

Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2017

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	93,9	116

116 av 173 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 67 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 48 till 131 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	4	3,8 (94 %)	164 (95 %)

Frågan går ut på att redogöra för vilket redovisningsregelverk som den beskrivna stiftelsen bör använda sig av vid upprättande av årsredovisningen för räkenskapsår som påbörjas efter 2016-12-31.

Då det i beskrivningen har funnits en önskan om att tillämpa ett så lätt regelverk som möjligt bör rekommendationen vara K2. De flesta tentander har svarat rätt på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	4	3,1 (78 %)	136 (79 %)

Frågan går ut på att redogöra för hur man i styrelsen ska hantera att en ledamot avlidit, att besvara vart eventuella ändringar ska skickas, när årsredovisningen ska vara inskickad samt vart den ska skickas.

- För att få poäng ska tentanden svara att styrelsen ska ändra antal ledamöter eller välja in en ny ledamot.
- För att få poäng ska tentanden svara att eventuella ändringar ska skickas till länsstyrelsen.
- För att få poäng ska tentanden svara att årsredovisningen ska vara inskickad inom sex månader.
- För att få poäng ska tentanden svara att årsredovisningen ska skickas till Länsstyrelsen.

Majoriteten av tentanderna har svarat rätt på de flesta delfrågorna.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	4,3 (86 %)	162 (94 %)

I denna uppgift ska det redogöras för under vilka omständigheter stiftelsen kan vara skattebefriad. Utfallet på frågan är bra och de allra flesta tentander nämner de tre kraven avseende ändamål, verksamhet och fullständighet. För full poäng krävs en kort beskrivning av de olika omständigheterna och hänvisning till Inkomstskattelagen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	6	2,4 (40 %)	20 (12 %)

Frågan behandlar en stiftelse och dess stadgar som härrör från bildandet i början av 1900-talet. I förutsättningarna uppges även att viss uppdatering av stadgarna har skett på 1960-talet. I brist på sökanden som uppfyller stadgarnas krav för att få bidrag har styrelsen under 2017 beslutat att utvidga målgruppen av sökanden. Tentanden ska redogöra för vilken påverkan denna förändring får för revisorns slutsats och avrapportering av revisionen för räkenskapsåret 2017.

Så gott som samtliga tentander har hittat vägledning i Stiftelselagen och fört fram att styrelsens uppgift är att tillse att stiftarens vilja och ändamål följs. Tentanderna har sedan till uppgift att föra ett resonemang om huruvida den utvidgning av målgrupp som beslutats av styrelsen i förhållande till de stadgar som redan finns, uppenbart strider mot stiftarens avsikter. Tentanden har erhållit poäng i förhållande till omfattningen av resonemang som förts och att en slutsats lämnats. För att erhålla full poäng i detta hänseende krävs att tentanden genom sitt resonemang även kommer fram till att den nya målgruppen är så nära den ursprungliga att detta beslut av styrelsen kan accepteras. Endast ett fåtal tentander har dragit slutsatsen att styrelsens beslut om utvidgad målgrupp kan accepteras.

När det gäller avsnittet kring den avrapportering som revisorn bör göra av sin revision, krävs för full poäng att revisorn avrapporterar till styrelsen och uppmanar denna att dokumentera sitt ställningstagande till ändrad målgrupp i ett protokoll samt att uppdatera stiftelsens stadgar till aktuella förutsättningar. Endast ett fåtal tentander har omnämnt avrapportering till styrelsen. I stort sett samtliga tentander har istället fokuserat sitt svar kring att stiftelsens tillgångar har använts i strid mot stiftelsens ändamål och att en anmärkning/modifiering ska göras i revisionsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	6	4,8 (80 %)	152 (88 %)

I uppgiften skall tentanden ange hur tre leverantörsfakturor som bokförts hos Stiftelsen i januari 2018 skall redovisas med hänsyn till aktuellt redovisningsregelverk och ur ett periodiseringshänseende.

För att få full poäng bör tentanden resonera om eller kunna hänvisa till den allmänna periodiseringsprincipen i K2 regelverket (p 7.4 – 7.8) alternativt ÅRL 2.4. Dessutom skall tentanden pröva de olika aktuella affärshändelserna om de kan träffa någon av de tillåtna avvikelserna (förenklingsreglerna enligt p 2.4 och 7.9) som kan göras från den allmänna periodiseringsprincipen.

Merparten av tentanderna har fört ett resonemang och kunnat hänvisa till såväl punkt 7.9 (återkommande faktura) som punkt 2.4 (ej periodiseringskrav för belopp < 5.000 kronor) enligt K2-regelverket. När det gäller den redovisningsmässiga hanteringen av datorinköpet, har en del tentander inte fört något resonemang kring eller omnämnt kravet på ekonomisk livslängd och ett halvt prisbasbelopp för att kunna redovisa inköpet som en kostnad. Detta har inneburit poängavdrag på delfrågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	4	3,0 (74 %)	120 (69 %)

Frågan avser en omständighet med en offertförfrågan från ett bolag där en av delägarna är en skattekonsult på samma kontor som revisorn. För full poäng krävs att tentanden korrekt hänvisar till Revisorslagen § 21 a eller IESBAs etikkod, att man identifierar problematiken med omständigheter som kan rubba förtroendet, att man hänvisar till egenintressehotet och drar slutsatsen att det inte är möjligt att avlämna revisionsoffert.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	7	3,7 (53 %)	59 (34 %)

I del A skall tentanderna redogöra för effekten på soliditeten i moderbolag respektive koncern före och efter förvärvet samt beroende på om det finansieras genom befintliga medel eller lån. De flesta beräknar och beskriver effekterna för moderbolaget på ett bra sätt. En stor del har dock haft svårigheter med koncernen gällande främst förvärvsanalys och elimineringar som krävs för att på ett korrekt sätt kunna dra slutsatser gällande koncernen. En del utelämnar också koncernen helt i sitt svar och svarar endast utifrån moderbolaget. Några tentander gör inga beräkningar utan beskriver endast effekten i text. Detaljerade beskrivningar som redogör för de parametrar som påverkar beräkningen har gett poäng medan övergripande resonemang inte har gjort det. För full poäng har krävts att man tydligt visar de faktorer som påverkar soliditeten och hur man har kommit fram till sin slutsats.

I B-delen skall tentanderna svara på om övervärdet på maskiner och varulager får effekt i koncernens rörelseresultat. Många identifierar korrekt att övervärdet på maskinerna skall skrivas av under nyttjandeperioden och därmed påverkar rörelseresultatet negativt. Merparten av tentanderna har dock haft problem med övervärdet på varulager och har därmed inte fått full poäng. Många utelämnar också den delen av frågan helt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	5	2,8 (56 %)	108 (62 %)

Bra utfall och övervägande delen av tentanderna har svarat rätt på klassificeringen av lånet och checkräkningskrediten enligt K3 respektive K2. Gällande kovenantbrottet och dess påverkan har övervägande delen av tentanderna missat hänvisning samt ej resonerat kring erhållen waiver (befrielse från krav från banken) eller ej. Då detta dock ej anges i uppgiften har tentander som utgått ifrån att någon sådan inte varit aktuell erhållit poäng. Tentander som har resonerat utifrån det faktum att det är ett prognosticerat brott som beskrivs i uppgiften har även de erhållit poäng kring resonemang att det krävs ett konstaterat brott innan omklassificering till kort skuld skall ske. Att endast konstatera att brottet är prognosticerat och inte påverkar klassificeringen har ej givit något poäng. Flertalet tentander missar att ta ställning, dvs hur lånen respektive checkkrediten skall klassificeras enligt de olika förutsättningarna. Resonemang helt utan koppling till uppgiften har ej givit poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	6	4,5 (74 %)	131 (76 %)

I uppgiften skall tentanden upprätta en kassaflödesanalys enligt indirekt metod baserad på presenterad resultat- och balansräkning.

För att få full poäng har det krävts att beloppen i kassaflödesanalysen är korrekt beräknade och rätt klassificerade under rätt rubrik, att kassaflödesanalysen summerar korrekt, att samtliga poster som påverkat kassaflödet har angivits samt att tentanden ej lagt till ytterligare poster som ej borde ha varit med i kassaflödesanalysen. Ytterligare har det krävts att kassaflödesanalysen är uppställd korrekt enligt indirekt metod där uppställningen är uppdelad på kassaflöde från den löpande verksamheten, finansieringsverksamheten och investeringsverksamheten.

Så gott som samtliga tentander har upprättat någon form av kassaflödesanalys. Utgångspunkten har för de flesta tentander varit rörelseresultatet, men en del tentander har använt sig av resultat efter finansiella poster. Flera tentander har fått poängavdrag för felaktigt beräknade belopp vilket har hängt samman med antingen felklassificering under fel rubrik alternativt felberäknat belopp utifrån resultat- och balansräkning. De poster som mest frekvent beräknats fel är betald skatt, förändring av kortfristiga skulder och förvärv av materiella anläggningstillgångar. Flera tentander har också missat att ta med vissa kassaflödespåverkande poster såsom förvärv av materiella anläggningstillgångar och förvärv av värdepapper alternativt klassat dessa under fel rubrik.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.5	4	3,2 (80 %)	134 (77 %)

I denna uppgift ska tentanden redogöra för analytiska granskningsåtgärder avseende personalkostnader. Konkreta analytiska revisionsåtgärder behöver beskrivas samt kompletteras med vilken typ av förväntan som respektive åtgärd kan ha. Exempel på granskningsåtgärder som gett poäng är analys mellan perioder, jämförelse mot budget, korrelation mellan antal anställda och lönekostnad mellan perioder, kostnad för sociala avgifter ställt i relation till lönekostnader, löneskuld per balansdagen per anställd jämfört mellan perioder samt lönekostnader i relation till andra poster såsom omsättning eller kostnad såld vara. Rena kontrolltestningsåtgärder eller test av detaljer har inte gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	5	2,0 (40 %)	69 (40 %)

Tentanderna skall redogöra för effekten av redovisning av utfall i ett bonusprogram. Övervägande delen av tentanderna har korrekt redogjort för redovisning av den finansiella anläggningstillgången samt motsvarande avsättning, men ej redogjort för löneskatten. Flertalet tentander har bortsett från skatt enligt instruktioner i uppgiften och har då även bortsett från löneskatt. Vid redogörelse för hur

hantering av löneskatt skall ske (baserat på marknadsvärdet) har poäng ändå erhållits. Många tentander hittar rätt lagrum och redogör för hur redovisning skall ske i teorin men missar att redogöra för den beloppsmässiga redovisningen i detta specifika fall. Poäng har erhållits, men ej full poäng då det tydligt framgår i uppgiften att beloppsmässig effekt skall beskrivas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	6	3,4 (56 %)	85 (49 %)

Frågan behandlar hur en leasingtillgång ska redovisas i koncernens resultat- och balansräkning i bokslutet per 31 december 2018. För att komma fram till rätt svar krävs det att man har utgått från nuvärdet om 1 mkr, som uppges i uppgiften.

Även om man inte har använt rätt startvärde, 1 mkr, för tillgång och skuld så har man kunnat få vissa poäng om man därefter hanterat beräkningarna korrekt.

Det som verkar vara svårast är att fördela leasingavgifterna mellan ränta och amortering, därmed har tentanderna ofta kommit fram till fel utgående leasingsskuld.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	8	4,4 (56 %)	93 (54 %)

Denna uppgift avsåg att hantera återstående noteringar från revisionen och att upprätta en revisionsberättelse. Omständigheterna avser att bolaget redovisat förlust under början av det nya räkenskapsåret, men trots detta föreslagit och redan betalat ut utdelning.

Generellt svarar de flesta tentanderna korrekt på uppgiften vad gäller att hänsyn måste tas till det negativa resultatet efter balansdagen. Många har dock resonerat till stor del kring reglerna om kontrollbalansräkning vilket uppgiften till särskilt stor del inte innehåller någon information om. Dessutom har ett flertal landat i slutsatsen att det råder osäkerhet om fortsatt drift. Utifrån uppgifterna om att bolaget historiskt varit lönsamt men vid just detta tillfälle, p.g.a. valutakurseffekter, redovisar ett negativt resultat så är det inte givet att fortsatt drift ska vara ifrågasatt. Flera tentander resonerar också kring att det är tillåtet att besluta om en formlös överföring och att utdelningen som genomförts under löpande år är tillåtet. Dock bör det noteras att det inte finns några fastställda utdelningsbara medel att dela ut. Många har i revisionsberättelsen korrekt skrivit att vinstdispositionen avstyrks samt hänvisat till stycket om grund för uttalanden. I detta stycke finns ofta ingen som helst kommentar eller förklaring till varför avstyrkande görs vilket gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	2,7 (54 %)	95 (55 %)

I uppgiften får tentanden en fråga hur man bäst granskar en kassaflödesanalys som upprättats enligt indirekt metod.

För att få full poäng krävs att tentanden angivit 5 granskningsåtgärder för en kassaflödesanalys med beskrivning av vilka revisionsbevis som erhålls. Tentanderna har fått ett rätt poäng per relevant granskningsåtgärd.

Svaren från tentanderna har varit varierande där en del tentander korrekt angivit specifika granskningsåtgärder för kassaflödesanalysen. Dessa granskningsåtgärder har varit fokuserade på hur man rent konkret stämmer av de olika posterna i kassaflödesanalysen mot balans- och resultaträkning, granskad årsredovisning alternativt andra granskade underlag från revisionen. En del tentander har i sitt svar endast gett förslag på rena granskningsmoment för revisionen, såsom att granska kassa och bank mot engagemangsbesked och granska anskaffningar för materiella anläggningstillgångar mot faktura osv. Detta har ej givit några poäng. Flera tentander har angivit som granskningsåtgärd att de ska upprätta en egen kassaflödesanalys. Inte heller denna granskningsåtgärd har gett poäng då den ej specifikt beskriver hur man ska granska posterna i kassaflödesanalysen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	7	2,9 (42 %)	18 (10 %)

I denna fråga ska tentanden redogöra för vad en IFRS-konvertering innebär för koncernen samt förklara hur redovisad goodwill ska hanteras vid övergången. Frågan visade sig vara förhållandevis svår. Generellt sett har tentanderna haft svårt att redogöra för hur koncernen behöver förbereda dess rapporteringsprocesser och därtill hörande system samt att koncernen behöver jobba med att utveckla sina redovisningsprinciper enligt IFRS, vilket har resulterat i poängavdrag. Gällande den redovisningsmässiga hanteringen av goodwill har många tentander missat att det finns två olika möjligheter enligt IFRS 1 p. C. Detta har resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	6	2,6 (43 %)	51 (29 %)

I denna fråga ska tentanden redogöra för lämplig värderingsmetod för två olika investeringar (ett noterat och ett onoterat) samt kortfattat beskriva upplysningskraven kring värderingen. Generellt sett ett relativt lågt resultatutfall på denna fråga. Tentanderna har ofta kommit fram till att två olika värderingsmetoder behöver användas men gällande upplysningskraven var resultatutfallet betydligt sämre. Ett flertal tentander har angivit att det onoterade innehavet inte ska värderas till verkligt värde med hänvisning till att värderingen inte kan göras med tillräcklig tillförlitlighet. Detta har

resultat i poängavdrag om inte en bra motivering har angetts till varför värderingen inte skulle kunna göras med tillräcklig tillförlitlighet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	5	2,6 (51 %)	81 (47 %)

Förutsättningarna i a)-uppgiften är att företaget *inte* är noterat på en reglerad marknadsplats, en majoritet av tentanderna har besvarat frågan som att den *planerade* noteringen 2018 redan är ett faktum. För full poäng ska tentanden ha med hänvisning till EtikU 14 eller EtikU 13 (p 5.1), komma fram till att företaget inte är av allmänt intresse men samtidigt är ett fondbolag enligt EtikU 14 p 7.1 och att svenska rotationsregler kräver en sjuår rotation utan krav på byrårotation.

Förutsättningarna i b)- uppgiften är att bolaget har blivit noterat på en reglerad marknadsplats. För full poäng ska ett resonemang om att upprättande av skattedeklaration är en förbjuden tjänst enligt EU-direktivet men att Sverige har ett nationellt undantag från detta förbud och att det således är tillåtet att bistå med denna tjänst.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	5	2,4 (47 %)	95 (55 %)

I denna uppgift efterfrågas hur avrapportering av en revision påverkas av att en dotterbolagsrevision ej blivit avrapporterad från dotterbolagsrevisorerna. För full poäng krävs hänvisning till både ISA 600 och ISA 700 (p 16), slutsats om att dotterbolaget är en liten del av koncernen och att ett fel aldrig kan bli väsentlig för koncernredovisningen. Således kan en revisionsberättelse utan avvikelse avges men det faktum att bokslutet inte kunnat avslutas skall rapporteras till ledande befattningshavare som led i avrapporteringen av koncernrevisionen enligt ISA 600 (p 46).

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	3,9 (78 %)	158 (91 %)

I uppgiften ska tentanden redogöra för väsentliga granskningsåtgärder som ska utföras vid granskning av kassarutiner och kontanthantering. För full poäng krävs att minst fem relevanta och väsentliga granskningsmoment anges.

Många tentander har lyckats väl med uppgiften. Några tentander har dock haft svårigheter med att ange fem olika moment och istället listat många delmoment, exempelvis genom att rada upp vilka frågor som ska ställas i samband med rutingenomgång eller i detalj angett de olika stegen som utförs vid ett provköp.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	5	4,3 (85 %)	156 (90 %)

Tentanden ska svara på om medarbetare i revisionsteamet kan acceptera ett erbjudande från kunden om att köpa varor till personalpris. De flesta tentander har ett bra resonemang där de identifierar ett vänskapshot med hänvisning till IESBAs Etikod. För full poäng ska tentanden även argumentera för att köp till personalpris inte är till marknadsmässiga villkor och därmed dra slutsatsen att medarbetarna på revisionsteamet ska avböja erbjudandet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	4	3,1 (78 %)	132 (76 %)

I uppgiften ska tentanderna redogöra för vilka revisionsinsatser som en revisor ska utföra i samband med en inventering och även ange syftet med de olika åtgärderna.

För att få full poäng ska tentanden referera till ISA 501 som är den standard som klargör att revisorn ska inhämta revisionsbevis för lagrets existens och skick genom att närvara vid en inventering. Vidare ska tentanden ange de fyra primära granskningsmomenten som anges i ISA 501 och samtidigt ange att syftet med inventeringen är att säkerställa existensen av de inventerade kvantiteterna och utvärdera om det finns behov av nedskrivning till följd av fysisk inkurans.

Merparten av tentanderna har lyckats väl med frågan. I en del fall har tentanderna listat många granskningsåtgärder som är relevanta för lagergranskning men inte specifikt för inventeringstillfället. Exempelvis pristest, analys av trögrörliga produkter och bruttomarginalberäkningar utförs normalt sett inte i samband med ett inventeringsbesök utan är övriga substansgranskningsåtgärder som görs för att bedöma lagervärdet. Dessa förslag har inte lett till poäng.

En del tentander har listat många åtgärder som är relaterade till vilka frågor som kan ställas till bolaget i samband med inventeringsbesöket. Dessa frågor faller inom punkten att utvärdera bolagets inventeringsrutiner och ses därmed inte som specifika enskilda granskningsmoment.

Merparten av tentanderna har angivit att vi genom inventering vill fastställa varulagrets existens men några har missat att vi genom inspektion även vill utvärdera om det föreligger risk för fysisk inkurans.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	5	3,1 (63 %)	114 (66 %)

Tentanden ska redogöra för den skattemässiga hanteringen av kostnader i samband med en konferensresa. Bland kostnaderna ingår privata utgifter för förlängd vistelse i Milano samt att bolaget kostnadsfört utgifter för närstående som inte är anställda i företaget.

För full poäng ska svaret innehålla ett resonemang kring vilka kostnader som är avdragsgilla för bolaget. Övriga kostnader ska hanteras som förmån vilket innebär sociala avgifter och att dessa

kostnader därmed blir avdragsgilla för företaget. Därutöver ska marknadsvärdet av de utgifter som avser närstående hanteras som förmån för respektive delägare.

Flera tentander har enbart resonerat utifrån bolagets skatteberäkning, d.v.s. vilka kostnader som är avdragsgilla och därmed inte resonerat kring vad som ska tas upp som förmån. Ett annat vanligt fel är att tentanden accepterat att rörelsefrämmande kostnader hanteras som ej avdragsgilla kostnader.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	8	5,9 (73 %)	133 (77 %)

Uppgiften avsåg att hantera två återstående noteringar från revisionen och att upprätta en revisionsberättelse. Den första omständigheten avser att bolaget rättat ett fel från föregående år i årets räkenskaper och den andra omständigheten att bolaget vara sena med betalning av skatter och avgifter vid tre tillfällen under året.

Den första omständigheten med rättelse av fel har hanterats i enlighet med K2-regelverket och någon avvikelse i revisionsberättelsen föranleds därför inte. Många tentander har inte uppmärksammat denna regel i K2 och andra har uppmärksammat regeln men ändå kommit fram till att det är ett väsentligt fel. Av de som har kommit fram till att rättelsen är korrekt hanterad har många resonerat kring huruvida det behövs en upplysning i årsredovisningen och vilka effekter det blir om det inte finns en upplysning. En rättelse av fel kan enligt K2-regelverket, under vissa förutsättningar, kräva upplysningar i årsredovisningen (jfr. p. 2.12 K2). Något krav på resonemang om sådana upplysningar ställdes inte vid rättningen av denna fråga.

De allra flesta tentander har helt riktigt konstaterat att det bör lämnas en anmärkning i revisionsberättelsen avseende skatter och avgifter.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	2,3 (46 %)	68 (39 %)

Tentanderna skall redogöra för dels lämpliga granskningsåtgärder för aktier i dotterbolag, intressebolag och en portfölj av noterade aktier samt även redogöra för hur dessa poster skall redovisas i balansräkningen.

Frågan har visat sig vara svår för tentanderna.

Avseende granskningsåtgärder skriver många tentander utförliga varianter av granskningsåtgärder avseende exempelvis värdering av aktier i dotterbolag och/eller intressebolag men saknar helt granskningsåtgärder för andra räkenskapspåståenden/områden. Olika varianter av granskningsåtgärder för samma räkenskapspåstående har inte genererat full poäng. I svarsmallen finns ett antal olika förslag på granskningsåtgärder identifierade, även andra relevanta granskningsåtgärder har inneburit poäng.

Avseende redovisningen har många tentander missuppfattat frågan och istället svarat hur posterna skall klassificeras i balansräkningen, vilket inte genererat poäng. Vidare har en hel del tentander svarat kategoriskt att posten skall redovisas på ena eller andra sättet utan att redogöra för några möjliga alternativ (för andelar i intressebolag och aktierna i noterade bolag), vilket inneburit ett

mindre poängavdrag. Ett fåtal tentander svarar på frågan ur ett koncernperspektiv vilket inte genererat poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	4,3 (86 %)	163 (94 %)

Tentanderna skall redogöra för dels reglerna i ABL kring möjligheten för en minoritetsägare att få igenom önskemål om utdelning samt att utse en särskild granskare.

Frågan har överlag haft ett mycket bra utfall och tentanderna svarar generellt sett korrekt. En del tentander beskriver regelverket i ABL 18:11 korrekt men drar slutsatsen att eftersom största ägaren har majoritet kommer minoriteten inte ha framgång i begäran om utdelning, en sådan slutsats har inte genererat poängavdrag om beskrivning av regelverket i övrigt är korrekt.

Vissa tentander har blandat ihop reglerna kring en särskild granskare med reglerna kring minoritetsrevisor och/eller lekmannarevisor, vilket inte genererat några poäng. Vidare har ett fåtal tentander missat att svara på reglerna kring särskild granskare vilket genererat poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	3,9 (79 %)	159 (92 %)

Tentanden ska redogöra för de fem huvudsakliga stegen som brukar beskriva intäktsredovisningen i enlighet med IFRS 15 och även ange hur den beskrivna försäljningstransaktionen i uppgiften ska redovisas enligt IFRS 15.

Majoriteten av tentanderna har lyckats väl med att ange de fem stegen.

Många tentander har också lyckats beräkna transaktionspriset. Några tentander har missuppfattat uppgiften och inte förstått att värdet av servicekontraktet var inkluderat i transaktionspriset om 22 mkr före rabatt. Det har således lett till fel transaktionspris vilket gett poängavdrag. Vidare har några tentander enbart allokerat rabatten till maskinen och inte förstått att den även ska beräknas på servicekontraktet. I IFRS 15 anges att i de fall det inte finns några observerbara bevis på att rabatten hör till ett prestationsåtagande ska den fördelas över samtliga åtaganden. Transaktionspriset fördelas således med 18 mkr till maskinen och 1,8 mkr till servicekontraktet. Felallokerad rabatt har lett till poängavdrag.

För att få full poäng ska tentanden beskriva när intäktsredovisningen ska ske, dvs. att intäkten för maskin tas vid leverans medan servicekontraktet intäktsförs i takt med avtalets löptid.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	5	2,7 (55 %)	110 (64 %)

Frågan gäller vilka krav som gäller avseende den nya hållbarhetsrapporteringen.

Många av tentanderna hänvisar direkt till korrekt lagrum med hänvisning till ÅRL. Flertalet av tentanderna missar att redogöra för kraven vad gäller koncernupprättande och huruvida bolaget i fråga behöver upprätta en hållbarhetsrapport eller inte. För full poäng bör tentand diskutera koncernkraven samt vad som gäller när bolaget är noterat. Moderbolagets kriterier redogörs inte för i delfrågan vilket fåtalet tentander kommenterar och utvärderar. Några tentander diskuterar granskningsförfaranden av rapporten vilket inte ges poäng för. Diskussion kring revisorns olika typer av yttrande krävs för full poäng. Detta i form av separat yttrande vid separat rapport alternativt yttrande i revisionsberättelse. Ingen hänvisning till lagrum krävs för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	5	1,7 (34 %)	44 (25 %)

Tentanden ska redogöra för vilka regler som bör tillämpas när bolagets största ägare ska förvärva resterande aktier i bolaget och hur det bör gå till om det finns en minoritet kvar som kan visa sig vara ovilliga att sälja sina aktier.

Majoriteten av tentanderna har på ett korrekt sätt hänvisat till ABL 22 kap. (Inlösen av minoritetsaktier) som föreskriver att en aktieägare som innehar mer än nio tiondelar av aktierna i ett aktiebolag har rätt att av de övriga aktieägarna i bolaget lösa in återstående aktier. Om frågan om lösenbeloppet för en aktie som ska lösas in enligt detta kapitel är tvistig, ska ABL 22 kap 2 §, 2-4 stycket tillämpas.

Av frågan framgår att avsikten är att lägga ett bud inom kort för att förvärva resterande aktier, och majoritetsägaren ges då en rätt att lösa in en eventuell kvarvarande minoritet till samma lösenpris som det erbjudna vederlaget (ABL 22 kap 2 §, 4 st.). Detta har ett stort antal tentander ej fått med i sina svar och i kombination med att ett antal ej valde att besvara deluppgiften förklarar det låga poängutfallet.