

## Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2021

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	84	82

82 av 200 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 41 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 42 till 115 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	4,5 (75%)	153

Tentanden ska i uppgiften redogöra för hur ett antal pågående projekt ska redovisas i bokslutet för ett bolag som följer K2. Två av projekten är på löpande räkning och övriga projekt är till fast pris. Det framgår även av uppgiften att projekten till fast pris ska redovisas enligt huvudregeln. För full poäng ska tentanderna ange korrekt belopp samt korrekt rubricering av berörda poster i resultat- och balansräkning.

Det vanligaste felet är att balansposterna har netto redovisats. Därutöver har flera tentander använt samma rubricering för samtliga projekt där fakturering överstiger upparbetat arvode. Enligt K2 ska skuld hänförlig till projekt på löpande räkning rubriceras som "förskott från kund" medan skuld hänförlig till projekt till fast pris rubriceras "fakturerat, ej upparbetat arvode".

Ett flertal tentander har för projekt till löpande räkning hänvisat till alternativregeln i K2 6.22. Alternativregeln är enligt K2 endast tillämplig vid projekt till fast pris.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	4	1,8 (45%)	48

I uppgiften ska tentanderna beskriva sin roll som revisor i en befarad kontrollbalanssituation.

Merparten av tentanderna är medvetna om att revisorn måste utgå ifrån aktiebolagslagens 25 kap 13 §. Dock har många missat att man som revisor i första hand måste informera styrelsen om den uppkomna situationen man konstaterade då man erhöll balans- och resultaträkningar för maj 2022.

Många tentander har även missat att styrelsen, i det här fallet, inte har anledning att misstänka att mer än halva aktiekapitalet är förbrukat eftersom det finns ett betydande övervärde i fastigheten och därför inte behöver upprätta någon kontrollbalansräkning.

Flera av de tentander som konstaterar att kontrollbalansräkning inte behöver upprättas, har missat att styrelsens bedömning ska dokumenteras, förslagsvis i ett styrelseprotokoll.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	2,5 (50%)	125

Uppgiften var att upprätta en skatteberäkning per 2021-12-31 utifrån uppgifterna i bilaga 1.3.

De flesta konstaterar att personalkostnaderna, som enbart bestod av middagar, inte är avdragsgilla.

Många har även klart för sig skillnad mellan skattemässiga och bokföringsmässiga avskrivningar på byggnader och lägger följaktligen tillbaka bokföringsmässiga avskrivningar för att istället dra av de skattemässiga.

Tyvärr har många missat reglerna i inkomstskattelagens kap 17 § 26, där det framgår att intäkter på löpande räkning endast behöver tas upp till den del de fakturerats. Årets periodiserade intäkter avseende löpande räkning ska plockas bort och förra årets intäkter ska läggas tillbaka detta år, eftersom de inte beskattades året innan.

Korrekt svar på årets skattekostnad är 18 tkr.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	5	3,7 (73%)	171

Den övervägande delen av tentanderna finner rätt i lagrum, aktiebolagslagens 13 kapitel, och redogör för reglerna i regelverket kopplat till emissionen. Det förs även diskussion om företrädesrätt och om i de fall detta kan avvika från där resultatet visar att flertalet tentander landar rätt i att aktieägarnas företrädesrätt är giltig endast om beslutet har biträtts av aktieägare med minst två tredjedelar av rösterna. Att hänvisa till generalklausulen och diskutera kring den ger också poäng. Tentanderna diskuterar även förslag till emissionsbeslut på en god nivå. För full poäng krävs att tentanden tar ställning till huruvida emissionen kan genomföras eller ej.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	5	2,3 (45%)	66

I uppgiften har bolaget erhållit ett omställningsstöd. Huvudansvarige revisor ställer sig frågande till rätten till detta stöd på grund av identifierade felaktigheter i såväl beräkning som ansökan. Tentanden skall i uppgiften redogöra för hur situationen skall hanteras i revisionen.

Flertalet tentander går något fel i frågan och fokuserar enbart på väsentlighet med stöd av ISA 320, hur felet skall utvärderas och hanteras i revisionen med stöd av ISA 450 samt att felet inte kommer påverka uttalandena i revisionsberättelsen. Poäng har givits för dessa svar men för full poäng i frågan har resonemang även krävts kring följande:

- revisorn bör påtala för bolaget om att stöd troligtvis utbetalats på felaktiga grunder och bör tillsammans med bolaget komma fram till om så är fallet eller inte. Om slutsatsen skulle vara att stödet är felaktigt skall revisorn uppmana bolaget att betala tillbaka stödet och i avvaktan på detta skuldföra beloppet.
- revisorn behöver utvärdera det felaktigt utbetalda stödet utifrån reglerna om åtgärder vid misstanke om brott i aktiebolagslagens 9 kap 42-44 §§. Lagen om omställningsstöd innehåller dock en särskild straffbestämmelse för den som lämnar oriktiga uppgifter. Det innebär att det inte kan bli aktuellt med en brottsanmälan av revisorn enligt 44 §, då detta brott inte finns upptaget i 42 §.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	6	2,8 (47%)	59

Tentanderna skall i uppgiften redogöra för vilka åtgärder man som revisor behöver utföra som en del av granskningen av poster av bedömningskaraktär.

De flesta tentander identifierar och hänvisar korrekt till ISA 540 samt beskriver en eller flera relevanta granskningsåtgärder. Många tentander resonerar dock bara kring granskningsåtgärder och beskriver inte den inledande bedömningen avseende granskningens omfattning och att den påverkas av i vilken utsträckning uppskattningen omfattas av osäkerhet och påverkas av inneboende risker. Väldigt få tentander nämner också de särskilda granskningsåtgärder som krävs i de fall uppskattningar bedöms utgöra en betydande risk vilket har krävts för full poäng.

En del tentander skriver helt eller delvis av standarden vilket har lett till poängavdrag. Många beskriver enbart väldigt övergripande om bedömningsposter och granskning av dessa. För högre poäng på frågan har krävts att man beskriver riskbedömning, hantering av betydande risk och granskningsåtgärder på ett konkret sätt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	5	2,6 (51%)	52

Tentanderna skall i frågan beräkna varulagervärdets påverkan av erhållen leverantörsrabatt. Varierande kvalitet på svaren på frågan. Flertalet tentander beaktar inte påverkan på lagrets nettoförsäljningsvärde med hänvisning till lägsta värdets princip. Därtill har flertalet tentander inte beaktat förändringen av varulager vid beräkning av den procentuella rabatten samt missar hänvisning till lägsta värdets princip.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	5	1,5 (30%)	21

Frågan handlade om vilka effekter nya volymrabatter får på bolagets bokslut.

Ytterst få tentander har beaktat effekten på värdering av varor i lager och värdering av kalkyler i projektredovisningen. De tentander som har fört generella diskussioner kring intäktsredovisning samt bedömning av försäljningsvolym har ändå getts viss poäng. Så tillika har de tentander som fört diskussion kring övrig påverkan på balansräkningen (skuld/avsättning) getts viss poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	8	5,7 (71%)	160

Tentanden ska i denna uppgift ta ställning till och redogöra för två olika omständigheter och upprätta en revisionsberättelse.

Första omständigheten handlar om att i boksluten för koncernens säljbolag finns det internt förvärvade varor kvar i varulagret. Internvinsten som uppgår till ett väsentligt belopp, överstigande revisionens väsentlighetsnivå, har inte eliminerats i koncernredovisningen.

Av uppgiften framgår att ett väsentligt fel identifierats i revisionen av koncernredovisningen. Det framgår även av förutsättningarna att felet bedömts vara av avgörande betydelse. Detta har även uppmärksammats av i stort sett samtliga tentander. Flera tentander har angivit felaktig rubrik och ansett att det skall vara ett modifierat uttalande med avvikande mening för såväl moderbolag som koncernen. I detta fall har man även avstyrkt räkningarna för både moderbolag och koncern. En annan felaktighet har varit att tentanderna inte följt gällande lydelse vid modifiering med avvikande mening.

Den andra omständigheten handlar om att moderbolaget lämnat ett lån till ett av dotterbolagens VD tillika minoritetsägare, med en ägarandel om 10%. Lånet i fråga har återbetalats i mars 2022 med marknadsmässig ränta.

Merparten av tentanderna har kommit till den korrekta slutsatsen att utlåningen till VD/minoritetsägare är ett förbjudet lån i enlighet med aktiebolagslagens 21 kap 1-2§ och att en anmärkning skall lämnas i revisionsberättelsen. I sin bedömning huruvida dotterbolags VD är en del av den förbjudna kretsen, är det dock ytterst få tentander som kommenterat eller reflekterat över dotterbolagets VD:s ägarinnehav i moderbolaget. Då lånet skett till VD med ett ägande överstigande 1 % är undantagsreglerna i aktiebolagslagens 21 kap 2 § ej tillämpliga.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	4,1 (69%)	146

Frågan handlar om hur lokalhyreskontrakt redovisas i koncern som tillämpar IFRS, hur koncernredovisningen skulle påverkas om man istället förvärvar fastigheten samt vilken effekt övergången från att hyra till att äga skulle ha.

Majoriteten av tentanderna har korrekt hänvisat till IFRS 16 och beskrivit att nyttjanderättstillgång respektive leasingskulld aktiveras. På nyttjanderätten görs årliga avskrivningar vilka belastar resultaträkningen. De löpande hyresbetalningarna delas upp mellan amortering (vilken minskar leasingskulden) och räntekostnad (vilken kostnadsförs). En del tentander har mycket riktigt kommit fram till att tillgång och skuld bokas upp men inte helt kopplat hur det påverkar resultaträkningen (avskrivningar och ränta) utan konkluderat på att hyreskostnader redovisas. Detta har inte lett till poäng. Några tentander har felaktigt kommit fram till att det handlar om operationell leasing och därmed ingen aktivering och att hyran kostnadsförs vilket inte är tillåtet i koncernredovisningen.

Vidare har majoriteten korrekt identifierat att fastigheten efter förvärv tas upp som en materiell anläggningstillgång enligt IAS 1. Några har felaktigt varit inne på IAS 40 som behandlar förvaltningsfastigheter. Slutsats borde istället dragits om att det rör sig om en rörelsefastighet (IAS 40 p. 7) i och med att bolaget bedriver verksamhet i fastigheten. Ett fåtal har också felaktigt varit inne på IFRS 3 rörelseförvärv vilket ej resulterat i poäng då den standard ej är tillämplig på förvärv av tillgångar som inte utgör en verksamhet eller rörelse (IFRS 3 p. 2b) vilket är fallet i denna fråga.

Således bör tentanden ha konkluderat på att effekten av övergången från att hyra till att äga fastigheten ej bör ha väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna då syftet med IFRS 16 är att likställa redovisning av leasing med förvärv. Istället för en nyttjanderättstillgång redovisas en materiell anläggningstillgång, istället för leasingskulld redovisas beroende på hur köpet finansieras, en skuld alternativt minskning av kassa & bank. Vad gäller resultaträkningen kommer vid båda scenarion avskrivningar och räntekostnad (beroende på hur finansiering gjorts) att redovisas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	2,2 (44%)	67

Som bakgrund till uppgiften framgår att vi i år kommer att testa och förlita oss på generella IT-kontroller för första gången. Uppgiften är att redogöra för den förändrade revisionsansatsen samt vilka revisionsåtgärder som tillkommer. Tentanden skall även beskriva nyttan av den ändrade revisionsansatsen gällande generella IT-kontroller.

För full poäng skall tentanden visa på förståelse för vad granskning av generella IT-kontroller innebär och de krav som ligger på sådan granskning - förståelse för relevanta kontroller och dess utformning.

Tentanden skall även förstå nyttan från granskning av generella IT-kontroller gällande effekten på granskning av applikationskontroller samt indirekt via effektiva internkontroller kan omfattningen/urvalet på/i substansgranskning minskas.

Generellt har få tentander visat på förståelse för vad det betyder att förlita sig på generella IT-kontroller och tolkat det som granskning av internkontroller i de finansiella flödena eller sett granskning av generella IT-kontroller och internkontroller som samma sak. Det framgår även av utfallet att få tentander har erfarenhet av granskning av internkontroll och hur det påverkar revisionen i sin helhet.

Utfallet på frågan är ca 2 poäng per tentand där majoriteten fått poäng för att man hänvisat till ISA 315 i kombination med delvis uppvisad förståelse för granskning av kontroller som applicerats på uppgiften eller uppvisat att man behöver förstå den nya IT-miljön samt de relevanta kontrollerna.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	5	3,3 (66%)	160

I denna uppgift ska tentanderna redogöra för vilka revisionsbevis som krävs för att tillgodose räkenskapspåståenden a) existens och b) värdering gällande väsentligt varulager per balansdagen. De flesta tentander hittar rätt stöd för sitt svar av denna uppgift gällande a-frågan i ISA 501, gällande närvaro vid inventering samt inhämtande av bekräftelse från extern part. Färre tentander konstaterar enligt IAS 2 pkt 9 att varor i lager ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. En hel del tentander missar att beakta att det finns två lager, färdigvarulager och råvarulager. Granskning bör ske genom pristest på leverantörsfakturer avseende anskaffning av råvaror och för upparbetat lager genom prövning av kalkyler för att få tillräckliga revisionsbevis för värderingen.

Även resonemang kring inkuransbedömning missar några tentander. För att få full poäng behöver det framgå att man beaktat allt detta i granskningsåtgärderna för att erhålla tillräckliga revisionsbevis gällande varulagrets existens och värdering.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	1,4 (27%)	36

Tentanderna ombads redogöra för vilka överväganden ur ett momsperspektiv som bör göras av företagsledningen för ett holdingbolag vid fakturering av koncerngemensamma kostnader i form av "management fee" till dotterbolag.

För att erhålla full poäng skall tentanderna dels dra slutsatsen att utgående moms bör påföras fakturorna till dotterbolagen, samt att moderbolaget, liksom dotterbolagen, i normalfall har rätt till avdrag för ingående moms. Tentanderna bör konkludera att en beskattningsbar person är tvingad att lägga moms på intäkter som genereras av den beskattningsbara personen, och att en beskattningsbar person är den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av

dess syfte eller resultat. Praxis säger att ett holdingbolag som deltar i förvaltningen av de bolag som det äger andelar i anses bedriva en ekonomisk verksamhet. Genom att utföra momspliktiga tjänster åt dotterbolaget och ta betalt för dessa tjänster anses moderbolaget (holdingbolaget) delta i förvaltningen av dotterbolagen.

Många tentander hade svårigheter att besvara frågan. Flertalet tentander svarade att ingen moms bör påföras fakturorna. Vidare har ett stort antal tentander som avgivit ett korrekt svar på frågan fört ett bristande resonemang kring varför utgående moms bör påföras fakturorna, vilket medfört poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.5	5	2,4 (47%)	93

Frågan behandlar redovisning av två intressebolag i en koncerns balans- och resultaträkning. Tentanderna ombads utifrån givna förutsättningar redogöra för hanteringen.

För att erhålla full poäng skall tentanderna dra slutsatsen att bolagen är intressebolag, och att intressebolag enligt IAS 28 skall konsolideras i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Tentanderna förväntas vidare kortfattat beskriva kapitalandelsmetodens innebörd samt redogöra för belopp och klassificering i koncernens balans- samt resultaträkning.

Merparten av tentanderna har lämnat poänggivande svar på frågan. Ett antal tentander har felaktigt svarat på frågan med vägledning från IFRS 9. Vidare har ett antal tentander svarat att utdelningen erhållen från intressebolagen skall redovisas i koncernens resultaträkning, vilket medfört poängavdrag. Ett relativt stort antal tentander har inte lämnat något svar alls på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	5	2,5 (51%)	96

I uppgiften ska tentanden redogöra för hur beslutade bidrag att dela ut för 2020, 2021 och 2022 ska redovisas i balansräkningen för 2021.

Majoritet av tentander har visat förståelse och fått poäng när de svarat att det ska finnas ett beslut och förväntad utbetalning för att en skuld ska redovisas i balansräkningen. Dock har många missat att argumentera för detta. Många tentander har även missat att argumentera för att den del av skulden som förväntas utbetalas mer än 12 månader efter balansdagen ska klassificeras som långfristig skuld.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på	Antal tentander 60 %
-------	-----------	---------------------	----------------------

		<b>frågan</b>	<b>och över</b>
<b>4.2</b>	<b>5</b>	<b>3,3 (65%)</b>	<b>159</b>

I frågan ska tentanden redogöra för hur intäkterna beskattas och vilka krav som ställs på stiftelsen för att uppnå en så låg beskattning som möjligt.

Majoriteten av tentanderna har korrekt hänvisat till Inkomstskattelagen 7 kap 4-6 §§ samt redogjort för ändamålskravet, verksamhetskravet och fullföljdskravet.

Många av tentanderna berör inte frågan om avvikelser för enskilda år där andelen av intäkterna som gått till det allmännyttiga ändamålet är lägre än vad som föreskrivs. I de fallen behöver en analys göras över en längre tid, både tidigare beskattningsår och framåtriktat, för att komma till en slutsats om inkomster av kapital är skattefria.

<b>Fråga</b>	<b>Max poäng</b>	<b>Genomsnittspoäng på frågan</b>	<b>Antal tentander 60 % och över</b>
<b>4.3</b>	<b>6</b>	<b>4,5 (75%)</b>	<b>167</b>

Frågan behandlar granskning av en stiftelses placeringar i aktier och andra värdepapper samt intäkterna från dessa tillgångar. Tentanderna ska ge exempel på granskningsåtgärder både vad gäller räkenskapsrevision och förvaltningsrevision av dessa resultat- och balansposter. De flesta tentander har inga problem med att räkna upp minst 4 relevanta granskningsåtgärder för räkenskapsrevision. Som granskningsåtgärd avseende förvaltningen har många tentander föreslagit en genomgång av stiftelsens stadgar/stiftelseförordnande för att kunna avgöra om placeringarna skett i enlighet med ev. riktlinjer i dessa, vilket också gett poäng. Relativt få tentander har nämnt granskning av stiftelsens placeringspolicy vilket har krävts för att få full poäng på frågan.

<b>Fråga</b>	<b>Max poäng</b>	<b>Genomsnittspoäng på frågan</b>	<b>Antal tentander 60 % och över</b>
<b>4.4</b>	<b>8</b>	<b>6,9 (86%)</b>	<b>186</b>

I denna uppgift hade tentanderna två omständigheter att ta hänsyn till inför upprättandet av revisionsberättelse. Den första omständigheten var att stiftelsen lånat ut pengar till en styrelseledamot. Denna deluppgift klarade de flesta utan problem och kom till slutsatsen att detta är ett förbjudet lån enligt stiftelselagen och anmärkning lämnas i revisionsberättelsen.

Den andra omständigheten var lite svårare, det gällde att ta ställning till en utbetalning som gjorts till ett forskningsprojekt inom stamceller. Stiftelsens stadgar säger att den ska stödja forskning inom lungsjukdomar. Styrelsen har motiverat det lämnade bidraget med att detta projekt i förlängningen kan leda till nytta även för forskningen kring lungsjukdomar. Full poäng har de fått som resonerat kring att det är ett näraliggande område till det som står i stiftelsens stadgar och att det därmed kan accepteras. De tentander som resonerat och jämfört det utbetalda bidraget mot stiftelsens stadgar



och kommit fram till att det strider mot stadgarna har också fått poäng, med god argumentation och motivering.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	3,5 (71%)	167

Förhållandevis bra utfall på frågan och majoriteten av tentanderna svarar bra kring hur en granskning av en kvartalsrapport går till genom stöd av ISRE2410. Att granskningen utförs genom förfrågningar och mer analytiska åtgärder är genomgående inslag i tentandernas svar.

Rörande hur man hanterar granskningen som nytilträdde revisor så har ett stort antal tentander svarat att man skall fråga tidigare revisor och ta del av dennes arbetspapper, men när det kommer till hur man hanterar den bristande förståelsen man har om företaget och dess interna kontroll som ny revisor har flera tentander inte behandlat. Många har svarat mer allmänt om att det krävs förståelse men missat på hur man bemöter problemet och skapar en förståelse. Ett mer allmänt svar kring krav på förståelse och intern kontroll har inte gett några poäng.

Hur, samt att man ska, avrapportera och kommunicera sin granskning har många tentander missat att svara på, vilket varit den främsta orsaken till poängavdrag på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	5	3,6 (72%)	182

Frågan har syftat till att man ska ge granskningsåtgärder till en junior kollega vid förstagångsrevisionen. Vissa tentander har hämtat stöd ifrån ISA510 punkt 6c och i princip kopierat punkten rakt av och därmed skrivit "vidta en eller flera av följande åtgärder". Ett sådant svar har inte gett något poäng. För poäng har det krävts att tentanden tar ställning till vilka granskningsmoment som skall göras och inte svarar så öppet.

Frågan har ett bra utfall där majoriteten av tentanderna samlade ihop fyra poäng. Att hämta vägledning ifrån ISA510, föra över utgående balanser till ingående balanser samt kontakta tidigare revisor har de flesta tentander svarat. Att beakta redovisningsprinciper och upplysningar har likaså ett stort antal tentander svarat kring men i många fall väldigt kort och ej särskilt utförligt vilket inte alltid gett poäng. Vad som varit den främsta orsaken till poängavdrag har varit att beakta granskningsmoment och revisionsbevis från årets revision.

Vidare har en del tentander gett förslag på specifika åtgärder för att granska vissa posters öppningsbalanser, bl a lagret. Sådana specifika åtgärder har varken gett poäng eller poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	5	3,7 (74%)	187

I denna uppgift ska tentanden redogöra för fastställandet av rörelsesegment samt de upplysningskrav som finns enligt IFRS 8.

I den första uppgiften har många fått poäng efter att ha givit definitionen av rörelsesegment enligt IFRS. För att få full poäng krävdes det att tentanden diskuterade kring bedömningen av egenskaperna och verksamheten som ledningen behöver göra i fastställandet av rörelsesegmenten, något som de flesta tentander saknade.

De flesta tentander har lyckats bra i den andra deluppgiften där full poäng har erhållits för att ange ett antal specifika och varierande upplysningskrav enligt IFRS 8.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	5	1,7 (28%)	48

Tentanderna skulle i denna uppgift ge förslag på granskningsåtgärder för att säkerställa att segmentsrapportering har upprättats korrekt.

Uppgiften har visat sig svår för de flesta vilket har givit låg genomsnittspoäng på deluppgiften. Många tentander har fått poäng för att ange förfrågningar till ledningen för att skaffa sig en förståelse, granskning av årsredovisning mot upplysningskraven enligt IFRS 8 samt granskning av segmentsuppdelning mot reviderad resultat- och balansräkning. De flesta missade att inkludera deras förståelse över koncernen och dess verksamhet, samt att läsa protokoll och interna rapporter, i revisorns syfte att sätta en förväntan över rörelsesegmenten. Få tentander har även inkluderat att granskning bör utökas i de fall detta påkallats.

En del tentander har inte angivit tillräckligt specifika granskningsåtgärder eller angivit att de ska säkerställa att kriterierna enligt deras svar i deluppgift 5.3 uppfylls. Detta har inte gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	5	2,5 (49%)	99

I denna uppgift ska tentanderna redogöra för de rotationskrav som finns för ett bolag av allmänt intresse som har en byråvald revisor. Tentanderna ska redogöra för vad som gäller för huvudansvarig revisor, revisionsbyrån samt övriga involverade revisorer.

Många tentander har korrekt hänvisat till EtikU 13 och fått poäng för mandattiden gällande både byrån och huvudansvarig revisor. Många har även diskuterat kring karenstiden för huvudansvarig revisor efter mandattid men missat att ange karenstiden för byrån. I de fall man diskuterat om rotationskrav för personalvald revisor istället för huvudansvarig har detta ej gett poäng.

De flesta tentander har svarat att huvudansvarig revisor har en karenstid på 3 år, vilket inte har gett poäng. Det är den strängare av Etikkoden och Revisorsförordningen som ska tillämpas och i punkt 3.4A anges att enligt Etikkoden är utgångspunkten en karenstid om 5 år. Vidare har många tentander angett att rotationskraven gäller även revisorer i koncernens större dotterbolag, däremot för full poäng ska man inkludera ytterligare revisorer som påverkas av rotationskraven.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	2,5 (50%)	101

I denna fråga skall tentanden redogöra för huruvida uppskjuten skatteskuld eller skattefordran skall redovisas i ett antal scenarion.

Poäng har getts för korrekt angivelse av fordran respektive skuld samt tillhörande beräkning. Poängavdrag har gjorts om man inte angett att uppskjutna skattefordringar och skatteskulder skall nettoredovisas om de avser samma skattemässiga jurisdiktion. En klar majoritet av tentanderna har antingen felaktigt svarat att kvittning ej tillåts eller ej summerat posterna i balansräkningen och således då inte visat på att kvittning kommer att göras.

Många av tentanderna har identifierat att det finns en temporär skillnad i punkt A-C men antingen landat i felaktig skuld/fordran eller dragit slutsatsen om att koncernen inte är ett skattesubjekt och att någon uppskjuten skatt ej bokas. I fråga D har många tentander ej identifierat den temporära skillnaden mellan redovisning och beskattning. I fråga E har många tentander identifierat en permanent skillnad och korrekt angivit att någon uppskjuten skatt ej bokas upp.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	3,8 (75%)	174

I denna fråga skall tentanden redogöra för distinktionen mellan skuld, avsättning och eventalförpliktelse och redogöra för redovisningen i tre scenarion.

Poäng har getts för korrekt och fullständig distinktion av skuld, avsättning och eventalförpliktelse samt korrekt redovisning i de tre olika scenarion som anges.

Det har generellt varit bra utfall på frågan. Det område tentanderna tappat poäng på har varit att definitionen och distinktionen mellan skuld, avsättning och eventalförpliktelse inte har varit fullständig.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	5	0,8 (15%)	12

I denna uppgift skall tentanden redogöra för vad denne som koncernrevisor skall ta hänsyn till när man utför granskning åt dotterbolagsrevisorerna i koncernen. Frågan avser specifikt granskning av lönekostnader.

Denna uppgift visade sig vara svår för tentanderna. En klar majoritet av tentanderna utgår från ISA 600 där flertalet beskriver hur identifiering av väsentliga enheter sker samt hur koncerninstruktioner skall upprättas. I frågan framgår dock att det är koncernteamet som skall utföra granskning åt dotterbolagsrevisorerna.

För full poäng krävs att tentanden förtydligar att koncernteamet behöver anpassa väsentlighetsnivåerna till respektive dotterbolags krav (ISA 320). Vidare behöver revisorn skapa sig en förståelse över tillämpliga juridiska regelverk hos respektive dotterbolag, säkerställa att kompetens för lokala skatter/regler finns samt i förekommande fall använda sig av dotterbolagsteam för kompletterande granskning (ISA 250). Dokumentation skall ske så pass detaljerat att respektive revisor kan använda det ändamålsenligt (ISA 500). För full poäng skall korrekt hänvisning ha skett.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	5	1,6 (32%)	7

Tentanderna skall i frågan beskriva påverkan på revisorns oberoende av att en familjemedlem till revisorn anställs hos företaget som revideras. Generellt ett svagt utfall på frågan. Poäng har givits för att hänvisa till Revisorslagen samt för att man kommer fram till att inga motåtgärder finns om familjemedlemmen definieras som närstående och att man då måste avgå.

De allra flesta tentander har missat att:

- Diskutera kring närståendedefinitionen i Revisorslagen 22b och huruvida familjemedlemmen omfattas av denna.

Många har inte heller diskuterat motåtgärder såsom:

- Ange att i de fall familjemedlemmen inte omfattas av denna kan man eventuellt komplettera med en ytterligare påskrivande.

- Ange att i de fall familjemedlemmen inte omfattas av denna kan man eventuellt söka förhandsbesked från Revisorsinspektionen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	5	2,6 (51%)	115

För denna fråga har tentanden som uppgift att redogöra för hur denne som revisor kan uppnå erforderliga bevis för intäkterna avseende räkenskapspåståendena mätning och existens samt vilka följd effekter blir på den kontrollbaserade granskningsansatsen när kontrollerna inte varit verksamma dvs inte operationellt fungerande sedan början av året.

En absolut majoritet av tentanderna identifierar att vi till följd av det inträffade behöver ändra revisionsstrategi och tillämpa mer substansgranskningsåtgärder för att uppnå tillräckligt med revisionsbevis för vår revision. Många refererar till *ISA standarder för planering och intern kontroll* men få tar sin utgång i den ISA standard som efterfrågas för frågan dvs *ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledning*. Slutligen är det endast ett fåtal tentander som redogör för den plikt vi har att informera styrelse/ledning om de brister som vi identifierat i den interna kontrollen.