

Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2019

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	86	112

112 av 228 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 49 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 40 till 117 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	5	4,8 (95%)	227

I uppgiften ska tentanden redogöra för hur utgifterna (frakt, installation, utbildning respektive service) ska hanteras och till vilket anskaffningsvärde den totala investeringen ska redovisas i balansräkningen.

Majoritet av tentander har angivit bra svar och fått full poäng på denna fråga.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	5	2,0 (40%)	69

I denna uppgift handlar det om att redogöra för granskningsåtgärder avseende avklipp av intäkter i casinot samt syftet med åtgärderna.

För att få full poäng ska man ha identifierat att avklippet främst bör fokuseras på dagar / vecka innan samt efter balansdagen där man analytiskt och genom detaljtestning på underlag från spelmaskiner/spelbord samt inbetalningsunderlag från bank granskat intäkterna med avseende på att de redovisats i korrekt period. Man ska även identifiera att inte nyttjade spelkort utgör en skuld som behöver verifieras för att säkerställa att intäkten tas först när spelkortet nyttjas. Dessutom ska syftet med granskningen redogöras för.

Många tentander har antingen fokuserat enbart på det faktum att man stänger casinot 24:00 och missat risken med att ett felaktigt avklipp för intäkterna kring balansdagen kan bero på systematiska fel eller medvetna fel. Många har även helt missat att det avser avklipp och istället gjort antingen granskning på helåret eller fokuserat på åtgärder för att förstå bolaget. De tentander som redogjort för avklipp har i många fall antingen missat vilka perioder som är väsentliga för verksamheten eller missat delar i avklippsgranskningen.

Slutligen är det endast ett fåtal av tentanderna som identifierat att spelkortet utgör en komponent att beakta gällande avklippet då detta intäktsförs först vid nyttjande och annars är en skuld.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	2,6 (51%)	111

Frågan handlar om upprättande och revision av hållbarhetsredovisning. Flertalet tentander missar att diskutera att en frivillig hållbarhetsredovisning får upprättas av samtliga bolag och att denna inte är reglerad i lag. Tentanderna har god kontroll på att bolaget inte omfattas av hållbarhetsrapportering i enlighet med ÅRL. Några missar att rapporten antingen kan ingå i förvaltningsberättelsen eller upprättas som en separat rapport, även om bolaget redovisar i enlighet med K2. Många av tentanderna missar att redogöra för ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och övriga granskningar av historisk finansiell information* utan lämnar enbart beskrivning utifrån RevR6, vilket ger poängavdrag. För att få full poäng vad gäller granskning i enlighet med RevR12 krävs att man nämner att regelverket styr den lagstadgade rapporten men att regelverket även ska appliceras om man väljer att upprätta en frivillig hållbarhetsrapport i enlighet med ÅRL.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	5	3,4 (69%)	184

I denna fråga ska tentanderna reflektera över misstankar kring penningtvättslagen. Generellt är det höga poäng från tentanderna på frågan. Flertalet tentander tar dock inte ställning till huruvida revisionen ska fortgå eller inte, eller om så, med förhöjd risk. De tentander som inte beaktar att utökad granskning ska ske före rapportering till Polismyndigheten har ändå erhållit poäng vid hänvisning till att frågan anger att påskrivande revisor delar medarbetarens uppfattning (och indikerar då på att skärpta åtgärder vidtagits).

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	5	2,6 (52%)	149

I uppgiften ska tentanden ta ställning till om revisorn kan avgå i förtid utifrån den givna situationen samt hur revisorn då går tillväga. För att få maximal poäng krävs att tentanden för en diskussion om att Ekobrottsmyndighetens utredning av ägaren avser en händelse utanför bolagets verksamhet och därmed inte omfattas av meddelandeförbudet samt att tentanden redogör för skälet till den förtida avgången och kommer fram till slutsatsen att revisorn bör avgå. Därutöver ska tillvägagångssättet för avgång i förtid beskrivas och innehålla anmälan till styrelsen, anmälan till Bolagsverket samt redogörelse för eventuell granskning som genomförts för räkenskapsåret.

En majoritet av tentanderna har korrekt beskrivit att revisorn vid avgång i förtid ska anmäla detta till styrelsen och Bolagsverket samt lämna en redogörelse över eventuell granskning. En del tentander har svarat att revisorn ska meddela företagsledningen istället för styrelsen och har då fått

poängavdrag. En stor del av tentanderna har inte tagit ställning om revisorn väljer att avgå eller inte eller inte fört tillräckligt resonemang om skälet till varför revisorn väljer att avgå i förtid. Ett fåtal tentander har diskuterat att meddelandeförbudet inte är gällande då brottet skett utanför bolagets verksamhet, vilket krävts för att få full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	6	4,6 (76%)	194

Denna fråga handlar om en planerad avyttring av ett dotterbolag och hantering av detta i redovisningen.

För full poäng på a) krävdes att tentanden korrekt hänvisade till IFRS 5 pkt. 6-8 och konkluderade att ett aktivt arbete låg bakom det behöriga beslutet om avyttring och att tillgångarna uppfyller krav för att redovisas som en avyttringsgrupp.

För full poäng på b) krävdes att tentanderna angav att avyttringsgruppen skulle redovisas till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde enligt IFRS 5 pkt. 15, att omvärderingseffekten i eget kapital blev 200 Mkr samt att tillgångar och skulder skulle särredovisas enligt IFRS 5 pkt. 38.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	5	2,6 (53%)	145

Tentanderna ska redogöra för olika alternativ för värdering av en förvaltningsfastighet efter första redovisningstillfället i både koncern och moderbolag.

De flesta tentander har klarat frågan relativt bra och beskriver korrekt de olika alternativen enligt IAS 40 och hur redovisningen ska ske i moderbolaget om än något kortfattat. För att få full poäng krävs även ytterligare resonemang kring kraven som ställs avseende upplysningar kring verkligt värde som gör att oavsett val av princip i IAS 40 behöver bolaget bedöma förvaltningsfastighetens verkliga värde.

Förhållandevis många tentander har endast beaktat frågeställningen ur koncernens perspektiv och inte svarat på frågan ur moderbolagets perspektiv, vilket genererat poängavdrag.

Ett fåtal tentander har besvarat frågan helt utifrån IAS 16 och skillnaden mellan anskaffningsvärde och omvärderingsmetoden och har då överhuvudtaget inte berört IAS 40. Enbart ett sådant resonemang har inte genererat några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	6	3,5 (59%)	119

Frågan handlar om koncernrevision med instruktioner och uppföljning av dotterbolagsrevisorers arbete.

Korrekt hänvisning till ISA 600 med slutsatsen att enheten inte är betydande på grund av sin storlek (pkt. 26) men däremot på grund av den betydande risken kopplad till värdering av fastigheten (pkt. 27) gav tre poäng på fråga a).

För fråga b) gavs maximalt tre poäng för konkreta åtgärder som en koncernrevisor kan göra för att styra och övervaka dotterbolagsrevisorerna (pkt. 41-45) samt för att utvärdera kompetensen hos dessa i enlighet med pkt. 19.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	4	2,8 (71%)	131

I denna uppgift ska tentanderna bedöma och beräkna den uppskjutna skatten dels i ett dotterbolag och dels i koncernen. Generellt är det bra utfall på frågan. En del av tentanderna blandar ihop de bokförda och skattemässiga värdena och använder mellanskillnaden mellan bokfört värde i dotterbolaget och koncernen, övervärdet, som temporär skillnad istället för att använda skattemässigt värde om 90 Mkr konsekvent i uppgiften. Det har gett avdrag när det gäller att bestämma den temporära skillnaden hänförlig till koncernen och den uppskjutna skatten redovisad i koncernen. Denna fråga har lämnats obesvarad av en del tentander, av de som svarat på frågan har majoriteten full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.5	4	1,5 (36%)	36

I frågan behandlas två olika ersättningsrelaterade händelser som skett under räkenskapsåret. Tentanderna ska dels ta ställning till huruvida VD:s nya anställningsavtal, i vilket det stipuleras att avgångsvederlag vid uppsägning kan uppgå till 36 månadslöner, är korrekt hanterat. Vidare ska tentanderna ta ställning till huruvida styrelsens beslut, vilket togs på ett styrelsemöte under 2019, om att koncernledningens bonus maximalt kan uppgå till tre månadslöner är korrekt hanterat.

För att erhålla full poäng på frågan om VD:s avgångsvederlag ska anges att den fasta lönen under uppsägningstid och avgångsvederlag sammantaget inte får överstiga ett belopp motsvarande den fasta lönen för två år enligt Svensk kod för bolagsstyrning. Avgångsvederlaget är därför inte förenligt med koden, såvida avvikelser från koden inte förklaras. Vidare ska tentanderna nå slutsatsen att

styrelsen inte har möjlighet att besluta om vilka rörliga ersättningar som ska utgå till koncernledningen. Styrelsen ska följa de riktlinjer som årsstämman beslutat om avseende ersättningsstrukturer och ersättningsnivåer.

En stor del av tentanderna hade svårigheter att besvara frågan. Många tentander behandlade överhuvudtaget inte Svensk kod för bolagsstyrning i sitt svar. Vidare var det en stor del av tentanderna som nämnde att styrelsen ska ta fram riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare men nämnde inte att riktlinjerna ska beslutas av stämman och sedan följas av styrelsen, detta har givit poängavdrag.

Många tentander har också feltolkat frågan. Ett antal tentander tolkade frågans olika delmoment som motstridiga beslut, det vill säga att VD:s avgångsvederlag om 36 månader inte var förenligt med styrelsens beslut om bonus till koncernledningen om maximalt tre månadslöner.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	3,4 (56%)	126

Tentanderna ska i denna fråga beräkna effekter av förändring av innehav från intressebolag till dotterbolag.

Generellt relativt bra utfall på frågan. Avdrag har gjorts för tentander vilka inte upplyser om kraven på att förvärvsanalys ska upprättas då bestämmande inflytande uppkommer. Övervägande delen av tentanderna har klargjort effekten av avyttring av tidigare andelar med resultat effekt i koncernen, men inte angett effekter i koncernens balansräkning. Full poäng har då inte erhållits.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	4	3,1 (77%)	193

I denna uppgift skulle tentanderna redogöra för granskningsåtgärder kopplade till inventering. Maximalt fyra poäng har getts om tentanden har hänvisat till ISA 501 och korrekt angivit att revisorns fysiska närvaro krävs för att kontrollera rutinen, att revisorn behöver ta stickprov utöver bolagets rullande kontroll samt att de differenser som uppstått under den dagliga rutinen ska följas upp.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	4	2,6 (64%)	131

I denna fråga ska tentanderna ta ställning till om lagkrav uppfylls gällande utomlands förvarade servrar och originalverifikationer. Generellt sett ett relativt bra poängutfall på frågan. Flertalet av tentanderna hittar rätt lagrum till stöd för svar. De kriterier som krävs till förvaring utomlands anges ofta endast delvis i svaren. Flertalet tentander missar att ange möjligheten att söka tillstånd av

Skatteverket även om kriterier inte uppfyllts, vilket gett poängavdrag. De flesta kommer korrekt fram till att bolaget inte uppfyller lagkraven på att förvara räkenskapsinformation och system utomlands, ett ställningstagande att lagen inte uppfylls krävs för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	8	5,4 (67%)	174

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

Den första omständigheten avser en äldre kundfordran som är väsentlig och där reservering inte gjorts. För att erhålla maximal poäng på uppgiften ska tentanden föra ett visst resonemang kring den osäkra fordran och att en nedskrivning borde ha skett i det aktuella bokslutet.

De flesta tentander har gjort en korrekt bedömning och fört ett resonemang om att man har både tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för det uppkomna felet, vilket innebär att såväl årsredovisningen som koncernredovisningen inte upprättats enligt ÅRL och att ett Uttalande med avvikande mening ska lämnas. Ett antal tentander har bedömt att den aktuella kundfordran endast är väsentlig och av avgörande betydelse för moderföretaget och inte för koncernen, vilket lett till poängavdrag.

Den andra omständigheten handlar om att bolaget varit sena med betalning av moms vid tre spridda tillfällen under räkenskapsåret.

I allt väsentligt har samtliga tentander fört ett resonemang att revisorn ska anmärka om bolaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid deklarerat och betala in moms. Tentanderna har i flertalet fall även hänvisat till ABL 9 kap. 34 samt skatteförfarandelagen.

Några tentander har inte fört något resonemang kring den inträffande bristen och vissa tentander har även inkluderat avdragen skatt och sociala avgifter i svaret. Detta har inneburit visst poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.5	3	1,5 (50%)	122

Bolaget köper in öl och läsk från sitt holländska moderbolag och säljer sedan vidare till butiker i Sverige. Uppgiften var att redogöra för hur moms hanteras avseende inköp från moderbolaget samt hur moms hanteras avseende försäljning till butiker.

Många tentander har riktigt konstaterat att frågan rör inköp från annat EU-land, men missat att redogöra för hur bolaget ska hantera momsen i momsdeklarationen. Många har även missat att

momssatsen för livsmedel är 12%. En del har skrivit att moms på starköl är 25% vilket är korrekt, men då det i Sverige finns restriktioner för vem som får handla med denna typ av alkoholhaltiga drycker är det inte aktuellt här.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	6	2,6 (44%)	57

I uppgiften ska tentanden ska redogöra för det urval av konton för externa kostnader som denne har för avsikt att granska med hjälp av substansanalytisk granskning och vilken granskning som kommer att utföras för just dessa konton.

Flertalet tentander tycks haft svårt att isolera själva frågan och många har fört diskussioner kring granskning av ingående balanser, revisionsmässiga urval samt fastställande av arbetsväsentlighet. Dessa resonemang har inte lett till poäng.

De tentander som utfört uppgiften väl har korrekt noterat att stöd för substansanalytisk granskning finns i ISA 520. Vidare har det krävts att tentanden identifierat att en förväntan måste sättas för respektive konto samt hur stor procentuell avvikelse som kan accepteras utan kompletterande granskning för erhållande av poäng. De tentander som korrekt noterat att kontona för reparationer, annonser och IT-kostnader har störst avvikelser från förväntat utfall f å och från årets budget har erhållit poäng. Vidare har det för full poäng krävts att tentanden noterat att kontona för reparationer och IT-kostnader ska granskas med avsikt på ev. aktiveringsbehov samt att särskilt granska periodiseringen av annonskostnaderna och granska att dessa utgifter är rörelsetillhöriga.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	5	1,0 (21%)	12

Bolaget har under hösten 2019 fått ett omprövningsbeslut efter avslutad skatterevision. Frågan var hur det ska behandlas i bokslutet 2019-12-31.

Tentanden förväntas komma fram till att det här handlar om ett beslut från myndighet, vilket med tillförlitligt belopp ska reserveras i bokslutet.

Ett resonemang kring K2 reglerna kap 16.2 avseende när en avsättning ska ske samt ett resonemang kring 16.9 avseende belopp för avsättning vid tvist med myndighet har gett poäng.

Många tentander resonerar kring punkterna 2 och 9 i kapitel 16 men har missat att det handlar om ett beslut av myndighet. Många har även missat beloppet och att det förutom som avsättning även ska bokföras som en skattekostnad.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	5	3,4 (68%)	183

Bolaget har en omsättningsbaserad hyra. Hyresvärden vill att revisorn intygar det senaste räkenskapsårets omsättning på en förtryckt blankett. Uppgiften var att redogöra för revisorns granskningsinsats och rapportering.

Tentanden förväntas komma fram till att det är lämpligt att upprätta ett yttrande inom ramen för SNT 4400 och att ett särskilt uppdragsbrev som beskriver granskningsåtgärderna måste upprättas.

Slutsatsen som tentanden förväntas komma fram till är att en rapport med yttrande över faktiska iakttagelser lämnas istället för att skriva under den färdigtryckta blanketten.

De flesta tentander har refererat till SNT 4400 och många har konstaterat att ett särskilt uppdragsbrev bör upprättas. Flera har dock missat att granskningsåtgärderna ska specificeras i detta.

Många tentander föreslår att hyresavtalet bör granskas samt att avstämning mot redovisningen bör ske. Flera har dock missat att föreslå en avstämning mot kassaregister.

Slutligen har flera missat att rapporten som ska avlämnas är ett yttrande över gjorda iakttagelser och inte ett bestyrkandeuppdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	8	6,2 (77%)	189

Uppgiften bestod i att ta ställning till två olika omständigheter och att upprätta en revisionsberättelse.

Den första omständigheten är att bolaget har förbrukat sitt aktiekapital under hösten men inte upprättat kontrollbalansräkning. Slutsatsen att detta föranleder en anmärkning i revisionsberättelsen pga brott mot aktiebolagslagen har de flesta tentander kommit fram till. En del kommer fram till att det även ska påverka uttalandet om ansvarsfrihet vilket gett poängavdrag. Många tentander skriver även en särskild upplysning avseende fortsatt drift vilket inte krävts för full poäng, men heller inte gett poängavdrag. De som skrivit ett uttalande med reservation pga bristande information om fortsatt drift i årsredovisningen har dock fått poängavdrag.

Den andra omständigheten var att den tidigare revisorn inte lämnat någon anmälan och redogörelse i samband med sin avgång. Även detta har vållat lite huvudbry för tentanderna. En hel del resonerar kring att ingående balanser inte kan granskas och fastställas pga av avsaknad av redogörelse. Detta har gett poängavdrag. Slutsatsen att det ska lämnas en Övrig upplysning där det ska anges att redogörelse inte lämnats har dock ett stort antal kommit fram till.

För full poäng på frågan ska dessutom anmärkning och upplysning vara placerade i rätt del av revisionsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	7	4,0 (56%)	109

I denna fråga ska tentanden redogöra för hur ett antal nämnda nyckeltal påverkas vid ändrade förhållanden.

Poäng har getts för korrekt beräknat nyckeltal samt för korrekt adekvat förklaring till nyckeltalet/förändringen.

Vidare har man fått poäng om man nämnt ett annat aktuellt alternativt nyckeltal med erforderlig beskrivning.

Kassalikviditet var det nyckeltal som tentanderna hade svårast för, medan *Avkastning på utgående EK efter skatt* var det nyckeltal som flest behärskade.

Flertalet tentander missar földeffekten som omsättningsminskning får på balansräkningen/omsättningstillgångarna, vid beräkning av *Soliditeten* och *Kassalikviditeten*.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	4	1,0 (24%)	17

Bolaget har reserverat för uppsägningslön och avgångsvederlag, inklusive sociala avgifter, för en person som ska sluta sin anställning. Frågan var vad som gäller inkomstskattemässigt för reserveringen samt vad som gäller för att kostnader ska vara avdragsgilla.

Tentanden förväntas komma fram till att avsättning för avgångsvederlag och liknande är ett kopplat område och att god redovisningssed styr skattemässig hantering.

Många tentander har missat att detta är ett kopplat område och att god redovisningssed styr hanteringen. Många har inte heller resonerat kring effekten om ersättningen ger några ekonomiska fördelar eller inte.

Många tentander skiljer inte mellan avgångsvederlag och uppsägningslön och har inte noterat att dessa ska hanteras på olika sätt i frågan.

Slutligen har flera dragit fel slutsatser utifrån sitt förda resonemang.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	4	1,5 (39%)	23

Denna fråga handlar om att ta ställning till förskingring av mindre omfattning i ett bolag av en tidigare anställd. Generellt sett är det lågt poängutfall på frågan. Många tentander tar inte fullt ut ställning till sakfrågan och huruvida förskingringen har väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna samt om revisionsberättelsens utformning påverkas. De flesta berör brister i intern kontroll och en del även det eventuella behovet av utökad granskning, dock företrädesvis på övergripande nivå utifrån ISA 240 och då på granskningsåtgärder allmänt i samband med oegentligheter. I många fall saknas mer tydliga åtgärder och slutsats för det specifika fallet frågan berör. Många tentander berör heller inte avrapportering till styrelsen gällande denna fråga, vilket resulterat i poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	5	3,3 (67%)	157

I denna uppgift skulle tentanderna redogöra för redovisning av ett aktieinnehav och dess förändring under året. Denna uppgift visade sig ett flertal tentander ha svårigheter med. Svårigheterna bestod dels i att komma fram till att genomsnittsmetoden ska användas och dels att räkna rätt på effekterna i redovisningen.

De som använt andra metoder än genomsnittsmetoden har fått poängavdrag och likaså har felräkningar gett poängavdrag. För full poäng ska anges att aktieinnehavet ska redovisas som kortfristiga placeringar. De tentander som inte angivit några belopp i sina svar har endast kunnat få någon enstaka poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.5	5	3,1 (62%)	170

Tentanden ska redogöra för vilka associationsrättsliga aspekter som kan uppstå utifrån lämnat koncernbidrag.

Majoritet av tentanderna har korrekt hänvisat till aktiebolagslagens regler om värdeöverföring och att en utvärdering av koncernbidraget behöver göras i enlighet med försiktighetsregeln i aktiebolagslagens 17 kap 3 §.

Många av tentanderna missar att koncernbidraget är avdraget i det fria egna kapitalet om 250 Tkr, men drar ändå slutsatsen att koncernbidraget ryms inom det fria egna kapitalet. Ett antal tentander väljer även att enbart redogöra för aspekter som kan uppstå utifrån ett skatterettsligt perspektiv.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	6	2,5 (41%)	67

Uppgiften handlar om att redogöra för hur ett antal olika finansiella tillgångar och skulder ska klassificeras enligt IFRS 9.

För en del av tentander har det inte varit några svårigheter att både förklara och resonera sig fram till rätt klassificering och värdering utifrån rätt regelverk. För många tentander så har uppgiften dock visat sig vara svår. Det som noteras är att det varit svårt redan från start dvs att hitta rätt i regelverket och därefter redogöra för korrekt hantering av klassificering och värdering. För en majoritet av tentanderna har varit svårt att redogöra korrekt för deluppgift 6 f), dvs att likvida medel som avser kassa och bank ska klassificeras och värderas enligt Upplupet anskaffningsvärde.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	6	3,9 (64%)	138

Frågeställningen utgår från ett bolag som tillämpar IFRS 16 för redovisning av leasingkontrakt. Tentanden ska ange hur bolagets förändrade bedömningar avseende nyttjande av optionsår respektive om restvärdesgarantin faller ut påverkar bolagets redovisning.

På fråga a) ska tentanden med hänvisning till IFRS 16 p 40 ange att bedömt nyttjande av optionsår innebär att diskonteringsräntan förändras till följd av att leasingperioden förlängs. Vanliga brister är att tentanden inte hänvisat till IFRS 16 p 40.

På fråga b) ska tentanden med hänvisning till IFRS 16 p 42 ange att såväl leasingskuld som leasingtillgång/nyttjanderätt ska räknas om. Även här saknar flertalet hänvisning till rätt paragraf i IFRS. Vanlig brist är även att tentanderna endast besvarar hur skulden påverkas utan att ta hänsyn till att även tillgången ska räknas om.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	6	2,1 (34%)	34

Frågan behandlar revisorns granskningsåtgärder när en koncern har implementerat IFRS 16 och implementeringen har fått en väsentlig effekt på de finansiella rapporterna. Tentanden ska redogöra för vilka granskningsåtgärder vi som revisorer måste göra för att säkerställa att koncernen har implementerat den nya redovisningsstandardens rätt.

Många tentander konstaterar att det nya IT-systemet är väsentligt och föreslår en rad granskningsåtgärder för att granska detta. Majoriteten av tentanderna föreslår inte fler granskningsåtgärder utöver granskningen av IT-systemet vilket har gett poängavdrag. En del

tentander resonerar kring viktiga aspekter vid implementeringen, exempelvis att säkerställa fullständighet av kontrakten, men föreslår inga konkreta granskningsåtgärder varför detta inte genererat poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	4	2,9 (71%)	145

Uppgiften innebär att utvärdera om vårt revisionsbolag kan tillhandahålla den tjänst till bolaget som innebär att kartlägga intäktprocessen, identifiera kontroller i processen samt implementera processen.

De tentander som gått fel i frågan har stannat vid IESBAs etikkod alternativt gått vidare till EtikU 6 om byråjäv. Men merparten av tentanderna har korrekt funnit vägledning i EtikU 14 *EU:s förordning om revision av företag av allmänt intresse – revisorns opartiskhet och självständighet* kapitel 5. Vidare har det för full poäng krävts att tentanden har noterat att vi inte kan tillhandahålla tjänster inom intern kontroll och att den av bolaget efterfrågade tjänsten av just kartläggning och implementering av processen inte kan utföras av vårt revisionsbolag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	4	2,3 (58%)	104

Frågan består av två delfrågor. I delfråga a) ska tentanderna ta ställning till vilket referensvärde som ska användas i revisionen 2019. I delfråga b) ska tentanderna förklara för sin nyanställda kollega hur väsentlighetsberäkningen tillämpas i revisionen.

För att få full poäng på delfråga a) ska tentanderna ha nått slutsatsen att ett tillämpligt referensvärde för ett vinstdrivande företag, liksom koncernen i fråga är, enligt ISA 320 punkt A4-A5 utgörs av resultat före skatt. Vidare ska tentanderna resonera kring det faktum att resultatet de senaste tre åren har fluktuerat, varför det kan vara bättre att tillämpa ett alternativt referensvärde liksom bruttoresultat eller ett normaliserat resultat före skatt.

För att få full poäng på delfråga b) ska tentanderna i sina svar ha fått med att väsentlighetsberäkningen används för att beräkna om eventuella fel i de finansiella rapporterna är väsentliga, samt att de fel som inte är uppenbart betydelselösa ackumuleras och ställs i relation till väsentlighetstalet.

Merparten av tentanderna har avgivit poänggivande svar på frågan. Ett flertal tentander har inte resonerat kring koncernens fluktuationer i resultat före skatt, vilket har gett poängavdrag. Vidare har ett flertal tentander bedömt att intäkter utgjort det bästa referensvärdet för bolaget utan att resonera kring övriga alternativa referensvärden så som bruttoresultat och normaliserat resultat. Även detta har genererat poängavdrag.

I delfråga b) har många tentander beskrivit väsentlighetstalets användande i revisionen utan att beröra dess faktiska huvudsyfte, vilket är att användas för att utvärdera huruvida de fel som påträffas under revisionen är väsentliga för den finansiella rapporten som helhet. Såvida detta inte implicit har framgått av tentandens svar har ett sådant svar genererat poängavdrag.