrkande av resultat- och balansräkningarna samt avstyrkande av vinstdispositionen.

För full poäng krävs Grund för uttalande med avvikande mening, där man motiverar sitt ställningstagande.

Den andra omständigheten avsåg att en av två delägare tecknat ett avtal med en uppdragsgivare som lett till intäktsbortfall från en annan uppdragsgivare. Nästan samtliga tentander har konstaterat att Anders brutit mot aktieägaravtalet. Många har konstaterat att aktieägaravtalet gäller mellan ägarna. Många har ansett att det krävs brott mot aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen för att avstyrka ansvarsfrihet för styrelseledamot eller verkställande direktör. Det är inte helt korrekt eftersom revisorn skall avstyrka ansvarsfrihet om revisorn bedömer att det finns risk för att ersättningskyldighet kan uppstå. Anders har uppsåtligt på egen hand tecknat det nya avtalet utan att samråda med Peter, den andra styrelseledamoten. Kommer man inte fram till att detta varit uppsåtligt bör man dra slutsatsen att det åtminstone varit oaktsamt. De flesta har med lite olika motiveringar kommit fram till att avstyrka ansvarsfrihet för Anders och tillstyrka ansvarsfrihet för Peter.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	4	2,6 (64 %)	94 (51 %)

I denna uppgift skall tentanden redogöra för innebörden av ett hembudsförbehåll och vilken effekt ett hembudsförbehåll får på den aktietransaktion som genomförs. Många tentander har beskrivit att ett hembudsförbehåll ger rätt att lösa aktie som övergått till ny ägare vilket har gett poäng. Flera tentander skriver att den som förvärvar aktie som skall hembjudas skall anmäla det till styrelsen vilket har gett poäng. Många tentander anger också att den som vill utöva sin lösningsrätt skall anmäla det till styrelsen. Flertalet tentander drar slutsatsen att Peter kan begära inlösen av de aktier som Anders har sålt till Hampus vilket har gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	2,5 (50 %)	95 (52 %)

Tentanden ska redogöra för vilken granskning som ska utföras samt vilket yttrande som ska avlämnas avseende bolagets noteringsprospekt. Det efterfrågas även vilken typ av yttrande revisorn kan avlämna på proformasiffror avseende ett företagsförvärv.

De flesta tentander har redogjort väl för granskning i enlighet med RevR 5. I svaret ska ingå att revisorn ska läsa hela prospektet för att säkerställa att informationen är förenlig med den information revisorn uttalar sig om. För full poäng ska även nämnas att revisorn endast i undantagsfall uttalar sig om prognoser.

De flesta tentander har korrekt hänvisat till ISAE 3420 vid uttalande om proformasiffror.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	4	2,0 (51 %)	62 (34 %)

I uppgiften skall tentanden redogöra för sina ställningstaganden i samband med förfrågan om ett möte med bankernas rådgivare för att besvara frågor kring bolagets resultat och ställning samt kännedom om transaktioner eller frågor som väsentligen kan påverka den finansiella rapporteringen.

Många tentander uppger att revisorn inte får lämna upplysning till enskild om det kan skada bolaget vilket har gett poäng. Hänvisning till ABL 9 kap 41§ har gett poäng. Flera tentander uppger att beslut på extra bolagsstämman kan lösa revisorn från tystnadsplikten vilket har gett poäng. Flera tentander uppger att upplysning annars inte kan lämnas och att hänvisning görs till företagets representanter vilket har gett poäng. Förhållandevis många tentander har svårt att få med alla delar av det korrekta svaret i denna fråga.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	5	2,0 (39 %)	49 (27 %)

Tentanden ska redogöra för vilka krav börsen ställer på erfarenhet samt sammansättning av ledning och styrelse samt dra slutsatser utifrån hur detta påverkar bolaget baserat på den information som finns tillgänglig om bolaget.

Många tentander har redogjort för kraven enligt koden för bolagsstyrning samt slutsats kopplat till att om chefsjuristen även sitter med i företagsledningen är sammansättningen i styrelsen inte i enlighet med koden. För full poäng ska det dock även framgå vilka krav som Stockholmsbörsen ställer samt slutsatsen att ekonomichefen inte uppfyller börsens krav, vilket tentanderna generellt inte har berört.

Vanliga fel är att tentanderna endast har redogjort för kraven från ett av dessa regelverk.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	6	3,8 (63 %)	96 (52 %)

Tentanderna ska redogöra för hur ett finansiellt leasingavtal ska redovisas i koncernens räkenskaper initialt samt för de tre efterföljande åren.

De flesta tentanderna har korrekt redogjort för att en tillgång och skuld initialt ska redovisas i balansräkningen till nuvärdet av de framtida leasingavgifterna. Många tentander har haft svårt för att beräkna en korrekt ränta och därigenom skuld för respektive period. Vissa tentander har fördelat räntan jämnt över perioderna vilket inte har reflekterat den minskande skulden i balansräkningen och som därmed gett poängavdrag.

För full poäng krävs att korrekt tillgång och skuld har redovisats i balansräkning samt effekt i resultaträkningen för respektive period.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	5	0,9 (18 %)	15 (8 %)

I uppgiften ska tentanden göra justeringar i skatteberäkningen kopplat till pågående arbeten till fast pris samt till löpande räkning.

Tentanderna har haft svårt för denna fråga. Korrekt beräkning har varit tillräckligt för full poäng men poäng har även delats ut för korrekta motiveringar med hänvisning till inkomstskattelagen.

Vanliga fel är att tentanden endast justerat för ej skattepliktiga intäkter för fakturering 2016 utan att justera för kostnaderna hänförliga till dessa intäkter.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	3,1 (61 %)	124 (73 %)

Tentanden ska redogöra för förutsättningarna för att få aktivera en immateriell tillgång och ta ställning till om egenupparbetade utgifter kopplat till patentet kan aktiveras i fasen före lansering. Tentanden ska även besvara vad som gäller om tillgången förvärvas av konkurrent samt redogöra för när avskrivning ska ske och under vilken tid.

Majoriteten av tentanderna har redogjort väl för vilka förutsättningar som gäller i enlighet med IAS 38. Dock drar de flesta tentander slutsatsen att projektet på väg in i fas 3 kan aktiveras. IFRS ställer mycket höga krav på utvecklingsfasen och i synnerhet inom läkemedelsbranschen, där praxis är att fas 3 måste ha uppnåtts samt att patentet är kommersiellt gångbart innan aktivering går att överväga.

De flesta tentander har på ett korrekt sätt redogjort för att en immateriell tillgång som förvärvats separat eller som en del av ett företagsförvärv anses aktiverbar givet att tillgången är avskiljbar och värdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Avskrivning ska börja när tillgången kan användas på det sätt som företagsledningen avser och fördelas systematiskt över nyttjandeperioden. Majoriteten av tentanderna har motiverat sitt ställningstagande väl och gjort korrekt hänvisning till IAS 38, punkt 97.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	1,2 (23 %)	19 (10 %)

I uppgiften ska tentanden redogöra för hur förvärvet av tillgången från uppgift 6.1 b ska klassificeras om det sker via bolagsförvärv.

Närmare hälften av tentanderna har på ett korrekt sätt definierat att det rör sig om ett rörelseförvärv med hänvisning till IFRS 3, vilket ger poäng. Flera har även beskrivit tillgångsförvärv samt på ett riktigt

sätt redogjort för att tillgången måste kunna identifieras och åsättas verkligt värde. Drygt en femtedel av tentanderna uttrycker att en förvärvsanalys ska upprättas, men enbart ett fåtal har utvecklat ett resonemang kring rörelseförvärv samt vad en rörelse eller verksamhet består av. Därmed har flera tentander upprepat sitt svar från 6.1 b med hänvisning till IAS 38 och inte besvarat uppgiften utifrån IFRS 3, vilket förklarar det låga poängutfallet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	3,5 (69 %)	139 (76 %)

I uppgiften ska tentanden redogöra för och ta ställning kring bolagets aktivering av uppskjuten skattefordran.

De flesta tentander har hänvisat till IAS 12 och resonerat hur sannolikt det är att avdrag kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Flera tentander har dock brutit i sitt resonemang och inte gjort kopplingen mot historiken av förluster och att det måste finnas övertygande faktorer som visar på framtida överskott för att i det läget få redovisa en uppskjuten skattefordran (IAS p35-36). Flertalet har även bedömt det som tillåtet att aktivera hela den prognostiserade vinsten eller delar av den utan att beräkna skatteeffekten av den och enbart utifrån ekonomichefens prognos.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	5	1,6 (33 %)	28 (15 %)

Tentanden skall i uppgiften beräkna väsentlighetstal samt motivera detta. Merparten av tentanderna har korrekt angivit ISA 320 som referens men ungefär hälften har utelämnat användarna av de finansiella rapporterna i det resonemang som leder fram till vilken bas som skall användas för beräkning vilket har lett till poängavdrag. Några tentander har helt utelämnat motivering till vilken bas som används.

Full poäng har inte delats ut för någon annan bas än operativa kostnader, många tentander har utgått från balansomslutning eller eget kapital vid beräkning. Några tentander har resonerat kring flera olika referensvärden för beräkning vilket har gett poäng om det leder fram till en rimlig slutsats.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	5	2,0 (39 %)	53 (29 %)

Tentanden skall i uppgiften redogöra för lämpliga granskningsåtgärder för räkenskapspåståendet värdering för balansposten Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten. De flesta tentanderna har beskrivit granskningsåtgärder för att säkerställa anskaffningsvärdet av aktiverade kostnader på ett bra sätt.

Många tentander skriver att bolaget bör upprätta nedskrivningsprövning men relativt få beskriver vilka granskningsåtgärder och bedömningar som krävs vid granskning av nedskrivningsprövningen vilket har lett till poängavdrag.

För full poäng på uppgiften skall tentanden ha övervägt att använda en specialist och föreslagit ett anpassat uttalande från företagsledningen. Många tentander har utelämnat båda eller någon av dessa åtgärder.