

## Rättningskommentarer till Revisorsexamen våren 2023

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	86	44,5%

53 av 119 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 45 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 43 till 114 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	6	3,0	30,3%

Tentanderna ska genom uppgifterna i frågan samt vägledning i IFRS 3 beräkna fram total tilläggsköpeskillingen, villkorad tilläggsköpeskillning samt upprätta en förvärvsanalys.

De flesta av tentanderna lyckas på ett korrekt sätt beräkna den totala beräknade tilläggsköpeskillingen vilket har gett poäng. Poäng ges även till majoriteten av tentanderna som på ett korrekt sätt hänvisar till IFRS 3 Rörelseförvärv. Det flertalet av tentanderna missar är att 50 % av tilläggsköpeskillingen är villkorad av att VD kvarstår i tjänst och därmed ska endast hälften den totalt beräknade tilläggsköpeskillingen tas upp i förvärvsanalysen. För full poäng på frågan krävs att rätt tilläggsköpeskillning läggs in i förvärvsanalysen samt att denna är korrekt upprättad för att värdet på goodwill ska bli korrekt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	5	3,7	95%

I uppgiften ska tentanden redogöra för relevanta granskningsåtgärder för revisorn att vidta avseende rullande inventeringar för ett bolag med hög omsättningshastighet av insatsvaror i varulager.

Majoriteten av tentanderna har korrekt hänvisat till ISA 501, angett relevanta granskningsåtgärder samt förstått att en förutsättning för att tillämpa rullande inventeringar är att bolaget har ett lagerredovisningssystem. För full poäng krävs dock att tentanden bedömer om den rullande inventeringen, tillsammans med varulagrets systemstöd, bidrar till lämpliga kontroller över förändringar i varulagret. Detta baseras på vägledning i ISA 330 kring granskning av kontroller.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	1,8	17,6%

Frågan behandlar hur du som revisor ställer dig till omständigheten att en teammedlems svägerska är produktionschef på ett revisionsuppdrag, samt om teammedlemmen kan ingå i teamet.

Många tentander är inne och hänvisar till IESBA samt diskuterar att det kan rubba förtroendet för opartiskhet eller självständighet och diskuterar hur familjerelationen kan utgöra ett hot. De flesta missar att kontrollera om det föreligger jävshot. Många tentander drar sedan felaktigt slutsatsen att man skall byta ut teammedlemmen för att motverka eventuella hot.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.4	8	5,7	69,7%

Tentanden ska i uppgiften ta ställning till hur revisionsberättelsen påverkas, dels pga ett fel i varulager, dels pga att ett oväsentligt rörelseförvärv ej blivit konsoliderat.

Av uppgiften framgår att tentanden ska upprätta en revisionsberättelse, för full poäng krävs att tentanden har inkluderat samtliga delar av revisionsberättelsen som avviker från standardutformningen som följd av felet i varulager.

Då felet i varulager är ett väsentligt fel som har avgörande betydelse för räkenskaperna så ska ett uttalande med avvikande mening avlämnas. Det vanligaste felet är att tentanderna bedömt att det ska vara ett uttalande med reservation.

Därutöver har flera tentander fått poängavdrag då de enbart argumenterat för effekterna utan att inkludera exempel på hur revisionsberättelsen ska formuleras.

För full poäng ska även revisionsberättelsen vara korrekt formulerad och utelämnande av komplett revisionsberättelse har inneburit poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	5	2,6	53,8%

I frågeställningen ombeds tentanderna att identifiera revisionsåtgärder för förvaltningsrevision för ett publikt bolag med aktier noterade på en reglerad marknad. Majoriteten av tentanderna har identifierat att det ska finnas en arbetsordning för styrelse och VD. Dock nämner en del tentander endast granskningsåtgärder kopplat till utvärdering av arbetsordningens innehåll och missar granskningsåtgärder kopplat till efterlevandet av denna. Många tentander har identifierat att det ska finnas ett revisionsutskott. Endast ett fåtal tentander har identifierat att det ska finnas en

ersättningsrapport samt att revisorn ska lämna ett yttrande över ersättningsrapporten. Många tentander beskriver syftet med förvaltningsrevision samt har listat granskningsåtgärder som ska genomföras på samtliga bolag enligt RevR209, vilket inte har gett några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	6	4,5	80,7%

I frågeställningen ombeds tentanderna att justera en koncernscoping som har upprättats av en junior kollega i revisionsteamet. Generellt sett ett väldigt bra utfall på frågan där tentanderna har gjort ställningstaganden utifrån bedömda risker i olika poster. En del tentander har dock missat att analysera täckningen i koncernen och därmed också missat att analysera kring vissa poster i balansräkningen som bör vara väsentliga för revisionen ur ett koncernperspektiv. Några tentander för resonemang kring betydande enheter i koncernen men missar att förklara varför dessa enligt ISA är en betydande enhet, vilket har givit poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.3	6	3,0	50,3%

Uppgiften går ut på att tillämpa 5-stegsmodellen enligt IFRS 15 för maskiner och installationstjänster. För full poäng krävs hänvisning till korrekt standard, ett resonemang och en slutsats kring att det rör sig om två prestationsåtaganden, när respektive prestationsåtagande ska intäktsföras samt en beskrivning av hur transaktionspriset ska fördelas på respektive prestationsåtagande. Tentander som svarat för generellt och inte specificerat sina slutsatser om det specifika fallet har fått poängavdrag.

Majoriteten av tentanderna hänvisar till IFRS 15 och kommer fram till att det rör sig om distinkta varor och tjänster och därmed två prestationsåtaganden. Majoriteten av tentanderna har även kommit fram till att intäktsredovisningen för maskinen ska ske vid en tidpunkt när maskinen är levererad.

När det gäller intäktsredovisningen för installationstjänsterna har ett antal tentander specificerat att intäkten ska redovisas när tjänsten är utförd vilket givit poäng. Många andra tentander har istället kommit fram till att intäktsredovisningen av installationstjänsten ska redovisas över tid. Detta kan vara korrekt eftersom företagets prestation inte skapar en alternativ användning men det kräver i så fall att företaget har en ovillkorad rätt till betalning för prestationen som utförts vilket tentanderna i de allra flesta fall inte specificerat. Om sådan specificering inte gjorts har tentanden inte fått poäng.

Endast ett fåtal tentander skriver om hur transaktionspriset ska fördelas mellan maskin och installationstjänst.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	4	2,5	56,3%

Frågeställningen har sin grund i bolagsstyrningsrapporten och består av flera delar. I a) ska tentanderna beskriva vad revisorn yttrar sig om kopplat till bolagsstyrningsrapporten när denna är avskild från årsredovisningen. Majoriteten av tentanderna beskriver vad revisorn ska yttra sig om men många tentander missar att beskriva effekterna av att bolagsstyrningsrapporten är en enskild handling. I b) ska tentanderna utifrån två scenarion beskriva effekterna i revisorns yttrande av bolagsstyrningsrapporten. Majoriteten av tentanderna resonerar kring upplysningar om fel men endast ett fåtal har identifierat att en bolagsstyrningsrapport inte har upprättats vid avvikelser mot ÅRL. En del tentander har endast beskrivit att det får en effekt i yttrandet men inte beskrivit vad effekterna blir, vilket inte har gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.5	5	3,4	89,1%

I frågeställningen ombeds tentanderna att utifrån tre olika scenarion analysera om de kan anta en ny revisionskund för 2023 utifrån andra tjänster som revisionsbyrån tillhandahåller/har tillhandahållit. Eftersom kunden är noterad på en reglerad marknad förväntas tentanderna analysera alla tre scenarion utifrån EtikU14. Majoriteten av tentanderna har identifierat förbjudna tjänster alternativt tillåtna förbjudna tjänster men många av tentanderna missar att analysera kring när i tiden tjänsterna har tillhandahållits och beskriva hur detta påverkar möjligheten att anta kunden under 2023.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	5	3,9	88,2%

I denna uppgift ska tentanden redogöra för de skyldigheter styrelsen har i samband med förbrukat aktiekapital. De flesta tentander har korrekt angivit att en kontrollbalansräkning ska upprättas och kallelse till bolagsstämma ska utfärdas med hänvisning till ABL 25 kap. Många tentander har dock inte identifierat de skyldigheter som föreligger om bolagsstämman beslutar att bolaget inte ska gå i likvidation vid den första kontrollstämman. För full poäng krävs även att tentanden redogjort för det

personliga betalningsansvaret som inträder om styrelsen underlåtit att utföra sina skyldigheter i enlighet med ABL 25 kap.

I den andra delen av uppgiften ska tentanden redogöra för vilken typ av granskning som ska utföras. De allra flesta tentander konstaterar mycket riktigt att det är ett yttrande med begränsad säkerhet som ska utfärdas och att det således är en översiktlig granskning av kontrollbalansräkningen som ska genomföras i enlighet med RevR 1. För full poäng krävs även en redogörelse för vilken typ av översiktlig granskning som erfordras, även här har merparten av tentanderna korrekt angivit att granskningen främst ska bestå av förfrågningar och analyser.

Frågat	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	1,7	32,8%

I uppgiften redogörs för ett antal omständigheter som utgör indikationer på penningtvättbrott. De flesta tentander resonerar runt närståendetransaktioner och oegentligheter men flertalet har inte identifierat risken för penningtvätt. Ett resonemang runt oegentligheter och granskningsåtgärder för att bemöta dem har gett poäng, däremot har resonemang runt endast närståendetransaktioner inte varit tillräckligt för poäng. För full poäng krävs att tentanden korrekt identifierar en risk för penningtvätt samt beskriver tillkommande åtgärder avseende utökad kundkännedom, granskning, eventuell polisanmälan samt att meddelandeförbud råder.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	5	2,8	54,6%

I uppgiften framgår det att till följd av händelser under året kan revisionsteamet inte sätta precisa förväntningar på personalkostnader och en substansinriktad analys, eller dataanalys som tidigare tillämpats, inte kommer kunna tillämpas i årets revision. Uppgiften är således för tentanden att presentera alternativa granskningsåtgärder, främst i form av detaljgranskning.

I svarsmallen förekommer några exempel på granskningsåtgärder, men även andra relevanta granskningsåtgärder har genererat poäng. För poäng krävs det att exempel på granskningsåtgärder kompletteras med hur granskningen går till eller vilka underlag som kontrolleras.

Många tentander har angivit exempel på substansinriktade analyser som kräver förväntan, såsom jämförelse av lönekostnad per anställd eller rimlighetsbedömning av bonus, vilket inte har gett några poäng. Rena kontrolltestningsåtgärder har inte heller gett poäng. Poäng har utdelats för rimlighetsbedömning av sociala avgifter i förhållande till redovisade kostnader då en förväntan på utfall kan sättas oberoende av händelserna under året.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.4	5	3,2	76,5%

Frågan handlar om att ta del av en självkostnadskalkyl för en specifik produkt och sedan redogöra, och urskilja, vilka poster i denna kalkyl som ska respektive får ligga till grund för värdering av varulagret.

Merparten har exkluderat rätt kostnadsposter ur kalkylen, vilket genererat poäng. Många tentander har dock missat att göra en indelning av vad som ska respektive får ingå, vilket har inneburit poängavdrag. En del tentander missar att utvärdera den självkostnadskalkyl som bolaget själva upprättat och redogör således enbart reglerna för de kostnader som bolaget inte inkluderat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.5	5	3,0	59,7%

I uppgiften ska tentanden redogöra för de krav som föreligger vid inhämtande samt dokumentation av revisionsbevis.

Många tentander anger att engagemangsbesked erhållet direkt från bank är ett starkare och mer tillförlitligt bevis än det som erhålls från kund. För full poäng krävs dock ett resonemang kring den risk för oegentligheter som är kopplat till posten likvida medel.

En del tentander har i b)-frågan gjort koppling till en processgenomgång och resonerar att revisionsteamet behöver testa en transaktion för att verifiera intervjuerna, detta har inte gett poäng. För poäng krävs slutsats att förfrågan vanligtvis inte ger tillräckliga revisionsbevis och att komplettering av underlag därmed är nödvändigt i enlighet med ISA 500.

Slutligen ska tentanden redogöra för de krav som finns på dokumentation av granskningen. Merparten av tentanderna har mycket riktigt refererat till ISA 230 angående spårbarheten och kommit fram till att revisionsteamet inte behöver några kopior så länge det finns en tillfredsställande och ändamålsenlig dokumentation. En del tentander har dock tolkat kravet på spårbarhet och utelämnande dokumentation att kopior måste inhämtas, vilket inte gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	5	3,5	79,8%

Tentanderna har angivit bra svar på anledningen till ändringen av ISA 315, och vilken implikation detta haft på revisionen.

Flertalet tentander har dock missat att förklara att det handlar om att bedöma risker för väsentliga fel i de finansiella rapporterna, utan resonerat om risker generellt. Ett annat vanligt fel är att den andra delen i frågan, att beskriva lämplig dokumentation att hämta in, inte besvarats. Tentanderna har helt missat detta eller fokuserat mer på test av kontroller.

För full poäng på frågan krävs beskrivning av ISA 315, att det handlar om att förstå och utvärdera IT-miljön samt dess system, och bedöma risker för fel i de finansiella rapporterna. Dessutom krävs tre eller fler relevanta exempel på dokumentation att hämta in i revisionen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.2	5	2,6	56,3%

I uppgiften ska tentanden beskriva vilket ansvar som åligger Shared Service Center (SSC)-teamet respektive de lokala teamen kopplat till den substansgranskning som utförs av SSC-teamet.

Ett antal tentander kommer felaktigt in på kontrolltestning vilket ej har givit poäng eftersom frågan handlar om ansvarsfördelningen kopplat till substansgranskningen. Flertalet tentander har kommit in på ISA 402 angående servicebyråer samt typ-1 och typ-2 rapporter vilket inte är applicerbart i frågan eftersom frågan handlar om den interna arbetsfördelningen. Vidare skriver en del tentander om de krav som gäller avseende förvaring av bokföringsunderlag utomlands, vilket inte efterfrågats. Några tentander nämner säkerställande av yrkesetiska krav, kompetens och oberoende vilket ej är kopplat till frågan. Slutligen har ett par tentander trott att frågan avser gemensam revision utförd av kvalificerade revisorer enligt RevR 17.

Majoriteten tentander har korrekt beskrivit att det åligger det lokala teamet ansvar över att upprätta instruktioner, vilka SSC-teamet granskar och rapporterar utefter. Tentanderna har även varit bra på att beskriva att kvalitetsgranskning samt slutsatser görs av det lokala teamet. Aningen färre nämner att instruktionerna från det lokala teamet bör inkludera de väsentlighetstal som SSC-teamet ska nyttja i sin granskning. De flesta tentander har missat att det lokala teamet ansvarar över att dokumentationen och slutsatserna kring det arbete SSC-teamet har utfört sparas i det lokala teamets revisionsakt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	5	3,6	85,7%

I uppgiften ska tentanden redogöra för de bokföringsmässiga krav som ställs när ett svenskt bolags redovisning är placerad i ett annat EU-land samt även ge en rekommendation till bolaget.

Poäng har givits för korrekt hänvisning till bokföringslagens 7:e kapitel, redogörelse för de tre kraven som gäller vid placering av servrar i ett annat land inom den Europeiska unionen, att Skatteverket kan ge tillstånd vid särskilda skäl trots att förutsättningarna inte föreligger, samt för en korrekt rekommendation till bolaget.

I stort sett alla tentander har korrekt hittat till rätt lagrum. Samtidigt som de flesta anger att platsen för förvaring ska anmälas till Skatteverket missar ca en tredjedel av tentanderna att belysa resterande två krav som föreligger. Ungefär två tredjedelar av tentanderna har missat att redogöra för det tillstånd som Skatteverket kan ge vid särskilda skäl. En del av tentanderna har antingen inte lämnat någon adekvat rekommendation eller missat detta helt.

Några tentander har beskrivit de tidsfrister som gäller avseende arkivering vilket inte har givit poäng eftersom detta ej har någon särskild koppling till servrar placerade i ett annat land. Vissa tentander har felaktigt skrivit att tillstånd krävs trots att de tre kraven är uppfyllda, när det istället handlar om en anmälan till Skatteverket. I det fall särskilda skäl finns krävs däremot tillstånd. En del tentander som beskriver att anmärkning ska göras i revisionsberättelsen om bolaget ej anmält till Skatteverket, vilket på grund av irrelevansen till frågan inte heller har givit poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	5	2,0	18,5%

Tentanderna ska i uppgiften redogöra för möjligheten att redovisa ränteswappar tillsammans genom att tillämpa portföljredovisning. För att få full poäng på frågan krävs att man redogör för vilket kapitel i K3 som tillämpas samt vilka kriterier som finns i kapitel 11 p.9 och p.18 för att tillämpa portföljvärdering. Det krävs även att tentanderna har identifierat kriterierna som återfinns i K3 kap. 12 p.25 för att avgöra när en aktiv marknad existerar. Vidare krävs att tentanden har dragit en slutsats om att bolaget inte når kriterierna för aktiv marknad eftersom de inte uppfyller kravet på allmänt tillgängliga priser då det inte finns några noterade priser. Svaret till ekonomichefen är därför att det ska redovisas post för post och en kostnad om 18 mkr ska redovisas i resultatet.

Majoriteten av tentanderna har redogjort för att bolaget ska redovisa ränteswappar i enlighet med kap.11, poäng har erhållits även om det redogörs för både kapitel 11 och 12. De flesta tentander har vidare identifierat att bolaget kan tillämpa portföljvärdering om villkoren i p.9 och p.18 är uppfyllda. Flera tentander har hänvisat till schablonmässig värdering enligt kap 11 p.17, detta har inte gett några poäng. Inga poäng har heller erhållits för enbart redogörelse av hantering av värdepappersportfölj enligt kap.12.



Det är ytterst få tentander som redogör för när en aktiv marknad kan anses existera eller hänvisat till kapitel 12. Poäng har dock erhållits om tentanden har dokumenterat slutsatsen att ingen aktiv marknad finns då swapparna inte finns noterade och att det därför ska redovisas post för post. Dock har ingen tentand fått full poäng då det saknas hänvisning till kapitel 12 samt slutsats om att inga allmänna priser finns tillgängliga.

Då bolaget inte uppnår kriterierna för aktiv marknad så ska ränteswapparna redovisas post för post och -18 mkr bokas i resultaträkningen. Det är få tentander som drar denna slutsats, de flesta lämnar det som en öppen post till ekonomichefen att själv avgöra eller drar slutsatsen att de kan redovisa enligt portföljvärdering, detta har inte gett några poäng. Poäng har erhållits om tentanden har visat hur den negativa swappen ska redovisas även om inga belopp har angetts. Inga poäng har getts för redogörelse för nedskrivning av finansiella tillgångar.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.5	5	3,1	72,3%

Tentanderna ska i uppgiften redogöra för vilka aktiebolagsrättsliga regler som aktualiseras i situationen när ett aktiebolag förvärvat ett annat svenskt aktiebolag med ett externt lån med en ställd säkerhet i dotterbolaget. Tentanderna ska även redogöra för om återbetalningen med utdelade medel är försvarbar i enlighet med reglerna för värdeöverföringar.

För att få full poäng krävs det att tentanden har identifierat att lånet träffas av förvärvslåneförbudet i ABL 21 kap 5§ och att en ställd säkerhet är att likställa med ett lån enligt 21 kap 3§. Vidare krävs det att tentanden har dragit en slutsats om att pengarna som delas ut år två kan användas för att amortera lånet, så länge det är försvarbart enligt ABL och de krav som ställs på värdeöverföringar. För att få full poäng behöver tentanderna redogöra för både att återbetalning med de utdelade pengarna är tillåten samt att den ställda säkerheten träffas av förvärvslåneförbudet.

Majoriteten av tentanderna har hänvisat korrekt till ABL kap 21 och att det träffar förvärvslåneförbudet i 21 kap 5§, samt att ställd säkerhet är att likställa med lån. Få tentander har dragit slutsatsen att återbetalningen av lånet med pengar från utdelningen är tillåten om utdelningen skett i enlighet med reglerna om värdeöverföringar. Poäng har inte erhållits om man enbart har redogjort för hur en utdelning ska gå till väga.

Flera tentander har redogjort för konsekvenserna av transaktionen och hur det påverkar revisionsberättelsen, det i kombination med förvärvslåneförbudet och att en ställd säkerhet är att likställa med lån har gett ytterligare ett poäng. Flera tentander har uppfattat att det är ett tyskt bolag som har förvärvats, och kommit till slutsatsen att ABLs regler inte är aktuella. Full poäng har inte erhållits om denna slutsats har dragits. Det är vanligt förekommande att tentander hänvisar till s.k minuten lån och praxis kring dessa, det har i sig inte gett några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	2,3	35,3%

I denna fråga skall tentanden beskriva vilket ansvar styrelseledamöterna respektive VD har och hur dessa ansvar är i förhållande till varandra och i förhållande till bolagsstämman.

Poäng har getts för korrekta svar med tillhörande korrekt lagreferenser i ABL. De flesta tentander synes ha förstått frågan och gett svar med lagreferenser.

En del tentander har inte nämnt styrelseordförandes roll eller att det är bolagsstämman som utser styrelsen. Väldigt många tentander har kunnat redogöra för styrelsen samt VD:s ansvarsområde.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	5	1,9	25,4%

I denna uppgift skall tentanderna redogöra för den skattemässiga hanteringen av sk direktpension, både vad gäller inkomstskatt och löneskatt. Övervägande del av tentanderna beskriver hur pensionerna skall hanteras utifrån de redovisningsmässiga reglerna men glömmer hur de skall hanteras skattemässigt, vilket frågan syftar till. Poängutfallet blev därmed färre antal poäng för många tentander.

Att det utgår löneskatt på direktpensionen är många tentander överens om samt att en avsättning skall bokas upp i redovisningen. Dock glömmer många att beskriva hur den skattemässiga hanteringen av dessa transaktioner ser ut vilket medfört att man tappat poäng. Att pensionskostnaderna blir avdragsgilla först vid utbetalning av direktpensioner har fler fångat upp vilket gett poäng. Vissa har även fångat upp att löneskatten deklarerar först i samband med utbetalningen vilket även det givit poäng på frågan. Ytterligare poäng har erhållits för de fåtalet tentander som uppmärksammat att ingen uppskjuten skatt skall bokas upp då bolaget redovisar utifrån K2-regelverket och uppskjuten skatt således inte är tillåtet att redovisa.

Flertalet tentander har visat på förståelse av hur hanteringen av pensionskostnader för tryggade pensionsutfästelser sker vilket inte givit några poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	6	2,2	35,3%

I denna uppgift skall tentanderna redogöra för hur man skall gå till väga för att åstadkomma önskad ägarförändring genom emissioner. Övervägande del av tentanderna beskriver hur en emission skall gå till och vilka krav på formalia som finns både för kontantemission och för apportemission. Många tentander missar dock att svara på hur många andelar respektive person skall erbjudas i samband med emissionerna, antalet aktier per person efter emissionerna samt hur värdet skall bestämmas varför poängutfallet på frågan för många blev färre antal poäng.

Många tentander beskriver hur en emission går till och flertalet får i denna beskrivning med att en riktad emission utan företrädesrätt skall genomföras. Flertalet tentander beskriver även att förslaget om en riktad emission utan företrädesrätt skall godkännas av både delägarna samt att skäl för avvikelse behöver anges i emissionsförslaget. Har tentanden därefter konstaterat att en apportemission med 5 nya aktier och en kontantemission med 1 ny aktie är aktuellt har de fått ytterligare poäng på frågan. För de tentander som har beskrivit utförligt hur en apportemission och kontantemission ser ut men inte kommenterat antalet aktier har detta givit poäng, dock inte full poäng. Poäng har därtill erhållits om man konstaterat att 6 respektive 2 aktier finns efter emissionerna och att de uppfyller önskad ägarförändring i frågan. Slutligen har poäng givits för de fåtalet tentander som uppmärksammat att värdet på apportegendomen styr hur stor kontantemissionen skall vara.

Har tentanden använt andra förslag på antal men som givit samma fördelning har dessa fått full poäng på frågan. För de som angivit antal men som ej lett till den önskade ägarfördelningen i uppgiften har inga poäng för antal erhållits

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.4	8	4,9	58,8%

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

I den första omständigheten har bolaget redovisat kapitalförsäkringen som kortfristiga placeringar när den borde ha redovisats som anläggningstillgång. De flesta tentander konstaterar att det är missvisande att redovisa som kortfristiga placeringar och många tentander menar att felet är väsentligt men ej avgörande betydelse. För poäng på delfrågan har det krävts att tentanden kommer fram till att klassificeringsfelet anses vara väsentligt men ej av avgörande betydelse och att ett uttalande med reservation är mest lämpligt. Vidare bör nämnas att balansräkningen avstyrks medan resultaträkningen och vinstdispositionen tillstyrks och att ansvarsfrihet beviljas. En del tentander kommer fram till att balansräkningen tillstyrks, att både balans- och resultaträkningen avstyrks och eller att vinstdispositionen avstyrks vilket har inneburit poängavdrag. För full poäng ska även

revisionsberättelsen vara korrekt formulerad och utelämnande av komplett revisionsberättelse har inneburit poängavdrag.

I den andra omständigheten skall tentanderna komma fram till att bolaget vid ett tillfälle under 2022 har betalat skatter och avgifter sent. Denna sena betalning avser räntan som påförts slutskatten och som inte betalas förrän i maj 2022. Många tentander menar att bolaget har betalat slutskatten sent, underlåtit att göra fyllnadsbetalning eller inte alls gjort några sena betalningar. Detta har inneburit poängavdrag. Då sen betalning har skett vid ett tillfälle skall tentanden komma fram till att någon anmärkning i revisionsberättelsen ej erfordras.

För full poäng ska även revisionsberättelsen vara korrekt formulerad och utelämnande av komplett revisionsberättelse har inneburit poängavdrag.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	1,5	2,5%

Uppgiften går ut på att tentanden ska upprätta en skatteberäkning. För full poäng skall tentanden ha beräknat rätt underlag för ränteavdrag, korrekt skattepliktigt resultat och uppskjuten skatt på ej avdragsgill ränta. Många tentander missar att säkerställa att räntenettet ryms inom avdragsutrymmet. Att beräkna korrekt avdragsutrymme har visat sig vara svårt då inte alla justeringar som behöver göras beaktas. De som beräknat räntenettoavdrag missar i flera fall att ta med räntedel av leasingavgifter. Till följd av det blir inte skattemässigt resultat korrekt. Det som nästan alla tentander missar poäng på är att beräkna uppskjuten skatt på ej avdragsgill ränta.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	3,1	72,3%

I uppgiften ska tentanden granska balanserade utvecklingsutgifter som avser en väsentlig del av balansräkningen. Till detta ska först riskerna identifieras och sedan ska granskningsåtgärder beskrivas kopplat till de identifierade riskerna.

Poäng har givits för identifiering av riskerna i räkenskapspåståendena värdering och klassificering. Vad gäller granskningsåtgärderna har poäng givits för stickprovstestning av aktiveringar, bedömning av nyttjandeperioden samt granskning av nedskrivningsprövning. Majoriteten av tentanderna har korrekt angivit stickprovstestning, två tredjedelar har fångat nedskrivningsprövning, medan hälften av tentanderna har nämnt nyttjandeperioden.

Cirka hälften av tentanderna har haft svårt med att antingen identifiera bägge aktuella räkenskapspåståenden, eller att kommentera dem alls. I flera fall nämns räkenskapspåståendet riktighet istället för klassificering. En del tentander skriver att granskningsåtgärder görs på påståendenivå och att desto högre risk desto mer övertygande revisionsbevis inhämtas utan att skriva vilka risker tentanden faktiskt identifierat. En del tentander skriver istället huruvida posten i sig

är en signifikant risk eller en inneboende risk. Slutligen är det även en del tentander som faller in i ISA 540 om estimat. Poäng har inte givits för detta.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	6	4,4	76,5

Generellt sett har frågan ett högt utfall. Många tentander har korrekt beräknat årets förändring i fond för utvecklingsutgifter, och de flesta har också korrekt låtit utdelningen minska det fria kapitalet samt fört om förra årets resultat och lagt in årets resultat på ett riktigt sätt. Ett återkommande misstag har varit att inte minska det fria kapitalet med samma belopp som fonden för utvecklingsutgifter har ökat under året, vilket har inneburit poängavdrag. Ett fåtal tentander har gjort justeringar i ingående eget kapital alternativt i årets förändring av utvecklingsutgifter för att låta UB fond för utvecklingsutgift stämma överens med aktiverade utvecklingsutgifter i not. Som utgångspunkt har detta resonemang inneburit ett poängs avdrag, då fond för utvecklingsutgifter kan ianspråkta för att täcka upp förlustmedel vilket innebär att antagandet om att fondens UB och aktiverade utvecklingsutgifter i not måste stämma överens är felaktigt.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	5	3,7	57,1%

Frågan handlar om att tentanden ska redogöra vilka dokument som styrelsen behöver ta fram i samband med fusion av ett vilande dotterbolag, vilka insatser revisorn ska utföra samt de yttranden/rapporter som ska lämnas av revisorn i samband med detta.

Generellt har höga poäng getts på frågan. De flesta tentander har korrekt hänvisat till ABL 23 kap. där många även har korrekt angett att det rör sig om en absorption av ett helägt dotterbolag samt att styrelsen ska upprätta en fusionsplan som ska granskas av revisorn och därefter lämna yttrande.

Poängavdrag har getts i de fall där tentanderna ej nämner att revisorn i yttrandet särskilt ska ange om revisorn vid sin granskning har funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte ska få sina fordringar betalda. Vidare har även flertalet tentander missat att redogöra för de granskningsinsatser som revisorn ska göra vilket också har gett poängavdrag.

För full poäng ska tentanden korrekt redogöra för de steg som följer av fusionsförfarandet där många missat att ange att moderbolaget kan ansöka om tillstånd att verkställa fusionen direkt vid registrering av fusionsplanen samt revisorsyttrandet alternativt att den kan verkställas när Bolagsverket registrerat beslutet.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.5	5	2,1	42,0%

I uppgiften skall tentanderna beskriva vilka olika standarder respektive yttranden som kan vara aktuella för en rapport över forskning och vad pengarna använts till, samt vad som skiljer dessa åt. Majoriteten av tentanderna har hänvisat till ISRS 4400 samt ISAE 3000. Flertal har även hänvisat till ISA 805. Dessa tre standarder har gett poäng. Några tentander har också hänvisat till ISRS 2410 vilket inte har resulterat i poäng då denna standard ej är relevant i frågan.

Flera tentander nämner rätt standarder men förklarar inte varför eller vad som skiljer dem åt. Flera tentander hänvisar istället till SNT 4400 vilket har lett till avdrag.