

Rättningskommentarer till Revisorsexamen våren 2019

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	93	72

72 av 100 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 72 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 52 till 121 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	5	2,7 (53 %)	59 (59 %)

I uppgift a) ska tentanden redogöra för hur semesterlöneskulden ska redovisas per 2018-12-31 med avseende på det stora antalet sparade semesterdagar för de anställda och avsaknaden av semesterlöneskuld för Emil (ägare tillika VD i bolaget).

Flertalet tentander missar att specifikt redogöra för rätt att spara semesterdagar som överstiger 20 dagar per år i enlighet med Semesterlagen samt möjlighet för anställda att spara fler semesterdagar om arbetsgivaren tillåter det. Tentander missar även att redogöra för Emils möjlighet att inte reservera sin semesterskuld.

I uppgift b) ska tentanden redogöra för granskningsåtgärder avseende semesterskulden.

Majoriteten av tentanderna har givit bra svar och fått full poäng på denna delfråga.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	5	3,1 (62 %)	76 (76 %)

I denna fråga ska tentanden redogöra vilka krav som gäller för att en extra pensionsinbetalning ska bli avdragsgill i bokslutet per 2018-12-31 samt hur den ska redovisas i årsredovisningen för 2018.

Majoriteten av tentanderna har angivit en av de två förutsättningar för avdragsrätten - att avdraget inte överstiger 35% av Emils lön under 2018 eller 10 prisbasbelopp. Dock missar nästan samtliga att ange den andra förutsättningen – att pensionspremien ska vara inbetald senaste dag för inlämnande av bolagets inkomstdeklaration.

Tentanderna har lämnat bra svar på hur pensionsinbetalningen ska redovisas i årsredovisningen. Dock har en del missat att beakta särskild löneskatt på pensionen, vilket gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	6	2,6 (43 %)	21 (21 %)

Frågan är uppdelad i tre delar, där tentanderna har fått i uppgift att redogöra för eventuella förändringar vid frivillig konvertering från K2- till K3-regelverket för tre specifika poster.

Uppgift a) behandlar servrar och annan datorutrustning med en bedömd livslängd om 3-5 år. Den bedömda livslängden förändras ej vid en konvertering till K3, och beaktat tillgångarnas karaktär bör ingen komponentindelning ske.

Ett stort antal tentander utgick ifrån att komponentindelning skulle ske i det aktuella fallet. Vidare har många tentander diskuterat skillnader mellan K2 och K3 utan att ta ställning till det faktiska caset.

Uppgift b) behandlar finansiella leasingavtal avseende del av datorutrustningen. Tentanderna förväntades komma fram till att redovisning av finansiella leasingavtal i balansräkningen endast är tvingande i koncernredovisning enligt K3, vilket innebär att de liksom enligt K2 kan redovisas som om de vore operationella i juridisk person. Vidare finns det inga undantagsregler avseende periodiseringar i K3, vilket innebär att leasingavgifterna behöver periodiseras, något som kan utgöra en skillnad kontra redovisningen enligt K2.

En stor del av tentanderna utgick ifrån att leasingavtalen skulle redovisas enligt finansiell leasing i balansräkningen och nämnde ej möjligheten att redovisa avtalen som operationell leasing i juridisk person. Mycket få tentander behandlade eventuella skillnader kopplade till periodisering av leasingavgifter i sina svar.

Uppgift c) behandlar bolagets utnyttjade checkräkningskredit om 2 Mkr. Checkräkningskrediten skall enligt K2 redovisas som en långfristig skuld, men som en kortfristig skuld enligt K3.

Merparten av tentanderna har givit ett korrekt svar på frågan.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	5	3,5 (70 %)	57 (57 %)

Tentanderna skall redogöra för associationsrättsliga skillnader vid en apportemission jämfört med en vanlig nyemission, samt redogöra för vad de som revisorer behöver göra i samband med den beskrivna apportemissionen.

Merparten av tentanderna svarade korrekt eller delvis korrekt på frågan. Poängavdrag har givits för många tentander som missat att tydliggöra att en apportemission enligt ABL är en nyemission där betalningen av de nytgivna aktierna utgörs av någon annan betalningsform än likvida medel. Vidare har många tentander varit otydliga kring det faktum att bolaget behöver ta fram någon form av värdering för revisorn att ta ställning till, vilket också genererat poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.5	4	2,3 (57 %)	17 (17 %)

I uppgiften beskrivs en situation där Ekobrottsmyndigheten vill ställa en del frågor avseende en brottsutredning för ett företag som har kopplingar till det aktuella bolaget. Tentanden ska ta ställning till och redogöra för hur den uppkomna situationen ska hanteras och vilka frågor man får svara på.

Majoriteten av tentanderna har kommit fram till att det finns en upplysningsplikt när det rör sig om ett brottmål vilket har givit poäng. Flertalet tentander har inte kommenterat det faktum att upplysningsplikten gäller även om det inte är i IT-supporten som det eventuella brottet begåtts. Vidare har en del tentander inte heller angivit en slutsats om huruvida de kommer besvara frågorna eller inte vilket lett till poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	6	3,0 (50 %)	36 (36 %)

Uppgiften handlar primärt om att identifiera vilka komponenter enligt IAS19 som ska inkluderas i pensionsavsättningen och vad som ska redovisas i övrigt totalresultat samt identifiera att diskonteringsräntan är ett väsentligt antagande som behöver upplysas om i not. Generellt har tentanderna haft svårt för att komma fram till korrekta beräkningar och belopp men förstår väl vilka typer av upplysningar som krävs enligt standarden.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	4	2,1 (53 %)	33 (33 %)

Uppgiften handlar om att redogöra för granskningsåtgärder relaterade till pensionsavsättningar.

För full poäng krävs fyra olika relevanta granskningsåtgärder. Flertalet tentander har skrivit färre granskningsåtgärder alternativt upprepat liknande granskningsåtgärder vilket inte gett ytterligare poäng. Vissa har främst diskuterat runt skattemässig hantering eller utifrån redovisning i moderbolaget enligt svensk redovisning vilket inte besvarar frågan och därmed ej gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	5	2,9 (57 %)	34 (34 %)

Uppgiften handlar om att redogöra för hur koncernens kassaflöde påverkas av fem olika poster.

De flesta tentander har konkluderat att amorteringen av banklånet kommer att få en negativ påverkan på kassaflödet under finansieringsverksamheten.

Många tentander har även resonerat kring att en aktuariell förlust, valutaomräkning av förvärvsgoodwill samt valutakursdifferenser på bankkonton inte har någon påverkan på kassaflödet. Tentanderna har dock haft svårigheter att klargöra var dessa poster skall redovisas alternativt inte redovisas. Många tentander har angivit att en aktuariell förlust och en valutaomräkning av goodwill skall justeras under kassaflödet från den löpande verksamheten vilket inte är korrekt eftersom dessa poster bokas direkt mot eget kapital. För poäng skall man ha angivit att dessa två inte har någon påverkan på kassaflödet. Avseende valutakursdifferenser på bankkonton skall det anges att denna post redovisas skilt från kassaflödet från den löpande, investerings och finansieringsverksamheten i syfte att kunna stämma av IB och UB likvida medel.

Det som tentanderna har haft svårast för är reaförlusten vid försäljning av inventarier. För poäng här krävs att man både har klargjort att de likvida medel som erhållits skall redovisas som en positiv effekt under investeringsverksamheten samt att reaförlusten läggs tillbaka som en ej kassaflödespåverkande post under kassaflödet från den löpande verksamheten. Endast ett fåtal tentander har lyckats beskriva dessa båda effekter och erhållit full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	5	3,6 (72 %)	65 (65 %)

I uppgiften ska tentanden avgöra huruvida man i egenskap som bolagets revisor kan tacka ja till den av VD erhållna inbjudan till bolagets 100-årsjubileum.

De tentander som utfört uppgiften väl har korrekt noterat att vi måste vara opartiska och självständiga i enlighet med 20§ Revisorslag (2001:883) och IESBA:s Etikkod, för full poäng krävs hänvisning till både analysmodellen/Revisorslagen och IESBA:s Etikkod.

Resonemang kring hot (egenintresse, skrämsel- och vänskapshot) utifrån de i IESBA:s Etikkods grundläggande principerna för en revisor (punkt 100.5.) samt kring gåvor, gästfrihet och liknande (punkter; 260.1–206.3, 290.225, 300.11 och 350.1–350.4) har lett till poäng.

I detta fall är bedömningen att revisorn inte kan medverka på festen under givna förutsättningar då beloppen är för betydande. Som motåtgärd kan man betala middagen själv och inte delta i utlottningen. Då minskar egenintresse-, skrämsel- och vänskapshot. Detta resonemang har krävts för full poäng på uppgiften.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.5	6	4,3 (71 %)	50(50 %)

Uppgiften går ut på att förklara vilka analyser man kan göra av data från bolagets lönesystem, vilka åtgärder man måste genomföra för att kunna förlita sig på data samt vilka granskningsåtgärder man kan undvika.

De flesta tentander har klarat av att nämna bra förslag på granskningsåtgärder. Uppgiften avser specifikt frågeställningar kring analys av data från bolagets lönesystem. Svar som innehåller analys med hjälp av huvudboksdata eller analys som inte är direkt relaterad till uppgifter från lönesystem har inte gett poäng.

Vad gäller granskningsåtgärder man måste genomföra för att förlita sig på data resonerar många tentander kring bolagets IT-miljö och IT-generella kontroller. För full poäng skall man ha angett specifika granskningsåtgärder för att kontrollera att data är fullständig och tillförlitlig.

När det gäller granskningsåtgärder man kan undvika nämner många tentander olika typer av analytisk granskning. Detta har inte givit poäng då analytisk granskning alltid bör utföras. Beroende på resultatet av denna kan man behöva komplettera med detaljgranskning. Det är framförallt detaljgranskningsåtgärder av löner som inte alltid behöver ske när revisorn använder dataanalys.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	3,6 (61 %)	61 (61 %)

Uppgiften handlar om att bedöma hur redovisning av tidigare noterade fel och förändrade bedömningar ska påverka årets redovisning.

För full poäng krävs att tentanderna identifierar vilken situation som enligt K3 kap 10 ger upphov till en förändrad uppskattning och bedömning och vad som är rättelse av fel. Dessutom ska det föras en diskussion om hur de olika situationerna påverkar de finansiella rapporterna inklusive upplysningskrav.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	4,0 (67 %)	74 (74%)

I frågan ska tentanden beräkna effekten av omräkning av uppskjuten skattefordran till följd av de nya skattesatserna i Sverige. Tentanden ska redogöra för beloppet i balansräkningen per 2018-12-31 samt resultateffekten 2018 samt rubriceringen i balans- och resultaträkning.

Många av tentanderna har korrekt använt de två framtida skattesatserna i sin beräkning. Vid beräkningen av vad årets resultat effekt blev har flera missat att det fanns in en ingående uppskjuten skattefordran eller missat att ianspråktagande av uppskjuten skattefordran påverkar resultatet vilket har resulterat i felaktig beräkning av resultat effekt. För att få full poäng krävs det att tentanden kan visa vad resultat effekten består utav; ianspråktagande av uppskjuten skattefordran och justering av uppskjuten skatt till följd av ändrad skattesats.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	8	5,4 (68 %)	70 (70 %)

I denna uppgift har tentanden två omständigheter att analysera och utifrån dessa motivera sina ställningstaganden och upprätta en revisionsberättelse. Generellt har det varit ett bra utfall på frågan med flera tentander som nått full poäng.

I den första delen av frågan a) gällde det att identifiera att de ställda säkerheter och eventualförpliktelser som fallit bort i årsredovisningen var en väsentlig upplysning men ej av avgörande betydelse och redogör för att vi lämnar uttalande med reservation respektive uttalanden. För denna del har tentanderna oftare hamnat i rätt slutsats.

Den andra delen av frågeställningen b) avsåg att identifiera att bristerna i hanteringen av bokföringen åtgärdats under året och att vi med det inte behöver anmärka i revisionsberättelsen. För denna del av frågan har svaren från tentanderna skiljt sig i större utsträckning, där ett flertal resonerat sig fram till att anmärkning i revisionsberättelsen skall ges.

För att få full poäng krävs att både motiv till ställningstagandena är korrekt redogjorda för samt en korrekt upprättad revisionsberättelse.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	4	2,3 (57 %)	14 (14 %)

Tentanden ska redogöra för de fortbildningskrav som finns för kvalificerade revisorer.

Stor del av tentanderna har skrivit om antingen EtikR4:s krav på 120 timmar under tre år eller Revisorsinspektionens föreskrifter om 100 verifierbara timmar under 5 år. För att få full poäng krävdes det att tentanderna informerat om att båda kraven måste uppfyllas. Många har missat att skriva om skillnaden mellan verifierbar och ej verifierbar vidareutbildning samt ge exempel på dessa. Detta har lett till poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	6	4,2 (69 %)	68 (68 %)

I denna uppgiften ska tentanderna redogöra för hur intäktsredovisning ska hanteras för tre olika typer av intäkter för en förening som redovisar enligt K2.

- Delfråga a) avser medlems- och årsavgifter. Majoriteten av tentanderna har korrekt angett att periodisering ska ske över räkenskapsåret men ett antal har missförstått frågan som att den endast avser om periodisering ska ske mellan olika räkenskapsår vilket gett poängavdrag.
- Delfråga b) avser redovisning av försäkringsersättning. Majoriteten av tentanderna har korrekt angett att det krävs beslut från försäkringsbolaget för att intäkt ska redovisas. Dock har många missat att beslut innan årsredovisningens avlämnande påverkar tidpunkten för redovisningen vilket gett poängavdrag.
- Delfråga c) avser redovisning av försäljning av möbler. Denna delfråga har sämst utfall då flertalet tentander missat att ta hänsyn till tidpunkt för intäktsredovisning och endast beskrivit hur intäkten ska bokföras men inte när, vilket inte gett poäng. Av de som svarat på frågan när har de flesta angett att tidpunkten ska sammanfalla med när risker och förmåner övergått till köparen men färre har diskuterat runt vilken påverkan leveransvillkoren har på tidpunkten för intäktsredovisningen vilket krävts för full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	5	2,9 (59 %)	69 (69 %)

Frågan behandlar moms vid uthyrning av delar av lokaler i en ekonomisk förening som bedriver förskoleverksamhet. Tentanden ska redogöra för vad som gäller avseende moms för hyresintäkten och om föreningen kan få ingående momsavdrag på kostnaderna för sina lokaler.

Många tentander konstaterar att förskoleverksamhet är social omsorg och därmed undantagen från moms. Få tentander skriver att huvudregeln vid uthyrning av lokaler är att den är undantagen från skatteplikt. Många resonerar istället kring att uthyrningen är skattepliktig då hyresgästen bedriver momspliktig verksamhet, vilket är felaktigt. Majoriteten av tentanderna är dock bekanta med termen frivillig skattskyldighet och resonerar kring detta. De flesta tentander konstaterar att ingående moms får dras på momspliktig del av verksamheten men inte på momsfri del av verksamheten.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	6	4,6 (77 %)	84 (84 %)

Frågan behandlar hur vinstutdelning kan ske under räkenskapsåret (ej ordinarie stämma) och hur styrelsen ska gå tillväga för att detta ska kunna ske, hur ändringar i föreningens stadgar kan ske och på vilken ort ordinarie föreningsstämma kan hållas.

De flesta tentander kan relativt väl redogöra för vinstutdelning under löpande år. De flesta tentander kommer fram till att styrelsen ska ta fram ett förslag om utdelning men många missar antingen att förslaget (då beslut inte fattas på ordinarie stämma) måste innehålla information om disponibelt belopp eller att styrelsen också måste göra ett motiverat yttrande om huruvida den föreslagna utdelningen är försvarlig. Många tentander har också missat att få med att styrelsen även måste lämna en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse som inträffat efter årsredovisningens avlämnande. De flesta tentander har svarat att revisorn ska lämna ett yttrande och i detta uttala sig om huruvida föreningsstämman bör besluta i enlighet med förslaget om utdelning eller ej. Dock har många tentander i svaret inte nämnt kopplingen mellan revisorns yttrande och styrelsens redogörelse över väsentliga händelser vilket gett poängavdrag.

De flesta tentander svarar att det är föreningsstämman som beslutar om ändring av stadgarna, vilket är korrekt och därmed har genererat poäng. De flesta tentander har också svarat rätt vad gäller huvudregeln för vilken ort stämman ska hållas (där styrelsen har sitt säte). En del tentander resonerar att styrelsen kan bestämma att stämman ska hållas i Linköping om det är att anse som inom föreningens geografiska verksamhetsområde, utan att ange att detta i sådana fall måste framgå av stadgarna. För att få full poäng på frågan om ort för stämma behöver tentanden nämna att stämman kan hållas på annan ort om det föreligger extraordinära omständigheter.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	4	2,4 (61%)	45 (45 %)

Uppgiften går ut på att beskriva vilka granskningsåtgärder som bör genomföras för ekonomiska föreningar för fyra områden.

- I a) frågan ska granskningsåtgärder anges för föreningens stadgar. För full poäng krävs att både ange kontroll av eventuella förändringar av stadgarna samt att kontrollera att föreningen följt stadgarna under året.
- I b) frågan ska granskningsåtgärder anges för medlemsförteckning. För full poäng krävs att man angett att medlemsförteckningen uppfyller kraven i Lagen om ekonomiska föreningar (2018:672) 5 kap 3§ samt att kontrollera förändringar mot föregående år. Flertalet tentander har svarat på frågan kopplat till revision av intäkter och analys mot medlemsförteckningen vilket inte gett poäng. Endast hänvisning till lag och kapitel där detta anges har ej gett poäng.
- I c) frågan ska granskningsåtgärder anges för försäkringar. För full poäng krävs att man angett både kontroll av att försäkringen är gällande för perioden samt att tillräckligt skydd finns för föreningens tillgångar samt övriga riskområden.
- I d) frågan ska granskningsåtgärder anges för styrelseprotokoll. De flesta tentander har svarat att samtliga protokoll ska inhämtas och läsas och särskild betydelse ska läggas på omständigheter som påverkar vår revision i övrigt, samt omständigheter som tyder på hur styrelsens förvaltning skötts under året, vilket gett full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.5	4	1,8 (45 %)	25 (25 %)

Frågan behandlar avrapportering till föreningen. För att få full poäng på denna fråga behöver tentanden resonera utifrån ISA 260 och konstatera att det inte räcker att enbart prata med redovisningskonsulten, att revisorn behöver ha kommunikation med ledningen och att detta behöver ske före stämman. Frågan har vållat tentanderna en del problem och många har i sitt svar fokuserat på vilken avrapportering som ska ske på stämman, utan att resonera kring kommunikation med styrelsen. En del tentander blandar ihop styrelsens och stämmans roller. Vissa tentander resonerar kring erinran och drar slutsatsen att våra noteringar inte är så allvarliga, varför ingen avrapportering behöver ske till styrelsen. Många tentander drar ingen slutsats kring huruvida vår avrapportering till föreningen kan anses tillräcklig.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	6	3,1 (52 %)	45 (45 %)

De flesta tentanderna har svarat att den koncerninterna omsättningen och internvinsten skall elimineras. Dock har många tentander räknat fel på internvinsten vilket ger poängavdrag. Flertalet tentander missar att redogöra för den uppskjutna skatten kopplat till internvinst, vilket gett poängavdrag. Följdfel vid fel beräknad internvinst har ej gett poängavdrag vid beräkning av den uppskjutna skatten. Vilken skattesats som använts har inte påverkat poängsättning. Tentanden ska ha redogjort för rätt bokningar i debet och kredit kopplat till elimineringarna för att få full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	3,1 (52 %)	47 (47 %)

Tentanderna har god vetskap om vilken valutakurs som skall användas vid omräkning av resultat- och balansräkning, några missar att omräkna samtliga poster eller använder sig av fel kurs vid omvärdering av enstaka poster, vilket är felaktigt och skall göras i eventuell omräkningsreserv. Vid beräkning av omräkningsreserven tenderar tentanderna att inte fullfölja och missar justeringar i eget kapital, vilket ger poängavdrag. Väldigt få tentander klarar av att få full poäng på omräkningsreserven där man missar fullständiga justeringar, detta är den största orsaken till poängavdrag i frågan. Förvärselimineringen har tentanderna haft svårigheter i att göra på korrekt sätt vilket ger poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	5	2,5 (50 %)	44 (44 %)

I uppgiften blir tentanden ombedd att redogöra för risker kopplade till oegentligheter inom byggbranschen samt ge förslag på granskningsåtgärder kopplade till dessa.

Frågan har visat sig vara relativt svår. Många tentander har fallit in i att enbart diskutera risker kopplade till projektredovisning (och successiv vinstavräkning) istället för att diskutera oegentligheter i byggbranschen som uppgiften efterfrågar. Detta har även följts av en diskussion endast avseende granskningsåtgärder för projektredovisning. Detta har inte tilldelats full poäng.

En del tentander har även missat kopplingen till just byggbranschen och fört en mer generell diskussion avseende oegentligheter.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	8	6,3 (78 %)	89 (88 %)

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

Deluppgift a) handlar om att bolaget under räkenskapsåret använt en alltför hög vinstmarginal och vinstavräknat för höga belopp på tre större byggprojekt.

För att erhålla maximal poäng på uppgiften ska tentanden komma fram till att det uppkomna felet är väsentligt och av avgörande betydelse. Därmed ska ett modifierat uttalande med avvikande mening framgå av revisionsberättelsen, innebärande ett avstyrkande av moderbolagets och koncernens resultat- och balansräkning samt även föreslagen vinstdisposition.

I stort sett samtliga tentander har gjort bedömningen att det uppkomna felet på grund av för hög vinstmarginal är väsentligt. Däremot förekommer olika bedömningar bland tentanderna huruvida felet är av avgörande betydelse. I de fall tentanderna inte bedömer att felet är av avgörande betydelse har ett uttalande med reservation lämnats i revisionsberättelsen. Detta har medfört visst poängavdrag.

Vissa tentander har även gjort olika bedömningar för felet på bolags respektive koncernnivå baserat på fört resonemang om olika väsentlighetskriterier.

Deluppgift b) handlar om att bolagets styrelse under räkenskapsåret bestått av ett lägre antal ledamöter än vad bolagsordningen stadgar.

I stort sett samtliga tentander har svarat att detta strider mot ABL och att detta föranleder att en anmärkning ska göras i revisionsberättelsen. Tentanderna har även korrekt angett att anmärkningen ska göras i del 2 under avsnittet "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar".

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	6	3,7 (62 %)	60 (60 %)

Uppgiftens första del innebär att tentanden skall redogöra för riskkapitalfondens möjligheter att köpa minoritetens andel efter det att de nått ett ägande på 91% av aktierna samt redogöra för vilka konsekvenser det får i Autoseats AB:s koncernredovisning. I uppgiftens andra del skall tentanden redogöra för hur återköp av aktier kan göras och beskriva de redovisningsmässiga effekterna.

Merparten av tentanderna hittar korrekt till Inlösen av minoritetens aktier som regleras i ABL 22 kap där det framgår att en aktieägare som äger mer än 90% av totalt utestående aktier har möjlighet att lösa in återstående aktier från minoritetsägarna. Vidare har flertalet tentander korrekt noterat att eftersom Autoseats AB:s aktier handlas på en reglerad marknad ska lösenpriset på aktierna i första hand baseras på aktiens marknadspris. För full poäng på första delen krävs även att tentanden noterat att denna transaktion ej kommer att få några redovisningsmässiga konsekvenser i Autoseats AB:s koncernredovisning utan endast är en transaktion mellan Autoseats AB:s aktieägare.

Uppgiftens andra del visade sig vara något svårare för tentanderna och flertalet har felaktigt refererat till bland annat Börsvolymen, Take-over reglerna och Lag om handel med finansiella instrument. Dessa resonemang har inte lett till några poäng. För poäng i frågan har det krävts korrekt hänvisning till reglerna för återköp av aktier i ABL 19 kap 13–15§§.

Merparten av tentanderna har missat att detta är en form av värde överföring och att reglerna om skyddet för bolagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln enligt ABL 17:3 måste beaktas, vilket krävts för poäng.

För full poäng i uppgiftens andra del krävs det att tentanden även korrekt angivit att bokning sker mot eget kapital.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	4	2,5 (63 %)	29 (29 %)

Uppgiften var att redogöra för ställningstaganden och påverkan på revisionsberättelse där:

- a) Ett kortfristigt lån till VD:s barndomsvän efter balansdagen lämnats
- b) En betydande investering i ett företag efter balansdagen som gått i konkurs

Första delen av frågan visade sig vara svårare än andra delen. Många tentander har under a) enbart först diskussionen kring förbjudet lån eller inte och missat att utlåningen har ägt rum under 2019 och därför inte påverkar 2018. Även under b) så har en del tentander inte tagit hänsyn till det faktum att det rör sig om en händelse efter balansdagen.

Poäng har delats ut om man har kommit fram till rätt slutsats även om man har fel motivering eller tvärtom.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	6	4,4 (72 %)	71 (71 %)

Tentanderna skall redogöra för om arvodesbegränsningarna innebär ett hinder för revisionsföretaget att utföra ett större planerat konsultuppdrag.

Många tentander har på ett korrekt sätt hänvisat till EtikU 14 och utifrån vägledningen redogjort för begränsningsreglerna. En del av tentanderna har räknat på tre år inklusive år 2020 istället för åren 2017–2019 vilket ger ett högre genomsnitt. Vissa av tentanderna har räknat med 70% för varje år istället för de tre senaste årens genomsnitt, detta har gett poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	5	3,4 (69 %)	78 (78 %)

Uppgiften innebär att komma fram till vilken kompletterande granskning som krävs och vad denna innebär då resultatet av den kontrolltestning teamet gjort visade att vissa av kontrollerna inte fungerade tillfredsställande.

Flertalet tentander går fel i frågan och fokuserar på det faktum att testningen är utförd i perioden januari-november 2018 och hur detta skall hanteras. För poäng krävs hänvisning till ISA 330 och resonemang kring hur man skall utvärdera kontrollerna och ta ställning till hur brister i kontrollerna ska hanteras i revisionen. Vidare krävs att tentanden identifierar att omfattningen av substansgranskningen vid bokslutsgranskningen måste utökas, dels genom att fler granskningsmoment utförs samt genom utökad detaljtestning.

För full poäng krävs att tentanden noterat att detaljtesterna bör utföras genom trevägsmatchning, dvs att order blir fakturor, fakturor blir kundfordringar och att kundfordringar och inbetalningar matchas.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	4	2,8 (71 %)	50 (50 %)

Frågeställningen avser en koncern som är noterad på Nasdaq Stockholm. I uppgiften skall tentanden redogöra för hur koncernens resultat per aktie ska beräknas för det aktuella räkenskapsåret. Enligt förutsättningarna har det ägt rum två nyemissioner vid två olika tillfällen under räkenskapsåret.

Flertalet tentander hittar stöd och hänvisar till IAS 33 Resultat per aktie och att beräkning skall ske genom ett vägt genomsnitt av utestående aktier. Dock förekommer flera olika variationer för de beräkningar som tentanderna redovisar.

För att erhålla maximal poäng ska tentanden ange att ett vägt genomsnitt av antalet aktier ska användas samt att utföra en korrekt beräkning av resultat per aktier för räkenskapsåret 2018.