

## Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2016

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	91 (60%)	110 (60%)

110 av 183 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 60 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från **24** till 134 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	4,2 (69 %)	140 (77 %)

a)-frågan behandlar vilka handlingar som bolaget behöver ta fram med anledning av apportemission. De flesta tentander har angett att ett förslag till beslut ska tas fram vilket gett poäng. De flesta tentander har också angett att en redogörelse ska tas fram, men inte specifikt skrivit att redogörelsen enligt 2 kap. 7§ ska innehålla information om hur värdet bestämts. Relativt många tentander har missat att skriva att en separat värdering ska göras, av exempelvis extern värderingsman.

I b)-frågan efterfrågas vad vi som revisorer behöver göra i samband med apportemissionen. Denna fråga har de flesta av tentanderna haft relativt lätt för. De flesta tentander har angett att vi ska lämna ett yttrande över styrelsens redogörelse och att vi ska lämna ett yttrande i samband med betalningen. Det som flest tentander missat är att vi i samband med vår granskning av styrelsens redogörelse ska bedöma värderingen av fastigheten. Vissa tentander har också missat att det är två separata yttranden som ska lämnas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	5	2,9 (58 %)	120 (66 %)

Frågan behandlar vilka överväganden en revisor skall göra vid en förfrågan från en revisionskund att upprätta hans privata inkomstdeklaration. För att erhålla full poäng krävs att tentanden gör en hänvisning till FARs etiska regler, EtikR 3 Skattetjänster och/eller IESBAs Etikkod 290 där man kan finna stöd för den aktuella frågeställningen.

Tentanden behöver också föra ett resonemang kring huruvida revisorn har rätt kompetens att biträda med denna tjänst och i så fall definiera uppdraget gentemot ägaren vad gäller ansvarsfördelning, granskningsinsats samt upplysa att eventuella oklarheter kommer att utredas. Vidare bör ett separat uppdragsbrev upprättas för deklarationstjänsten. Bolagets ägare kommer privat erhålla en faktura för deklarationsbiträdet.

De flesta tentander har funnit vägledning och även hänvisat till FARs Etiska regler. Merparten av tentanderna har även lyft upp frågan kring ansvarsfördelningen mellan revisorn och bolagets ägare.

Dock saknas i flertalet svar, utöver ansvarsfördelningen, ett resonemang kring den granskningsinsats och det utredningskrav som finns vid eventuella tveksamheter eller felaktigheter. En hel del tentander har inte heller sammanfattat uppgiften med behovet av en skriftlig överenskommelse (uppdragsbrev). En del tentander fokuserar och resonerar enbart kring oberoendefrågan och utformningen av analysmodellen och inte specifikt åtgärder för biträde med den privata inkomstdeklarationen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	4	2,8 (72 %)	104 (57 %)

I uppgiften skall tentanden beräkna bolagets totala semesterlöneskuld per 2016-12-31 utifrån givna förutsättningar. Semesterlöneskulden skall beräknas för såväl fast anställda med månadslön som timanställda som erhållit ersättning utbetald under hösten. I förutsättningarna för uppgiften framgår procentsats för semesterdagstillägget om 0,8 % och procentsats för semesterersättningen för de timanställda med 13%.

Så gott som samtliga tentander har korrekt beräknat semesterskuld för den timanställda personalen. När det gäller beräkning av semesterlöneskulden för den fast anställda personalen förekommer en hel del olika varianter på förslag till beräkning. Vissa tentander har inte tagit med årets intjänade semesterdagar och vissa har inte tagit med sparade eller kvarvarande dagar i sin beräkning. Vissa tentander har dessutom inte tagit med semesterlönetillägget eller bara angett semesterlönetillägget som en utgående semesterlöneskuld. I de fall tentandens beräkning väsentligt avviker från vedertagen princip och procentsats samt att den slutliga beräkningen väsentligt avviker från svarsmallen, har det resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	5	3,0 (60 %)	132 (72 %)

I denna uppgift har tentanden erhållit information om löneuttag respektive inbetalda pensionspremier för bolagets ägare under 2016 och föregående två räkenskapsår. Tentanden skall redogöra för vilka inkomstskattemässiga konsekvenser som uppgifter om lön respektive inbetalda pensionspremier ger upphov till.

För att erhålla full poäng på frågan krävs att tentanden hänvisar till Inkomstskattelagens 28 kapitel 5 § och dessutom för ett resonemang kring möjlig avdragsrätt för inbetalda pensionspremier enligt denna hänvisning. Utöver detta skall tentanden genom beräkning visa på möjligt avdrag i bolagets inkomstdeklaration. Slutligen skall tentanden baserat på den gjorda beräkningen dra en slutsats kring avdragsrätt och det gränobelopp som anges i Inkomstskattelagen (10 prisbasbelopp).

Merparten av tentanderna har hänvisat till Inkomstskattelagen, även om inte alla hänvisat till korrekt lagrum. Merparten av tentanderna har även identifierat avdragsbegränsningen om 35 % av lönen. Dock har vissa tentander inte fört fram begränsningsregeln att avdraget inte får överstiga 10 prisbasbelopp vilket inneburit poängavdrag. De flesta av tentanderna har även kommit till korrekt slutsats beträffande inkomstskattemässig hantering av för högt inbetald premie, dvs ej avdragsgill för bolaget.

En del tentander har istället för att specifikt kommentera avdragsrätten för pensionspremier, valt att enbart redogöra för 3.12 regelverket etc. för bolagets ägare.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	5	2,6 (52 %)	107 (58 %)

Frågan behandlar hantering av moms vid optikertjänster och hur företaget ska hantera momsen på sina inkommande leverantörsfakturor. Många tentander har missat att bolaget bedriver s.k. blandad verksamhet där försäljning sker av både momspliktiga och momsfria varor och tjänster. Många tentander har istället fokuserat på fakturainnehåll samt hantering av moms vid utländska inköp vilket inte har gett poäng.

För full poäng på frågan skall tentanden ha klargjort att bolaget bedriver s.k. blandad verksamhet samt hur ingående moms skall hanteras för respektive verksamhet. Tentanden ska även redogöra för reglerna kring gemensamma kostnader där bolaget bör hitta en lämplig fördelningsnyckel för momsen. För full poäng krävs även att tentanden har hänvisat till Mervärdesskattelagens 8 kapitel för regler om avdrag för ingående moms.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	8	6,1 (76 %)	159 (88 %)

I a)-uppgiften kom de flesta tentander fram till att man skulle beakta effekterna av okorrigerade fel från föregående år. Dessa tillsammans med årets funna fel ackumulerat får till följd att årsredovisningen inte upprättas enligt årsredovisningslagen. Många har då kommit till ett uttalande med avvikande mening och avstyrkande av räkningarna och vinstdispositionen. En del har ansett att felet inte varit av avgörande betydelse och kommit till ett uttalande med reservation med avstyrkande av räkningarna och dispositioner. Övriga ansåg att man inte kan ta hänsyn till fel från tidigare räkenskapsår som man tidigare granskat och accepterat.

Revisionsberättelsen skall vara utformad i enlighet med ställningstagandena. För full poäng krävs Grund för uttalande med avvikande mening av revisionsberättelsen samt avvikande mening beträffande årsredovisningen och avstyrkande av resultaträkning, balansräkning och vinstdisposition. Även uttalande med reservation och avstyrkande av räkningarna och vinstdisposition har gett poäng.

I b)-uppgiften ansåg många tentander att det krävdes en upplysning i förvaltningsberättelsen att Optikspecialisten AB hade upprättat en kontrollbalansräkning under räkenskapsåret. Man ansåg att detta var en väsentlig händelse under räkenskapsåret och hänvisade till årsredovisningslagen och BFNAR 2012:1 3.11 (K3).

I förvaltningsberättelsen ska framgå om företaget upprättat kontrollbalansräkning enligt 25 kap 13 § aktiebolagslagen som utvisar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning

föreligger, RevR 10 p 3.2 st 2. I detta fall förelåg ingen kapitalbrist eller skyldighet upprätta kontrollbalansräkning. Det är m.a.o. ingen väsentlig händelse under räkenskapsåret om man upprättat en kontrollbalansräkning utan att kapitalbrist föreligger.

De flesta tentanderna konstaterade att styrelsen agerat i enlighet med reglerna i aktiebolagslagen 23 kapitlet 13 § och att det egna kapitalet inte var förbrukat vid upprättandet av kontrollbalansräkningen. Utformning av revisionsberättelsen skall vara i enlighet med ställningstagandet utan någon modifiering.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	6	3,8 (63 %)	101 (55 %)

Frågan behandlar hur bolagets intäcksredovisning påverkas av olika erbjudan i butiken. De flesta tentander har funnit korrekt vägledning till K3, kap 23.7-8.

Deluppgift a) behandlar öppet köp och ca 2/3 av tentanderna har korrekt angivit att en avsättning bör bokas upp som minskar intäkten.

Deluppgift b) besvarar i stort sett samtliga tentander korrekt för hur presentkort ska hanteras i intäcksredovisningen.

Deluppgift c) - I stort sett samtliga tentander har redogjort för hur erbjudandet "2 för 1" ska hanteras i intäcksredovisningen.

Deluppgift d) behandlar kundlojalitetsprogram och denna delfråga har orsakat störst problem för tentanderna med relativt få poäng. Få tentander har korrekt angivit att en avsättning bör göras utifrån den statistik som finns tillgänglig. Poäng har dock getts om tentanden diskuterat rabatter utifrån samma princip som den statistik som finns tillgänglig.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	6	3,4 (57 %)	83 (45 %)

Frågan går ut på att redogöra för konsekvenserna för olika omständigheter i en kontrollbalansräkning.

Fråga a) går ut på att bedöma om nettoförsäljningsvärdet kan användas vid KBR och vad effekten blir. För att få poäng krävs att tentanden justerar upp kontrollbalansräkningen med 9,6 mkr till följd av att varulagret värderas enligt nettoförsäljningsvärdet. De flesta tentander har svarat rätt på frågan.

Fråga b) behandlar huruvida bolaget har möjlighet att aktivera sina underskottsavdrag. För att få full poäng krävs att tentanden redogör för att bolaget behöver göra en prognos, där det är sannolikhet

att de kommer att ha skattemässiga överskott, för att kunna aktivera. Flertalet tentander väljer att rekommendera bolaget att inte aktivera underskottsavdragen utan att ha sett en prognos.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	5	2,3 (45 %)	77 (42 %)

Denna fråga hade ett relativt lågt utfall. Övervägande delen av tentanderna har angett de nya riktlinjerna från ESMA som svar. De tentander som tappat poäng har antingen inte hittat rätt regelverk eller missat att riktlinjerna omfattar endast finansiella mått vilka ej definieras i de redovisningsregelverk som företaget tillämpar.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	2,4 (48 %)	81 (44 %)

Tentanderna tenderar att svara på frågan från revisorns perspektiv gällande oberoendeprovning. Frågan syftar dock till att beskriva reglerna kring revisionsutskottets provning av hot mot revisorernas oberoende av tilläggstjänster efter det EU-direktiv som formaliserats i EtikU14. I de fall tentanden gett flera exempel på tjänster har ett felaktigt exempel ej medfört avdrag från korrekt angivna exempel. Full poäng har getts för de tentander som hittat rätt i nya EU-förordningen gällande arvodesbegränsningar, krav på godkännande från revisionsutskottet och gett exempel på otillåtna/tillåtna tjänster vilka anges däri.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	6	2,1 (35 %)	20 (11 %)

I uppgiften skall tentanderna redogöra för sina ställningstaganden avseende kontrolltestning och hur de planerar att lägga upp en kontrollbaserad ansats för intäkter. Majoriteten av tentanderna har korrekt refererat till ISA 315 eller ISA 330, hänvisning till båda två är dock nödvändig. Många tentander beskriver att revisorn vid kontrolltestning måste skaffa sig förståelse för bolagets interna kontroll och kartlägga intäktsprocessen, vilket har gett poäng. Dock missuppfattar en stor del av tentanderna frågan till viss del då de endast beskriver bolagets kontrollmiljö generellt samt diskuterar mer företagsövergripande kontroller. De flesta tentander utelämnar därför att utvärdering av kontroller kopplade till intäktsprocessen skall göras samt övervägande om kontrollerna är tillräckliga och möjliga att testa. Endast ett fåtal tentander nämner att någon form av plan eller granskningsprogram för kontrolltestning bör upprättas samt förslag på lämplig tidplan för testning, vilket också krävs för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	2,1 (42 %)	63 (34 %)

I uppgiften skall tentanden uppmärksamma den nya marknadsmissbruksförordningen och vad denna innebär. Majoriteten av tentander har missat de nya reglerna och hänvisar till tidigare gällande lagstiftning, vilket inneburit poängavdrag. Däremot har majoriteten av tentander beskrivit att bolaget är skyldigt att föra en insiderförteckning samt vad detta innebär. Majoriteten av tentanderna har också gjort en allmän beskrivning av att insiderinformation är ej offentliggjord information som väsentligt kan påverka aktiekursen. En del tentander har beskrivit att bolaget så snart som möjligt skall informera allmänheten samt presentera informationen på bolagets hemsida under en femårsperiod. Ett fåtal tentander har även lämnat svar om förteckning över personer i ledande befattning och deras närstående, skriftlig underrättelse till ledande befattningshavare, tidsfrist för anmälan, fler transaktioner än tidigare omfattas som t.ex. kapitalförsäkringar samt att närstående får ett eget ansvar att anmäla transaktioner. För att få full poäng på frågan krävs hänvisning till marknadsmissbruksförordningen, en allmän beskrivning samt några av exemplen ovan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.5	5	3,6 (71 %)	140 (77 %)

Frågan går ut på att upprätta en förvärvsanalys för förvärv av ett dotterföretag.

För full poäng krävs att tentanden korrekt identifierar övervärden i materiella och immateriella anläggningstillgångar samt beräknar uppskjuten skatt på övervärdena. Poängavdrag har getts när tentanden har tagit upp personalens kompetens och upparbetade arbetssätt som en immateriell tillgång i strid med IFRS 3 B.37.

Generellt märks det att många revisionsbyråer har standardiserade mallar för upprättande av förvärvsanalyser och så länge som korrekt indata matas in i dessa så kommer korrekt uppskjuten skatt och goodwill automatiskt beräknas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.6	4	3,1 (78 %)	135 (74 %)

I uppgiften ombeds tentanden att redogöra för vad ett granskningsprogram för ställda säkerheter och eventualförpliktelser bör innehålla.

För full poäng krävs att minst fyra olika granskningsmoment redogörs för. Eftersom det finns fler granskningsmoment än fyra som accepterades så blev poängen generellt hög. Exempel på svar som

godkänts är förfrågningar till företagsledningen, läsa styrelsematerial, inhämta engagemangsbesked, inhämta advokatbrev, söka på registrerade inteckningar, läsa väsentliga avtal och bedöma om uppgifter upplysta i not är korrekta, men även andra mindre vanliga granskningsåtgärder har accepterats. En generell beskrivning av vad ställda säkerheter och eventalförpliktelser är har inte gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	6	3,0 (49 %)	68 (37 %)

I a)-uppgiften har många av tentanderna missat de nya kraven på kompletterande rapport till revisionskommittén enligt artikel 11 i revisorsförordningen varpå många hänvisar till de gamla kraven. Detta har inte gett poäng då det uttryckligen i frågan framgår att tentanden ska redogöra för de nya revisionsreglerna.

I b)-uppgiften har de flesta tentander uppmärksammat nyheterna kring rapportering av särskilt betydelsefulla områden (SBO) men har generellt haft svårt för att utforma skrivelse i revisionsberättelsen, dels avseende beskrivning av området och dels avseende beskrivning av revisionsåtgärder. Många missar också att hänvisa till upplysningar i årsredovisningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	6	3,0 (50 %)	64 (35 %)

I a) har de flesta tentander korrekt svarat att det rör sig om ett kvalificerat uttalande om huruvida årsstämmans riktlinjer om ersättningar till ledande befattningshavare har följts. Cirka hälften av tentanderna överväger också huruvida det bör omnämnas i revisionsberättelsen. Få tentander nämner något om granskning av presentationen i årsredovisningen och dess eventuella påverkan på revisionsberättelsen.

I b)-uppgiften har många tentander missat upplysningskraven enligt ÅRL 6:1a.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	6	2,3 (39 %)	50 (27 %)

I uppgiften skall tentanden redogöra för hur kundfordringar som sålts till ett finansbolag skall redovisas. Frågan visade sig svår då flertalet tentander inte kommit till korrekt slutsats gällande risker och förmåner kopplat till avtalet med finansbolaget. Majoriteten av tentanderna har hämtat

vägledning från IAS 39 vilket gett poäng. Flertalet tentander har svarat att resultatpåverkan av försäljningen uppgår till -800 tkr vilket också gett poäng.

I övrig kan tentandernas svar delas upp i två grupper. Den första gruppen har svarat att då de historiska kundförlusterna om 7 % understiger kundförlusterna enligt avtalet om 10 % så har risker och förmåner i allt väsentligt övergått till finansbolaget, vilket gett poäng. De har vidare beskrivit att kundfordringarna inte längre är bolagets tillgång och skall krediteras, vilket också gett poäng. Om tentanden slutligen beskrivit att de sålda kundfordringarna skall krediteras (10 mkr), bank skall debiteras (9,2 mkr) samt att resultatet debiteras (0,8) har de fått ytterligare poäng.

Den andra gruppen har i många fall hänvisat till korrekt lagrum men felaktigt dragit slutsatsen att risker och förmåner i allt väsentligt ej överförts till finansbolaget. Denna grupp av tentander har vidare svarat att kundfordringarna fortsatt skall vara bokförda i bolagets redovisning men att en skuld mot finansbolaget skall bokas upp tills riskerna övergått. Majoriteten av tentanderna har gjort en felaktig bedömning, vilket i de flesta fall resulterat i att de i många fall endast fått poäng för hänvisning till IAS 39 samt korrekt redovisad resultateffekt. För att få full poäng krävs att tentanden hänvisat till IAS 39, beskrivit varför risker och förmåner övergått till finansbolaget, att kundfordringarna ej längre är bolagets tillgång samt beskriva den redovisningsmässiga effekten på kundfordringar, bank och resultat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	4	2,1 (51 %)	63 (34%)

Tentanden uppmanas att beskriva vad som är viktigt avseende revision av kundfordringar som överlåtits genom factoring. Uppgiften visade sig vara förhållandevis svår. Många tentander har beskrivit skillnaden mellan att sälja och belåna kundfordringar genom factoring och vad som är viktigt beroende på vilket av alternativen som används. Belåning är dock inte aktuellt i detta fall då frågan är kopplad till kundfordringar som överlåtits, vilket också framgår av förutsättningarna. Det innebär att när fakturorna sålts ligger ansvaret på factoringbolaget att få betalt. Således finns ingen anledning att göra betalningsuppföljning eller saldoförfrågningar på de sålda fakturorna, vilket flertalet tentander felaktigt svarat. Att verifiera existensen genom saldoförfrågningar eller betalningsuppföljning gäller i detta fall enbart för de fakturor som inte sålts. Däremot är det viktigt att säkerställa att rutinerna för löpande rapportering till factoringbolaget finns på plats, såsom kredittider och kreditvärdighet för att säkerställa att Svenska designmöbler AB inte kan återkrävas av factoringbolaget. Det är dock enbart ett fåtal tentander som kommenterat detta.

De flesta tentander beskriver helt riktigt att avtalet är centralt att granska för att säkerställa förståelsen för när risker och förmåner övergår till factoringbolaget. De flesta tentander anger också att det är viktigt att inhämta en extern bekräftelse från factoringbolaget per balansdagen, för att verifiera vilka fakturor som sålts och fordran på bolaget om betalning ännu inte inkommit. Flertalet tentander har klippt in ett granskningsprogram för revision av kundfordringar men har inte visat någon koppling till denna uppgift eller anpassat granskningsprogrammet utifrån förutsättningarna vilket därför enbart ger delpoäng.



Många tentander anger dock felaktigt att det är viktigt att säkerställa att Svenska Designmöbler ABs kundreskontra stämmer överens med factoringbolagets kundreskontra, vilket inte är korrekt eftersom fodringarna bokas bort från Svenska Designmöblers reskontra då risker och förmåner övergått till factoringbolaget. De flesta tentander kommenterar dock att det är viktigt att säkerställa eventuell kreditrisk som kvarstår, vilket är korrekt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.5	6	2,5 (41 %)	35 (19%)

Uppgiften gick ut på att beskriva redovisning av ett optionsprogram.

Många tentander hade svårt med denna fråga. De flesta tentander har korrekt hänvisat till IFRS 2 samt att värdering ska ske till verkligt värde vilket har gett poäng. Tentanderna har generellt inte kunnat redogöra för en korrekt effekt i balansräkning och resultaträkning. Flertalet tentander har inte identifierat att det endast är värdeförändringen som ska redovisas. För full poäng krävs, utöver ovan hänvisningar, att tentanden redovisar en korrekt värdeförändring och lyfter fram att det sker en successiv intjäning.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	6	3,8 (64 %)	117 (64 %)

Övervägande del av tentanderna finner rätt i a)-frågan kring EU-direktivet avseende hållbarhetsredovisning. En del av tentanderna missar att skriva de fullständiga kriterierna för upprättandet så som: "mer än ett av följande kriterier och senaste två räkenskapsåren", vilket har gett poängavdrag.

En del tentander missar att tydligt beskriva när regelverket skall implementeras och hänvisar enbart till år 2017 vilket gett poängavdrag. Många av tentanderna missar tydligheten kring att det är styrelsen eller företagets ansvariga ledningsorgan som bär ansvaret. Tydlighet saknas i att det är i förvaltningsberättelsen som hållbarhetsrapporten skall ingå eller som skild handling med hänvisning i förvaltningsberättelsen, flertalet tentander hänvisar enbart till årsredovisningen vilket inte gett full poäng.

Många av tentanderna missar att nämna att revisorn skall avge ett yttrande och i flera fall beskrivs enbart att revisorn skall kontrollera eller säkerställa att rapport upprättats. Många tentander har hänvisat till RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning vilket varken gett poäng eller poängavdrag i frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	3,5 (58 %)	107 (58 %)

Tentanden ska redogöra för effekten av ett stegvist förvärv i koncernens och moderbolagets resultaträkning samt anskaffningsvärdet i den förvävsanalys som upprättas.

Många tentander har korrekt hänvisat till K3 kapitel 19 samt att tidigare andelar anses avyttrade ur ett koncernperspektiv. Enskilda tentander har endast hänvisat till K3 vilket inte har gett poäng. Flertalet tentander har lyft fram att det sker en resultateffekt i moderbolaget alternativt inte nämnt moderbolaget vilket inte har gett poäng. Anskaffningsvärdet utgörs av motsvarande 100 % av värdet på köpeskillingen för resterande andel av bolaget vilket många tentander inte har redovisat korrekt. För full poäng krävs även en korrekt redovisning av resultateffekten i koncernen till följd av förvärvet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	4	2,9 (71 %)	119 (65 %)

Tentanden ska med hjälp av ett bifogat utdrag från en dataanalys identifiera väsentliga transaktionstyper och underprocesser som träffar intäkter. Vidare ska tentanden beskriva nyttan av den bifogade typen av analys och ange hur den kan användas i revisionen.

Svaren på frågan har varit av relativt varierande karaktär, men det kan konstateras att 2/3 av tentanderna har angett bra svar där nyttan och användningen av denna typ av dataanalys beskrivs samt motiveringar kring olika väsentliga transaktionstyper anges. Bland resterande tentander finns dock brister i svaren varpå poängsnittet på frågan är relativt lågt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	4	2,7 (68 %)	126 (69 %)

Tentanden ska redogöra för hur utdelningen från det nyförvärvade dotterföretaget ska redovisas i moderbolaget samt redogöra för huruvida utdelningen kan få några övriga redovisningsmässiga konsekvenser. Majoriteten av tentanderna har korrekt identifierat att utdelningen ska redovisas som en intäkt. Dock är det mindre än hälften av tentanderna som har angivit att stöd finns att finna i K3 kap 9 p. 10. På frågan om utdelningen kan få några övriga redovisningsmässiga konsekvenser har drygt hälften av tentanderna korrekt identifierat att utdelningen leder till att det behöver göras en bedömning om det föreligger ett nedskrivningsbehov av aktier i dotterföretag efter utdelningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	4	3,1 (78 %)	154 (84 %)

Tentanden uppmanas att redogöra för det kvalitetssystem och dess delar som revisionsbolaget, som anses vara en större revisionsfirma, ska upprätthålla enligt internationell praxis vid utförande av bestyrkandeuppdrag. I princip samtliga tentander har på ett korrekt sätt hänvisat till International Standard on Quality Control (ISQC 1). Majoriteten har också identifierat de sex delar som återfinns i punkt 16; Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget, relevanta yrkesetiska krav, acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, personal, hur uppdrag utförs samt övervakning. Många har dock bara skrivit rubrikerna utan att tydliggöra innebörden av dem. För att få full poäng på frågan behöver det framgå att tentanden förstår innebörden av respektive område. Exempelvis är oberoende en viktig del av de yrkesetiska kraven, som dock relativt få tentander tar upp. Flertalet tentander hänvisar enbart till ISA 220 (Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter) vilket kan ge delpoäng beroende på resonemanget, men i avsaknad av referens till ISQC1 är det inte möjligt att få full poäng eftersom ISA 220 bygger på den grundläggande förutsättningen att revisionsföretaget omfattas av ISQC 1.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	3,8 (76 %)	171 (94 %)

I uppgiften skall tentanden beräkna garantiavsättning dels enligt K2 och dels enligt skattelagstiftningen.

Tentanderna har generellt lyckats bra med frågan. Många tentander har dock inte beräknat den avdragsgilla delen av garantiavsättningen enligt skattelagstiftningen korrekt, utan felaktigt hävdade att hela avsättningen är avdragsgill och inte justerat den baserat på den ett-åriga garantitiden, vilket föranlett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	3,5 (70 %)	151 (83 %)

Tentanderna skall ge fem exempel på analyser som kan göras avseende intäkter.

Generellt har tentanderna klarat frågan väl. I svarsmallen förekommer några exempel på analyser, men även andra relevanta analyser har genererat poäng.

En del tentander har haft svårigheter att få ihop fem olika relevanta analyser och istället upprepat samma analys på olika sätt, vilket inte genererat full poäng. En del tentander har missförstått frågan och beskriver istället olika granskningsåtgärder/stickprovstester som kan genomföras, vilket inte efterfrågas i frågan och därför inte genererat några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	4,3 (85 %)	176 (96 %)

Tentanderna skall i uppgiften redogöra för vilka regler som gäller för värdering av varulager och lämplig tillämpning av reglerna i bolaget.

Överlag är utfallet på frågan mycket bra och tentanderna lyckas generellt ge en bra beskrivning av regelverket kring varulager enligt K2. För att få full poäng krävs att tentanderna ger en bra beskrivning av de relevanta delarna av regelverket. En del tentander beskriver enstaka delar av regelverket utförligt men missar andra delar, vilket då genererat poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	8	6,0 (75 %)	162 (89 %)

I den första omständigheten kom nästan alla tentander fram till att värdeöverföringen i form av utdelning på extra stämma är tillåten, den inkräktar inte på bundet eget kapital och bryter inte mot försiktighetsregeln i aktiebolagslagen 17 kapitel. De flesta tog upp de särskilda reglerna i 18 kapitlet §§ 5-6 för utdelning på extra bolagsstämma. Bolaget har inte följt dessa vad gäller att ta fram en redogörelse över väsentliga händelser efter att årsredovisningen avlämnats samt låtit revisorn yttra sig över denna. Många uppmärksammade detta och anmärker på detta som brott mot aktiebolagslagen, då man brutit mot formkraven. (ABL 18:6). I protokollet från stämman framgår dock att samtliga aktieägare var närvarande och godkände beslutet, varför handlingarna ej är nödvändiga.

I den andra omständigheten konstaterar nästan samtliga tentander att det var ett förbjudet lån enligt aktiebolagslagen 21 kap. § 1 som lämnades i januari 2016, dvs efter bokslutsdagen. En del tentander anmärkte på detta i revisionsberättelsen som brott mot aktiebolagslagen men tillstyrkte ansvarsfrihet då bolaget inte lidit någon skada.

Andra tog upp att granskning av styrelsens förvaltning inte krävs efter balansdagen. Kommer man vid granskning av efterföljande händelser på åtgärd som kan leda till ersättningsskyldighet eller är i strid med aktiebolagslagen kan revisor överväga hur detta skall kommuniceras. Är förhållandet av väsentlig betydelse för bolaget skall man informera om detta i revisionsberättelsen under rubriken Övriga upplysningar. (IAS 560). Beroende på om man bedömt den uppkomna situationen som väsentlig eller ej för bolaget så har man antingen lämnat en modifierad revisionsberättelse eller en med övrig upplysning. För full poäng skall revisionsberättelsen inte påverkas av det lämnade lånet.