

Rättningskommentarer till Revisorsexamen våren 2021

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	94	72

72 av 108 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 67 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 54 till 127 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	2,6 (43%)	25

I denna fråga skall tentanden redogöra för vilka tjänster, som efterfrågas av klienten, som jag/min revisionsbyrå kan tillhandahålla.

Poäng har getts för korrekta lagreferenser, ABL och EtikU 6, med korrekt förklaring till varför de är aktuella inklusive vad dessa innebär i sammanhanget. Vidare har poäng getts för om oberoendet har prövats via analysmodellen samt om byrån prövat om man besitter rätt kompetens för tjänsterna.

Många tentander har omnämnt korrekt referenser samt prövat sitt oberoende, dock har flertalet tentander missat att utvärdera sin kompetens och därmed lämplighet för uppdraget/en.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	6	3,1 (51%)	46

I denna fråga skall tentanden redogöra hur hantering bör ske, ur ett inkomst- och mervärdesskatteperspektiv, för några givna transaktioner.

Poäng har getts för korrekta lagreferenser, IL kap 16 § 2 samt ML kap 8 § 9, och för en korrekt och adekvat motivering till hantering.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	3,9 (78%)	102

Uppgiften går ut på att redogöra för revisorns krav att närvara vid lagerinventering.

Tentanderna har överlag klarat frågan mycket bra. De flesta finner stöd i ISA 501 och presenterar kravet på att revisorn ska närvara vid lagerinventering i de fall lager är ett väsentligt konto för att inhämta revisionsbevis rörande varulagrets existens och värdering samt att konsekvensen av utebliven närvaro är att tillräckliga revisionsbevis inte erhållits vilket leder till ett modifierat uttalande i revisionsberättelsen. De flesta tentander redogör också för olika digitala lösningar för att via detta alternativ kunna erhålla revisionsbevis.

För full poäng krävs det att tentanden även redogör för syftet med närvaron. Förutom att genomföra kontrollräkningar och inspektera varulagret ska revisorn utvärdera inventeringsinstruktioner och rutiner samt observera tillämpningen av dessa. Detta kan vara extra utmanande i de fall inventeringen genomförs digitalt. Detta moment har cirka hälften av tentanderna missat och det har genererat poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	8	5,6 (69%)	69

I uppgiften ska tentanden ta ställning till och redogöra för två olika omständigheter samt upprätta revisionsberättelse.

I den första omständigheten har ägaren ett avräkningskonto i bolaget vilket uppkommit genom att ägaren tidigare gjort ett likviditetstillskott. Under året har ägaren tagit ut en del av det inlånade beloppet istället för lön. Många tentander konstaterar korrekt att det rör sig om ett förbjudet lån enligt ABL 21 kap. En del tentander gör dock bedömningen att det rör sig om lön vilket inte är att betrakta som lån alternativt att lånet kan bortses från då det återbetalats. För poäng på delfrågan har det krävts att tentanden kommer fram till att omständigheten är att betrakta som förbjudet lån. Tentanden skall också hänvisa korrekt till ABL, komma fram till att det rör sig om en anmärkning samt formulera anmärkningen i revisionsberättelsen.

Den andra omständigheten är att ägaren missat att betala preliminärskatt vid 4 tillfällen under året vilka har betalats i januari nästkommande år. Många tentander kommer fram till att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter att betala skatter och avgifter vilket därmed ska leda till en anmärkning i revisionsberättelsen. En del tentander resonerar dock kring beloppens väsentlighet och kommer fram till att det är att betrakta som oväsentligt vilket lett till poängavdrag. Poäng har getts för korrekt hänvisning till ABL 9:34 och skatteförfarandelagen samt att den samlade bedömningen av förseningarna utifrån storlek, antal, längd och eventuell rättelse leder fram till en anmärkning i revisionsberättelsen.

Eftersom det är första året som revisor skall även en övrig upplysning inkluderas i revisionsberättelsen. Identifiering och inkludering av övrig upplysning i revisionsberättelsen har vägts in i bedömningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	5	3,8 (76%)	94

Frågan handlar om vilka regler som gäller för återbetalning av aktieägartillskott. För att få full poäng krävs att tentanden identifierat att det handlar om en form av värdeöverföring enligt reglerna i ABL kap 17, att bedömning om återbetalning görs utifrån fritt eget kapital enligt senast fastställda balansräkning (beloppsspärren), redogjort för försiktighetsregeln enligt ABL 17:3, beskrivit att beslutet skall tas av bolagsstämman och att följande handlingar skall läggas fram; förslag om beslut från styrelsen, motiverat yttrande från styrelsen, senast fastställa BR och RR samt revisionsberättelse, styrelsens redogörelse av väsentliga händelser efter balansdagen samt revisorns yttrande.

Generellt sätt är det bra utfall på uppgiften. Majoriteten av tentanderna har konstaterat att det rör sig om värdeöverföring och närmare bestämt vinstutdelning och att beslut skall tas av bolagsstämman. En del har missat att beskriva vilka handlingar som skall läggas fram på stämman medan andra listat bara några av handlingarna. De flesta tentander har noterat att det måste finnas full täckning för bolagets bundna egna kapital efter återbetalning (beloppsspärren) men missat att återbetalning även skall vara försvarlig med hänsyn till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet (försiktighetsregeln).

Några tentander har felaktigt hänvisat till ABL kap 20, som behandlar minskning av aktiekapitalet vilket inte är fallet vid återbetalning av aktieägartillskott.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	4	2,7 (66%)	73

Majoriteten av tentanderna har korrekt kommit fram till att bolaget inte är föremål för lagstadgat krav på hållbarhetsrapport enligt ÅRL 6:10 och att det inte heller är frågan om någon frivillig hållbarhetsrapport enligt ÅRL. Istället bör granskningen av företagets hållbarhetsredovisning ske i enlighet med RevR 6 vilken baseras på ISAE 3000.

Flertalet tentander har hänvisat till korrekt lagrum, vilket har givit poäng. Några tentander har dock hänvisat till SNT 4400 istället vilket inte har resulterat i poäng då denna standard ej är relevant för uppdraget i frågan. En sådan rapport beskriver endast faktiska iakttagelser och är således inte ett bestyrkandeuppdrag. För att erhålla full poäng krävs dessutom förslag på granskningsåtgärder i enlighet med RevR 6 samt beskrivning av att yttrande kan lämnas med både begränsad säkerhet (översiktlig granskning) och rimlig säkerhet (revision). Flera tentander har missat att svara på frågan avseende vilken typ av yttrande som kan lämnas. En del tentander har kommit fram till att yttrande kommer att lämnas med begränsad säkerhet (översiktlig granskning) men inte motiverat varför, detta har ej lett till poäng om man inte samtidigt har konstaterat att det även är möjligt att lämna yttrande med rimlig säkerhet enligt standarden.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	6	4,9 (81%)	96

Uppgiften går ut på att beräkna året förändring av Fond för utvecklingsutgift. Generellt ett bra utfall på frågan. Många tentander har identifierat korrekt förändring av både aktivering, nedskrivning och avskrivning samt beräknat total förändring, vilket givit full poäng. Den del flest tentander har missat är årets aktiveringar, som istället räknats med i IB-värdet, vilket lett till poängavdrag. I några fall har tentanden identifierat samtliga förändringar korrekt, men missat att svara på själva frågan vilket lett till poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	4	3,7 (92%)	101

Uppgiften går ut på att beskriva vilka granskningsåtgärder som bör utföras kopplat till ansvarsfrihet. Generellt ett bra utfall på frågan. De flesta tentander har hänvisat till RevR 209 samt kunnat beskriva tre relevanta granskningsåtgärder, vilket givit full poäng. I en del fall har man missat att ange lagrum, vilket lett till poängavdrag. Vissa tentander har beskrivit vad ansvarsfrihet innebär snarare än att ange konkreta granskningsåtgärder vilket lett till poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.5	6	2,9 (48%)	31

I denna fråga skall tentanden redogöra för vilka granskningsinsatser som behöver göras kopplat till balansposten *Aktier i dotterbolag* och dess tillhörande värderingsunderlag, samt redogöra för när och hur en specialist skall inkluderas i granskningen. Vidare skall tentanden redogöra för en handlingsplan då kunden inte vill ändra redovisningen.

Poäng har getts för korrekta ISA-referenser samt redogörelser avseende adekvata granskningsinsatser. Poäng har också getts vid adekvat motivering avseende den fristående specialistens kompetens samt redogörelse när en egen specialist bör kopplas in. Vidare har poäng getts för korrekt hantering när kunden inte vill ändra redovisningen.

Många tentander har konkluderat rätt avseende korrekt hantering när klienten inte vill ändra i redovisningen, men missat att bedöma/utvärdera den av kunden redan inkopplade specialisten.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	5	2,6 (51%)	58

Att frågan avser IFRS 16 framkommer i frågan och majoriteten av tentanderna har uppfattat frågan korrekt i att en ändrad bedömning av leasingperioden kommer innebära en omvärdering av leasingskulden och nyttjanderättstillgången. Vad många tentander dock har missat är att svara på frågan och dra en slutsats att balansposterna kommer att minska i detta scenario, utan har istället svarat mer generellt kring vad IFRS 16 innebär. Att enbart beskriva vad IFRS 16 innebär och inte applicera det på frågan och dra en slutsats för just frågan har inte resulterat i något poäng.

Förhållandevis många tentander har missat att kommentera något kring effekter av framtida avskrivningar, vilket krävts för full poäng.

Vidare har ett antal tentander funnit stöd i IAS 36 och anger att nedskrivningsprövning ska göras av fartygen. Ändrad bedömning i leasingperioden ger ingen effekt på fartygen i sig utan enbart värderingen av nyttjanderättstillgången, varför detta har resulterat i poängavdrag.

Slutligen har även ett antal tentander uppfattat frågan som att man hamnar i korttidsleasing och därför bör använda förenklingsregeln i IFRS 16, vilket inte gett några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	2,7 (54%)	61

Första delen av frågan har de flesta tentander klarat förhållandevis väl och att tillgången skulle påverka resultaträkningen med avskrivningar har varit ett genomgående inslag i svaren. Vad som vållat en del problem är att en större del av tentanderna har uppfattat att minskningen av personalstyrkan skulle leda till en avsättning och därmed missar att svara att personalkostnaderna blir lägre på sikt. Att minskningen av personalstyrkan direkt kommer leda till omstrukturering framkommer inte i uppgifterna i frågan och har inte gett poäng.

B-delen har visat sig vara den svårare delen av frågan. Majoriteten av tentanderna har svarat att man som ombud istället kommer erhålla provisionsintäkter, men många har missat i att svara hur det påverkar resultaträkningen i form av att man kommer gå mot en nettoredovisning istället. Dessutom har många tentander resonerat kring att skillnaden mellan ombud och huvudman har varit när intäkten skall tas, vilket inte gett något poäng. Då man i frågan efterfrågade hänvisningar så har detta krävts för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	5	3,3 (66%)	86

Frågan handlar om koncernrevision och närmare bestämt hur revisionsstrategin för koncernen påverkas av a) dotterbolag som har avvikande redovisningsprinciper b) dotterbolag med annan redovisningsperiod c) dotterbolag där koncernrevisor själv inte är invald d) dotterbolagsrevisor som inte har praktisk erfarenhet av IFRS.

Majoriteten av tentander har korrekt funnit stöd i ISA 600 vilket har gett poäng. I deluppgift a) har de flesta beskrivit att vi i revisionen behöver granska de väsentliga justeringar som gjorts mellan regelverken. Viktigt är också att vi förstår skillnaderna i redovisningsprinciper för att kunna bedöma om gjorda justeringar är korrekta och fullständiga. Några tentander har felaktigt varit inne på IFRS 1 och angett vad som krävs vid förstagångstillämpning av IFRS, detta är inte aktuellt för uppgiften varför poäng för det ej delats ut.

På deluppgift b) har de flesta tentander redogjort för vad som krävs från bolagets sida enligt regler i IFRS 10 B92-93 och ÅRL 7:10 men missat att specifikt beskriva hur det påverkar revisionsstrategin för koncernen, dvs att vi behöver säkerställa korrekta periodiseringar. Poäng har endast delats ut om tentanden beskrivit hur det påverkat revisionsstrategin.

På deluppgift c) har merparten av tentanderna givit ett korrekt svar. Ett fåtal har felaktigt varit inne på granskning av öppningsbalanser i enlighet med ISA 510 Förstagångsrevision, vilket ej besvarar frågan och således ej lett till poäng.

Deluppgift d) visade sig vara den svåraste. Många är inne på att dotterbolagets revisor inte har erforderlig kompetens i och med att denne saknar praktisk erfarenhet av IFRS men har inte varit tillräckligt specifika i hur det påverkar revisionsstrategin för koncernen. För att få poäng krävs att man kommit fram till att revisor med IFRS-erfarenhet behöver utföra revisionen, åtminstone vad gäller granskningen av IFRS-justeringar. En allmän beskrivning av att koncernrevisor behöver vara mer involverad i riskbedömning och delaktig i den lokala revisorns arbete har ej varit tillräckligt för att erhålla poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	3,2 (90%)	65

Förhållandevis väl utfall på frågan. A-D frågorna har majoriteten av tentanderna svarat rätt att A-C bör avrapporteras och får en bäring på revisionsstrategin och att D inte bedöms vara väsentlig. Vad som dock har lett till missade poäng är att ett flertal svar är mer generella och diskuterar kring kontrollmiljö och kontrolltestning, istället för att behandla vilka effekter de olika scenarierna får på revisionsstrategin och utforma substansåtgärder för att bemöta den förändrade revisionsstrategin.

För full poäng har det krävts en korrekt hänvisning till ISA samt att man avrapporterar de olika punkterna korrekt och även kommit fram till en lämplig substansgranskningsåtgärd. Visst poängavdrag har getts om tentanden i punkt D kommer fram till att noteringen inte är väsentlig och därmed inte bör avrapporteras men ändå väljer att utöka sin substansgranskning.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.5	5	1,4 (28%)	31

Uppgiften går ut på att redogöra för relevant information att delge styrelsens ordförande avseende hur man går tillväga för att ge ut en företagsobligation. Frågan visade sig vara relativt svår. Många tentander har inte hittat till rätt regelverk och har då haft svårt att identifiera någon relevant punkt. Bland de tentander som hittat rätt regelverk har flertalet nämnt att obligationen inte får understiga 1 Mkr samt beskrivit att villkor för återbetalning skall framgå och skrivas under av behörig firmatecknare, vilket givit poäng. De flesta har missat att ange att instrumentet skall vara fritt överlåtningsbart samt att ett prospekt skall godkännas och offentliggöras, vilket lett till poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	5	3,4 (68%)	95

I denna fråga har tentanden som uppgift att redogöra hur revisorn påverkas om bolaget köps upp av ett bolag som anlitar andra revisorer. Frågan är uppdelad i tre delar om hur revisorn påverkas vid olika omständigheter.

Generellt sätt har merparten av tentanderna svarat väl på frågan genom att förklara vad som sker och hänvisa till rätt lagrum. Dock är det relativt få som lyckats att ge korrekt förklaring och hänvisning till lagrum genom frågans alla tre delar.

Generellt kan även nämnas att relativt få av tentanderna hänvisat till ISA 510 - Förstagångsrevisioner och vad det innebär för revisorn i de aktuella fallen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	5	3,8 (76%)	103

I denna fråga skall tentanderna ange relevanta granskningsåtgärder och koppla relevanta räkenskapspåståenden för kundfordringar samt beskriva syftet med dessa.

Stora delar av tentanderna har lyckats väl och erhållit maxpoäng dvs kunnat kombinera förslag på granskningsåtgärd kopplat till vilka relevanta räkenskapspåståenden de täcker. För att nå full poäng krävs den kopplingen, dvs att tentanden redogjort både för vad granskningsåtgärden innebär samt koppla till relevant räkenskapspåstående.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	5	2,9 (59%)	67

Tentanden ska i uppgiften beräkna löneskatten baserat på i uppgiften presenterad kostnad för ITP, pensionspremie för FORA-avgift samt utbetald pension från en pensionsförsäkring.

Poäng har delats ut för varje delkomponent som hanterats korrekt, därutöver har ytterligare poäng delats ut för korrekt skattesats och korrekt totalbelopp.

Det vanligaste felet är att hela FORA-avgiften använts som underlag för beräkning av löneskatt. Flera tentander har även beräknat löneskatt på insättningen i pensionsförsäkringen istället för det utbetalda beloppet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	4	2,7 (69%)	64

Tentanderna ombeds ta ställning till ett erbjudande från revisionskunden om att få köpa arbetskläder från ett utgående sortiment till rabatterade priser. Rabatten kan i övrigt även nyttjas av bolagets personal samt deras anhöriga.

För att erhålla full poäng skall tentanderna konkludera att det inför alla uppdrag i revisionsverksamheten skall prövas om det kan finnas omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet i enlighet med IESBAs Etikkod och 21§ revisorslagen. Tentanderna skall vidare föra ett resonemang kring hur det specifika fallet kan påverka deras oberoende, samt konkludera kring hur de hade agerat i situationen i fråga.

Merparten av tentanderna har avgivit poänggivande svar på frågan. Ett antal tentander har ej behandlat revisorns skyldighet att förhålla sig opartisk och självständig gentemot revisionskunden på ett adekvat sätt. Vidare har ett antal tentander fört ett bristande resonemang kring den specifika situationen. Detta har medfört poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.5	6	4,1 (67%)	69

Frågan behandlar varulager redovisat enligt K2-regelverket. Tentanderna ombeds svara på ett antal frågor från bolagets ekonomichef kring möjligheterna för bolaget att förenkla hanteringen av dess varulager vad avser värdering och inkurans. Vidare ombeds tentanderna redogöra för vilka redovisningsmässiga möjligheter det finns för bolaget att implementera en inkuranstrappa. Tentanderna ombeds även redogöra hur svaren bör hanteras ur ett skattemässigt perspektiv.

För att erhålla full poäng skall tentanderna komma fram till att det enligt K2 p. 12.3 finns möjlighet till kollektiv värdering av homogena varugrupper, samt om individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Vidare skall tentanderna konkludera att det enligt K2 p. 2.9 finns möjlighet att tillämpa en inkuranstrappa, men att detta förutsätter att det finns tillförlitliga och relevanta underlag till tillämpad schablon. Vad avser den skattemässiga hanteringen skall tentanderna dra slutsatsen att rätten för skattemässigt avdrag i detta fall följer god redovisningssed varför skattemässiga värden och avdrag överensstämmer med bokföringen till den del reglerna enligt K2 följts.

Merparten av tentanderna har avgivit poänggivande svar på flertalet delfrågor. Ett antal tentander behandlade ej möjligheten till kollektiv värdering i sina svar. Vidare har ett flertal tentander ej dragit slutsatsen att rätten till skattemässigt avdrag följer god redovisningssed. Detta har givit poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	1,2 (24%)	30

I denna fråga ska tentanderna redogöra för vilka åtgärder som bolaget måste vidta vid en transaktion med ett närstående bolag. Flertalet tentander har istället för att redogöra för de krav som finns på publika aktiebolag avseende närståendetransaktioner redogjort för skattemässig hantering av transaktioner som ej skett på armslängds avstånd, vilket inte gett poäng. För full poäng krävs att tentand korrekt identifierat att det rör sig om en transaktion som faller inom ramen för ABL kap 16a, korrekt identifierar transaktionen som väsentlig utifrån de kriterier som återfinns där samt återger de åtgärder som krävs för en väsentlig transaktion som faller inom ramen för ABL 16a inklusive att styrelsen ska ta fram en redogörelse för transaktionen som ska underläggas bolagsstämman för beslut.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	5	2,6 (53%)	63

I denna fråga ska tentanderna redogöra för varför och hur granskning av närstående transaktioner ska genomföras. De flesta tentander har korrekt identifierat att detta behandlas i ISA 550 och listat relevanta granskningsåtgärder. Flertalet tentander har missat att diskutera upplysningskraven som

krävs enligt IFRS eller missat att på ett fullständigt sätt redogöra för varför vi behöver granska närståendetransaktioner utifrån de tillkommande risker som kan uppstå i samband med dessa, vilket krävts för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	5	3,4 (68%)	75

Uppgiften här är att redogöra för förenklingsregeln för värdering av kundförluster samt beräkna storlek på kreditreserven utifrån givna uppgifter. De flesta tentander har korrekt angett att förenklingsregeln återfinns i IFRS 9. Några tentander har istället för att redogöra för vad förenklingsregeln innebär redogjort för hur beräkning kan ske rent praktiskt utifrån det matrisexempel som återfinns i IFRS 9 vilket inte gett poäng. För full poäng har också krävts att tentanderna korrekt beräknar kreditreserven utifrån både historiska kundförluster och tillägget pga ändrad riskbild.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	5	3,2 (63%)	75

Uppgiften går ut på att tentanden ska redogöra för hur redovisningen av en försäljning av en produktionsanläggning ska ske. Majoriteten av tentanderna har korrekt hänvisat till IFRS 5 vilket har resulterat i poäng. En del tentander har angivit fel lagrum och tolkat uppgiften ur ett IFRS 15-perspektiv. Majoriteten av tentanderna har lyckats redogöra både för att det ska redovisas som tillgångar som innehas till försäljning samt att det ska redovisas till det lägsta av redovisat värde och verkligt värde. Ungefär hälften har även lyckats komma fram till rätt slutsats att det då ska värderas till 200 mkr.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	5	3,0 (59%)	71

I uppgiften blir tentanden ombedd att redogöra för vad uppdraget som särskild kvalitetsgranskare innebär för revisorn. Många tentander hänvisar till ISQC 1 vilket behandlar kvalitetskontroll för revisionsföretag och inte enskilda revisorns särskilda ansvar för kvalitetskontrollåtgärder som uppgiften efterfrågar. Har tentanden ändå lyckats beskriva åtgärder som ska göras har det resulterat i poäng. Majoriteten av tentanderna har inte redogjort för att en särskild kvalitetsgranskare ska dokumentera sina slutsatser.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	2,9 (60%)	58

Som huvudansvarig revisor för Massor av papper AB förväntas du vara en oberoende extern part med uppdraget att säkerställa riktigheten i bolagets finansiella rapportering. I uppgiften skall tentanden redogöra för och förklara innebörden av de specifika lagar som ska motverka att denne i sin roll som revisor hamnar i en situation där ens eget intresse strider mot Massor av papper AB:s intresse. Tentanderna ombeds vara så specifika de kan i sitt svar och ge relevanta hänvisningar till lagrum.

Flertalet tentander har felaktigt hänvisat till IESBA:s Etikod avsnitt 120 som beskriver metoder för hur man som revisor ska identifiera hot mot oberoende, kunna utvärdera de identifierade hoten och hur dessa hot ska hanteras. Dessa resonemang har ej givit poäng.

Det är revisorn själv som ska säkerställa att opartiskhet och självständighet ska upprätthållas enligt revisorslagen §20. Innan ett uppdrag accepteras ska detta prövas och om prövningen visar att revisorn inte kan förhålla sig opartisk eller självständig så ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget enligt §21. Detta resonemang tillsammans med hänvisning till aktiebolagslagens 9 kapitel § 17, jävsreglerna, har krävts för full poäng på uppgiften.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	6	4,6 (77%)	88

I uppgiften skall tentanden redogöra för minoritetsskyddsreglerna i aktiebolagslagen i beskriven situation, samt beskriva hur de påverkar den av styrelsen föreslagna nyemissionen. Vidare ombeds tentanderna att redogöra för vilken formalia som ska tas fram och hur beslutsgången ser ut för den riktade nyemissionen samt hur nyemissionen registreras.

Merparten av tentanderna har gått rätt i frågan och har korrekt hänvisat till reglerna i ABL:s 13:e kapitel. Poäng har givits när tentanderna noterat att beslutet måste fattas med kvalificerad majoritet (ABL 13 Kap §2), att det är bolagsstämman som ska besluta om nyemissionen och att handlingarna skall hållas tillgängliga för samtliga aktieägare senast två veckor innan bolagsstämman (ABL 13 Kap §9), att handlingen ska innehålla information om vilka aktieägare som inte ska ha företrädesrätt (ABL 13 Kap §10). Vidare har poäng också givits när tentanden noterat de ytterligare dokument som ska biläggas förslaget enligt ABL 13 Kap §3, dels en kopia av senast fastställda årsredovisning och revisionsberättelse, en redogörelse av styrelsen av väsentliga händelser efter årsredovisningens avlämnande samt revisorns yttrande över styrelsens redogörelse av väsentliga händelser (ABL 13 Kap §6). Poäng har även tilldelats när tentanden noterat att efter fattat beslut om nyemissionen ska registrering till aktiebolagsregistret ske inom sex månader enligt ABL 13 Kap §27.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	6	4,9 (82%)	89

I a-uppgiften ska tentanden upprätta en förvärvsanalys. Poäng har delats ut för korrekt hantering av identifierat övervärde och dess effekt på uppskjuten skatt. En poäng har delats ut för korrekt beräkning av goodwill. Tentanderna har klarat uppgiften bra, det vanligaste felet avser beräkning av goodwill. Poäng har även delats ut om tentanden visar en förståelse av uppgiften och vilka antaganden som legat till grund för att beräkna goodwill baserat på en annan köpeskillning än den som framgår av svarsmallen

I b-uppgiften ska tentanden redogöra för effekten om villkoren för tilläggsköpeskillningen inte bedöms uppnås. Utöver att korrekt beräkna effekten ska tentanden även inkludera i svaret att ändring av förvärvsanalysen endast får ske inom 12 månader efter förvärvet för att erhålla full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	8	4,8 (59%)	70

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

Första deluppgiften handlar om att bolagets styrelse på grund av tidsbrist valt att inte upprätta en hållbarhetsrapport. Detta trots att moderbolaget i uppgiften är tillräckligt stort för att uppfylla kriterierna enligt ÅRL 6 kap. 10 §.

I stort sett samtliga tentander har svarat att ledningen och styrelsen handlat i strid med ÅRL och att revisorn skall ange detta i sin revisionsberättelse. För att erhålla maximal poäng på deluppgiften kan tentanden hitta stöd i RevR 12 (Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten) och lämna ett korrekt formulerat yttrande i del 2 i revisionsberättelsen.

Fler än hälften av tentanderna har valt att föra ett resonemang kring att årsredovisningen är felaktigt upprättad och väljer att lämna ett modifierat uttalande i form av en reservation alternativt en anmärkning. Några tentander har även placerat yttrandet i fel del av revisionsberättelsen vilket inneburit poängavdrag.

Den andra deluppgiften handlar om att bolaget gjort en upplösning av den avsättning för bonus till anställda som gjordes i föregående års räkenskaper. I förutsättningarna anges även att orsaken till att bonusen inte kommer att betalas ut, är oförutsedda händelser under innevarande år. Beloppet ifråga är väsentligt.

Ett antal tentander anser att upplösningen av bonusen ska betraktas som en rättelse av fel och att omräkning ska göras av jämförelseåret samt ingående balans. Vissa tentander anser att en felaktig bedömning gjorts i föregående års bokslut. I dessa fall avger tentanderna revisionsberättelsen i form av ett modifierat uttalande. Några tentander för ett resonemang om att upplösningen är felaktig då bolaget har en förpliktelse att fullfölja bonusutbetalningen vid ett senare tillfälle. Även här avges ett modifierat uttalande.

Flera av tentanderna har dock korrekt fört ett resonemang kring den avsättning som gjordes 2019 och att den gjordes utifrån bästa bedömning baserat på den information bolaget hade vid den tidpunkten. Vidare hittar man stöd i K3 kapitel 21 där en avsättning ska omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar bästa uppskattningen. Den upplösning av avsättningen som görs 2020 på grund av oförutsedda händelser bedömer tentanderna inte vara rättelse av fel utan en ändrad uppskattning av utfallet.