

Rättningskommentarer till Revisorsexamen hösten 2025

Övergripande kommentarer	Max poäng	Genomsnittspoäng	Antal tentander 60 % och över
Revisorsexamen	150	88,9	136

136 av 237 tentander klarade gränsen för godkänt resultat på Revisorsexamen. Detta motsvarar 57 % av tentanderna. Poängutfallet varierar från 42 till 120 poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.1	5	4,4	237

I frågan ska tentanden redogöra för bolagets skyldigheter att föra aktiebok.

För full poäng ska tentanden dels redogöra för kraven om aktiebok i enlighet med ABL kap 5 men även hänvisa till möjliga påföljder i enlighet med ABL kap 30 om reglerna inte efterlevs.

Frågan har besvarats väl. Den främsta anledningen till att tentander inte medgivits full poäng avser att tentanderna ej besvarat vad det innebär om bolaget ej efterlever kraven på att uppdatera aktieboken.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.2	6	4,1	184

I frågan ska tentanderna värdera bolagets investeringsportfölj. Bra utfall på frågan och generellt fullgoda och väl beskrivna resonemang. Många har resonerat kring post för post värdering (antagit att kraven för värdepappersportfölj och värdering som en post inte uppfylls), eller fört ett resonemang kring att portföljvärdering får tillämpas.

Majoriteten av tentanderna har missat att identifiera intressebolaget bland värdepapperen, samt att intressebolaget inte får inkluderas i värdepappersportföljen och därmed tappat poäng på frågan.

För full poäng har krävts att tentanden, utifrån gjorda resonemang kring portföljvärdering eller ej, dragit korrekt slutsatser avseende totalt redovisat värde och bedömd nedskrivning.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
1.3	5	2,2	93

I frågan ombeds tentanderna att redogöra för hur revisorn bör agera i granskningen till följd av en cyberattack som drabbat bolagets affärssystem, samt ange två granskningsåtgärder utifrån denna situation.

Tentanderna har generellt haft svårt för denna fråga gällande att ringa in bemötandet av frågeställningen huruvida de finansiella rapporterna påverkats av cyberattacken och följder för granskningen. De flesta tentander hittar till ISA 315, dock ej bilaga 5 p.19 och därmed haft

svårigheter med att föreslå relevanta granskningsåtgärder. En hel del tentander förordar dock kontakt med företagsledning/säkerhetsfirma för att utreda påverkan.

Många tentander har missat att resonera kring bolagets egna kontroller, gjord utredning och slutsatser kring det inträffade.

För full poäng på frågan krävs rimligt resonemang kring påverkan på de finansiella rapporterna, att granskning behöver ske av bolagets egna kontroller samt därtill ange två relevanta granskningsåtgärder till följd av det inträffade.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.1	4	2,5	105

Tentanderna har haft lätt för att besvara att den nya IFRS 18 standarden börjar gälla fr.o.m 2027 med (jämförelsesiffror 2026) samt bakgrunden till den nya standarden. En del tentander har inte lyckats att kommenterat två förändringar som införs med standarden, t.ex att resultaträkningen måste delas in i en av fem kategorier, upplysningar om alternativa nyckeltal etc. Några tentander har endast klippt in text från branschkrönika utan att visa på en förståelse av den nya standarden vilket inte har givit full poäng.

I den andra delfrågan har många tentander haft svårare att kunna förklara skillnader samt ge två tydliga exempel på hur resultaträkningen i den aktuella koncernredovisningen kommer att påverkas av den nya standarden. Många tentander har dock visat på ett exempel vilket medfört poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.2	5	3,4	204

Tentanderna har generellt haft lätt för denna fråga.

Majoriteten av tentanderna har identifierat oberoendehotet med hänvisning till relevanta regelverk. Många har även identifierat risken för egenintressehot samt identifierat relevanta motåtgärder.

För full poäng på frågan krävs resonemang kring oberoende (opartiskhet och självständighet) samt att tentanden identifierat oberoendehotet med hänvisning till EtikU3/Etik kod 410. Dessutom ska tentanden ha angivit motåtgärder för egenintressehot och slutligen fört resonemang kring orsaken för de sena betalningarna, och att mer information ska hämtas in från bolaget.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60% och över
2.3	6	3,5	116

Tentanderna har generellt haft svårt för denna fråga och missat att redogöra för samtliga fyra fel. Flertalet tentander lämnar felet avseende intäkter utan vidare resonemang och därmed missat att resonera kring att då omsättning används som beräkningsgrund medför ett fel av intäkterna att väsentlighetsberäkningen behöver omprövas. Även resonemang kring omprövning av revisionsstrategin och granskningsplanen samt kommunikation med styrelsen har förbisetts. För full poäng på frågan krävs resonemang kring samtliga fyra fel med hänsyn till effekter på revisionen (t.ex utökade granskningsåtgärder, ompröva väsentlighetsberäkningen) samt om felet är isolerat eller systematiskt. Dessutom ska resonemang kring att övergripande revisionsstrategi och granskningsplan måste ändras och omprövning av väsentlighetsnivån ske, och slutligen att

kommunikation ska ske med lämplig ledningsnivå samt informera styrelsen om icke rättade fel samt effekter på revisorns uttalande.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
2.4	5	3,1	167

I frågan framgår att tentanden ska ange fyra relevanta och avskiljbara granskningsåtgärder för bolagets nedskrivningsprövning av goodwill samt ange exempel på tre relevanta frågor/observationer att diskutera med företagsledningen utifrån erhållet nedskrivningstest. Majoriteten av tentanderna har angett relevanta och avskiljbara granskningsåtgärder samt många tentander har även identifierat behov att fråga om rimligheten i prognoserna då utfallet 2025 visar på negativt resultat. Det är dock få tentander som identifierat iakttagelser på nedskrivningsprövningen som presenteras i uppgiften, så som att EBIT för terminalåret summerar felaktigt och att prognosperioden omfattar 6 år när det enligt IAS 36 högst ska omfatta 5 år såvida det inte finns goda skäl till att använda en längre period. Därtill har ett antal tentander redogjort för hur bolaget ska upprätta en nedskrivningsprövning i stället för att ange granskningsåtgärder på nedskrivningstestet vilket inte har lett till poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.1	6	2,6	43

Uppgiften går ut på att redogöra för hur övergången från K2 till K3 kommer påverka föreningens redovisning och årsredovisning 2026 avseende avskrivningar samt aktivering av utgifter för reparationer och underhåll. Generellt ett något svagare utfall på frågan. Nästintill samtliga tentander har resonerat kring komponentindelning vilket givit poäng och flertalet har även fört ett poänggivande resonemang kring löpande underhåll och reparationer. För full poäng har dock krävts att man kommer fram till att utgifter som avser utbyte av komponent kan aktiveras och att den gamla då ska helt eller delvis utsträngas. Ungefär hälften av tentanderna har också beskrivit att en kvarvarande nyttjande period måste uppskattas för komponenterna och att avskrivningen därefter skall ske framåtriktat vilket givit poäng. Ungefär en tredjedel av tentanderna har korrekt redogjort för vad övergången till K3 innebär gällande omräkning av ingångsbalanserna vilket givit poäng. En del har korrekt hänvisat till de lättnadsregler som gäller för mindre företag men väldigt få har redogjort för att upplysning om bristande jämförbarhet behöver lämnas. Endast ett fåtal tentander har redogjort för att avskrivningar ska påbörjas från att komponenten tas i bruk enligt K3 men att det enligt K2 fanns möjligheten att skriva av på helår även om tillgången varit i bruk delar av året.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.2	5	2,1	82

I frågan ska tentanden redogöra för agerande och svar mot styrelseordföranden som erhållit ett extra styrelsearvode som inte beslutats av föreningsstämman.

Majoriteten av tentanderna har hänvisat korrekt till lag om ekonomiska föreningar (LEF) och att det är föreningsstämman som ska besluta om arvode och annan ersättning till var och en av styrelseledamöterna för deras styrelseuppdrag. Ett antal tentander drar dock slutsatsen att styrelsens hantering ändå är ok till följd av att ordföranden inte själv deltagit i beslutet. Vidare hänvisar många tentander istället till aktiebolagens regler avseende bolagstämma.

Att frågan har ett relativt lågt poängutfall förklaras av att många tentander inte redogjort för utgångspunkten för förvaltningsrevisionen samt vilken effekt eventuella avsteg kan föranleda avseende ifrågasatt ansvarsfrihet för styrelsen och eventuell anmärkning i revisionsberättelsen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
3.3	8	5,5	194

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

Deluppgift a) handlar om att föreningen har en tvist med en entreprenör som utfört arbete hos föreningen. Tvisten är pågående och i ett tidigt skede och därav finns en osäkerhet kring om föreningen kommer att bli ersättningsskyldig.

Merparten av tentanderna missar att ta ställning till om omständigheten erfordrar en avsättning i enlighet med K2 kapitel 16, vilket krävs för full poäng. Många tentanderar resonerar istället kring fortsatt drift och landar därför också i upplysning "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" och har då inte tagit hänsyn till den nivå av osäkerhet som föreligger.

Det förekommer även andra slutsatser, några tentander anser att en avsättning saknas och några anser att upplysningarna inte är tillräckliga och modifierar därav revisionsberättelsen.

I deluppgift b) ställs tentanden inför en bedömning av föreningens hantering av skatter och avgifter. Föreningen har redovisat fel belopp två gånger under året och rättat dessa innan årsbokslutet. En del tentander anser att misstagen är tecken på en brist i internkontroll och vissa förutsätter att det är väsentliga belopp och därav ska anmärkan lämnas. Majoriteten har dock resonerat att det är enstaka tillfällen och är inte av väsentlig karaktär vilket därmed inte behöver anmärkas. För full poäng krävs motivering till varför inte anmärkan erfordras.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.1	5	3,6	203

Tentanderna ska redogöra för regler kring beslut, aktietäckningsrätt och styrelsens skyldigheter kring apportemission samt minoritetens insynsrätt och möjlighet att påverka.

Generellt har de flesta tentander klarat frågan bra och snittresultatet är högt.

Nästan samtliga tentander har hänvisat till rätt lagrum i ABL kapitel 13 avseende nyemission av aktier. Flertalet tentander får bra poäng avseende styrelsens redogörelse samt revisorsgranskning och yttrande och det faktum att företrädesrätten kan frångås kopplat till apportemission. Likaså är det bra utfall avseende aktieägares rätt till insyn i aktiebolag med högst 10 aktieägare.

Det som flest tentander missar är resonemanget kring minoritetsägarens rätt att stoppa eller påverka beslutet om apportemission. För full poäng krävs att tentanden drar slutsats utifrån ägandeförhållandet att minoriteten genom röstning inte kan påverka, men att möjligheten att påverka istället finns genom att väcka klander om stämmobeslutet eller väcka talan om skadestånd.

Många tentander missar också att det vid apportemission endast erfordras beslut av bolagsstämma med enkel majoritet så länge inte bolagsordningen föreskriver annat.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60% och över
4.2	4	3,0	173

I uppgiften förväntades tentanderna först redogöra för när revisorn ska lämna in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, och därefter applicera detta på tre angivna omständigheter. Överlag visade tentanderna en god prestation i denna fråga, där en tredjedel av dem lyckades erhålla full poäng.

Nästan samtliga tentander lyckades identifiera rätt lagrum, där poäng har tilldelats för redogörelse kring ABL 9 kap. 37 §, RevR 705 p. 122 eller Revisionslag 32 a §, vilka alla behandlar samma område.

Vad gäller kontrollbalansräkningen resonerade en del av tentanderna kring huruvida vi har tillstyrkt att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet, vilket inte har gett poäng. Poäng har inte heller tilldelats för argumentation kring vilka upplysningar som har lämnats i årsredovisningen. För att erhålla poäng har det krävts en korrekt slutsats och motivering utifrån brott mot ABL, i enlighet med ABL 9 kap. 33 § 2 st. Lagrummet har inte krävts för poäng.

När det kommer till upplysning om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagande om fortsatt drift har poäng tilldelats för korrekt identifiering av att tillräckliga upplysningar har lämnats, vilket innebär att revisionsberättelsen inte behöver lämnas in till Skatteverket.

Den del där flest tentander har tappat poäng har varit angående de immateriella anläggningstillgångarna, där resonemang felaktigt har förts kring huruvida det rör sig om ett fel av avgörande betydelse eller inte. I frågan framgår att vi har modifierat vårt uttalande, varför årsredovisningen inte är upprättad i enlighet med ÅRL, och revisionsberättelsen ska lämnas in till Skatteverket enligt ABL 9 kap. 37 § p. 2. Lagrummet har ej heller här krävts för poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.3	5	2,2	82

Uppgiften går ut på att dels redogöra för vad som krävs för att representation ska vara inkomstskattemässigt avdragsgillt samt redogöra för två olika representationstillfällens hantering ur inkomst- och mervädeskattemässigt perspektiv. Nästan samtliga tentander hänvisar till inkomstskattelagen kap 16 §2 och redogör korrekt för kraven för inkomstskattemässigt avdrag för representation. Däremot har frågan visat sig svår för hur de specifika kostnaderna i uppgiften ska hanteras.

Många av tentanderna bedömer att jubileumsfesten är avdragsgill inkomst- och merväderskattemässigt med anledning av att det rör sig om ett jubileum, men tar inte hänsyn till förtydligandet i SKV A 2017:16 att avdrag inte medges för jubileum tidigare än 25-årsjubileum. Det är också många tentander som bedömer kostnader hänförliga till festen som avdragsgilla då kostnaden per person är av skäligt belopp och/eller att det bjöds på enklare förtäring. För poäng krävs det att tentanden i sådant fall motiverat tydligt hur festen har ett samband med verksamheten i enlighet med IL 16:2.

Avseende kick-offen är det många tentander som har haft svårt. Majoriteten har korrekt angivit att middagen och vinet inte är inkomstmässigt avdragsgillt då det inte avser enklare förtäring. Däremot är det få som korrekt redogjort för hanteringen ur ett mervärdesskattemässigt perspektiv. En del tentander resonerar att mervärdesskatten är avdragsgill då den understiger 300 kr per person, men få tar hänsyn till Skatteverkets ställningstagande om att avdrag beräknas på underlag om högst 300 kr samt att kostnaderna ska proportioneras ut utifrån faktiska kostnader för mat och alkoholhaltiga drycker när momsavdrag beräknas. Många tentander missar även att helt redogöra för den skattemässiga hanteringen av aktiviteten.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
4.4	6	2,7	88

Uppgiften går ut på att dels ta ställning till om var och ett av de tre föreslagna ändringarna i bolagets redovisning avser ett byte av metod eller en ändrad bedömning samt att redogöra för vilka poster och belopp som påverkas i bolagets resultaträkning per 31 december 2025. Generellt ett något svagare utfall på frågan. Många tentander har korrekt identifierat att scenario a) avser ett byte av metod och scenario b) avser en ändrad bedömning. För poäng har även krävts att man antingen anger eller på annat sätt, t.ex. genom korrekta beräkningar, visar att man förstår att ändringen sker framåtriktat. Flertalet tentander har även korrekt identifierat att scenario c) avser ett byte av metod. Vad gäller beräkningarna av dels förändring av intäkter och kostnader och dels gällande årets avskrivning har många haft problem. Vissa tentander har endast beräknat intäkter vilket inte givit poäng. Många har inte gjort några beräkningar alls alternativt gjort felaktiga beräkningar då man inte beaktat att förändringarna sker framåtriktat. Även gällande slutsatsen att ändringen i scenario c) inte är tillåten har många tentander landat fel slutsats vilket inte gett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.1	5	2,8	147

I uppgiften ska tentanden ta ställning till om, och i så fall hur, ett antal händelser som inträffat efter balansdagen ska beaktas i de finansiella rapporterna per 31 juli 2025.

Generellt bra utfall på frågan där de flesta tentander korrekt hittat vägledning i K3 kapitel 32. Dock har många missat att tydligt förklara skillnaden mellan händelser efter balansdagen som ska återspeglas i de finansiella rapporterna och de som endast kräver upplysning.

Avseende den första omständigheten som handlar om ett beslut i en tvist med en av bolagets leverantörer landar de flesta tentander i korrekt slutsats att detta är en händelse som bekräftar en omständighet som förelåg per balansdagen och att avsättningen således ska lösas upp per 31 juli 2025.

Avseende produktionsanläggningen som avyttrats efter balansdagen till ett lägre pris än bokfört värde har slutsatsen gett blandat utfall då många tentander landat i att detta är en händelse efter balansdagen och att ingen justering erfordras i de finansiella rapporterna. Vissa tentander argumenterade att en upplysning i not bör lämnas givet väsentligt belopp. För poäng krävs att tentanden resonerar fram att detta är en omständighet som bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen då produktionsanläggningen legat ute till försäljning under en längre tid utan att

säljas och efterföljande händelse (försäljningen) bekräftar att ett nedskrivningsbehov förelåg redan per balansdagen.

Den sista omständigheten som avser fordringar på en kund som hastigt försatts i konkurs efter balansdagen visade sig vara svårare då många tentander landade i slutsatsen att dessa fordringar bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen och att en justering således krävs i de finansiella rapporterna. Det framgår dock i uppgiften att fordringarna inte var förfallna per balansdagen och att det inte förelåg några indikationer om betalningsproblem. Poäng har getts till de tentander som landat i slutsatsen att detta är en händelse som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen och således ska ingen nedskrivning per 31 juli 2025, men att beloppet om 60 mkr får bedömas som väsentligt och att upplysning om förhållandena bör lämnas i de finansiella rapporterna.

För att erhålla full poäng på uppgiften krävs att tentanden korrekt hänvisar till regelverket, redogör för skillnaden mellan händelser som bekräftar förhållanden per balansdagen och de som indikerar förhållanden som uppstår efter balansdagen, samt att resonemang och slutsatser kring varje enskild händelse är korrekta.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.2	6	4,3	198

Tentanderna ska i uppgiften bedöma produktkalkylens korrekthet och redogöra för vilka kostnader som får ingå i anskaffningsvärdet för produkten samt räkna fram totalt anskaffningsvärde och anskaffningsvärde per enhet.

Utfallet på frågan har varit bra och majoriteten av tentanderna har korrekt redogjort för att indirekta tillverkningsomkostnader får ingå i produktkalkylen i enlighet med K3 kap 13:7.

Majoriteten av tentanderna har korrekt angivit de kostnader som enligt 13:7 ska exkluderas från kalkylen; onormalt svinn, lagringskostnader för färdiga varor, lön till försäljningsavdelningen och administrativa kostnader (ej tillverkning). Flertalet tentander har ej identifierat att även kostnader för utbildning av personal och garantikostnader ska exkluderas.

Många tentander har inte fört något resonemang avseende räntekostnader och varför de får ingå utan enbart hänvisat eller klippt in text från ÅRL eller K3 kap 13 vilket inte har gett full poäng. Ett antal tentander har korrekt hänvisat till K3 kap 25:4, och fört ett resonemang om att 4 månader är en betydande tid och att ränta får ingå.

Endast ett fåtal tentander har korrekt återgett det totala anskaffningsvärdet och anskaffningsvärdet per styck i enlighet med normal kapacitet.

De tentander som har fått full poäng har räknat fram rätt anskaffningsvärde för produkten totalt och per styck i enlighet med normal kapacitet, hänvisat till rätt lagrum för indirekta tillverkningsomkostnader och har dragit en slutsats om räntekostnader med hänvisning till K3 Kap 25:4.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
5.3	8	5,2	165

I den första delen av frågan har majoriteten av tentanderna mycket riktigt noterat att lånet till VD är ett förbjudet lån enligt ABL. Flertalet tentander har resonerat kring eventuell anmärkning för brott mot ABL samt frågan kring ansvarsfrihet utifrån att lånet har tagits under innevarande räkenskapsår, vilket för de flesta tentander har resulterat i en anmärkning i revisionsberättelsen. Flertalet tentander har också noterat att händelsen inte inträffat under innevarande räkenskapsår och därför inte gjort några justeringar i revisionsberättelsen, utan diskuterat eventuella påföljder i nästkommande års revisionsberättelse.

För poäng på första delfrågan har tentanden behövt resonera kring möjligheten att lämna en "övrig upplysning" i enlighet med RevR 209 p.5.3 efter efterföljande händelse i nästa räkenskapsår när VD handlat i strid med ABL och efterföljande händelse är av väsentlig betydelse för bolaget.

På andra delfrågan har de flesta tentander generellt landat korrekt i antingen en reservation eller avvikande mening avseende ISA-uttalandet om årsredovisningen i sin helhet, med påföljden att även resultat- och balansräkningen har avstyrkts. Flertalet tentander har dock missat att avstyrka vinstdispositionen i revisionsberättelsens del 2 med motiveringen att bolaget inte föreslagit någon vinstutdelning, vilket är felaktigt då vinstdispositionen ska avstyrkas till följd av att balansräkningen har avstyrkts i del 1. Vissa tentander har också felaktigt bedömt felet som oväsentligt och därför lämnat ett omodifierat uttalande med motiveringen att felet är oväsentligt i förhållande till intäkter/tillgångar, men då missat att felet utgör ett väsentligt fel på omkring 17% av resultat före skatt i ett rörelsedrivande bolag med återkommande vinster.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.1	5	3,2	169

I uppgiften förväntades tentanderna upprätta ett granskningsprogram för ett avräkningskonto samt redogöra för syftet med denna granskning.

Poäng har tilldelats för korrekt identifiering av att granskningen utgör en del av förvaltningsrevisionen, vilket knappt hälften av tentanderna lyckades med. Nästan samtliga tentander har redogjort för förbjudna lån enligt ABL, vilket resulterat i poäng. Dessutom har totalt tre poäng tilldelats för relevanta granskningsåtgärder som bör vidtas. Poängfördelningen för dessa åtgärder var relativt jämnt fördelad mellan ett, två och tre poäng.

En betydande andel av tentanderna har refererat till och redogjort för ISA 550 avseende närståendeförhållanden, vilket dock inte gett poäng. Inte heller har poäng tilldelats för redogörelser kring tillåtna former av värdeöverföringar enligt ABL 17 kap. Vissa tentander har även fört fram argumentationer kring penningtvätt, vilket inte heller har medgett poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.2	5	2,8	130

Tentanderna ska i denna uppgift redogöra för hur de presenterade koncerninterna transaktionerna påverkar koncernredovisningens resultat- och balansräkning. Detta ska göras genom att ange vilka poster i resultat- och balansräkningen som påverkas samt med vilka belopp.

I deluppgift a har tentanderna erhållit full poäng för korrekt eliminering av intäkter och kostnader om 110 tkr samt för att redogöra för att resultatet inte påverkas.

I deluppgift b har tentanderna erhållit poäng genom att dels eliminera omsättningen för koncernintern försäljning, dels eliminera kostnaden till följd av att produkterna inte är sålda externt. Därutöver ska internvinsten om 10 tkr minska koncernens varulager. För full poäng ska tentanden även beakta uppskjuten skatt om 2 tkr på internvinsten.

Tentanderna har generellt lämnat bra svar på deluppgift a. Däremot har deluppgift b visat sig vara mer utmanande. De vanligaste misstagen är att tentanderna har missat att eliminera kostnaden i resultaträkningen, missat att eliminera internvinsten i lagret alternativt eliminerat varulagret i sin helhet. Endast ett fåtal tentander har beaktat uppskjuten skatt på internvinsten.

Flera tentander har inte angett med vilka belopp justeringarna ska göras. I dessa fall har det inte varit möjligt att erhålla full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.3	4	2,3	133

Generellt sett har tentanderna besvarat frågan om vinstmarginalbeskattning på ett utförligt och bra sätt. Flertalet tentander har dock hänvisat till kapitel 6 (ML) och förmedlingstjänster, vilket inte givit poäng.

För full poäng krävdes att tentanderna förstått och förklarat innebörden av kapitel 19 (ML), inkl. § 4 respektive 5, med tydlig koppling till det aktuella bolaget. Dessutom förklarat och besvarat frågan med korrekt slutsats vad som menas med begreppet resetjänst samt kraven att få tillämpa vinstmarginalbeskattning.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
6.4	6	2,6	51

I uppgiften ska tentanderna redogöra för hur bolagets erhållen provision för sålda resor ska klassificeras och redovisas i bolagets resultaträkning enligt K3. Vidare förväntas tentanderna föra ett resonemang för skillnader mellan reseförmedling av resor i eget namn jämfört med förmedling av resor i annans namn.

Majoriteterna av tentanderna hittar rätt hänvisning i kapitel 23 vilket gett poäng men för full poäng krävs även en slutsats hur detta ska tillämpas på bolagets intäktsredovisning. Vidare missar flertalet tentander ett resonemang kring det affärsmässiga ansvaret som finns för bolaget trots att man bara agerar som mellanhand. Däremot lyckas de flesta tentanderna dra en korrekt slutsats kring att det endast är provisionsintäkterna som ska intäktsföras vid förmedling i annans namn. Detta i jämförelse vid försäljning i eget namn där hela intäkten redovisas.

Flertalet tentander för ett resonemang kring riskövergång och leverans av tjänsten för att bestämma tidpunkt för när intäkten ska redovisas. För full poäng på frågan krävs dock en slutsats där flertalet tentander landar rätt i att intäktsföring bör när reseuppdraget är slutfört.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
7.1	5	2,6	137

I denna fråga ska tentanderna redogöra för lämplig hantering, i enlighet med ISA 505, vid granskning av kundfordringarnas existens, givet aktuella förutsättningar. Vägledning hämtas från ISA 505 som handlar om *externa bekräftelser*.

Poäng har givits för varje rätt svar/steg i lämplig hantering enligt ISA 505, samt att man har korrekt motivering med tillhörande korrekt regelreferens/hänvisning.

De flesta tentander har förstått frågan korrekt och hämtat vägledning/referenser korrekt från ISA 505. Många tentander har dock missat det väsentliga avseende att dokumentera alla åtgärder som vidtagits, inklusive analyser av avvikelser, utförda granskningsåtgärder och kommunikationen med kunderna. Detta säkerställer att det finns en tydlig och spårbar redogörelse för hur situationen har hanterats och de slutsatser som dragits.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
7.2	5	2,4	106

Frågan omber tentanderna att redogöra för bolagets hållbarhetsansvariga om vad vår kommande granskning av det väsentliga området Klimatförändringar i bolagets hållbarhetsrapport kommer att omfatta.

Frågan har haft ett blandat utfall. Majoriteten av tentanderna har korrekt utgått ifrån rekommendationerna i RevR 19 (Standard för översiktlig granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter), men exakt vilka svar som har lämnats har varierat. Flera tentander har valt att fokusera på vilka granskningsåtgärder som ska genomföras i samband med revisorns granskning av bolagets dubbla väsentlighetsanalys, men eftersom frågan de ställs för är specifikt vad området Klimatförändringar kommer innebära har denna typ av resonemang som utgångspunkt inte varit poänggrundande.

Många tentander har korrekt konstaterat att granskningen är en översiktlig granskning, och att den som sådan framför allt kommer innebära granskningsåtgärder i form av förfrågningar, analytisk granskning och andra översiktliga granskningsåtgärder. Flera har även i sin granskningsredogörelse inkluderat att kontrollera att de upplysningskrav som framgår av ESRS E1 inkluderas i kundens hållbarhetsrapport.

Förutom ovan har det för full poäng på frågan också krävts ett resonemang kring hur revisorns skyldighet att förstå bolagets processer och att granskningen kommer utformas baserat på denna förståelse, samt även att omfattningen av dessa granskningsåtgärder kommer att baseras på kvalitativa och kvantitativa bedömningar kopplat till fastställda väsentlighetsnivåer.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
7.3	6	3,8	151

Tentanden ombeds redogöra principiellt för hur det treåriga aktiebaserade incitamentsprogrammet ska redovisas dag 1 samt efterföljande perioder. De tentander som korrekt noterat att incitamentsprogrammet avser en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument, då ersättningen enligt informationen i uppgiften sker i aktier, har erhållit poäng i frågan. Vidare krävs det att tentanden uppmärksammar att värdering ska göras till verkligt värde samt att aktiekursen anses utgöra det verkliga värdet då bolaget är noterat samt att värdering av programmets totala kostnad per den 1 januari 2025 uppgår till 400 000 kr (4 deltagare * 1 000 aktier * 100 kr). Vidare krävs resonemang kring att intjäningen är villkorad dvs att deltagarna måste kvarstå i tjänst och att koncernen uppnår en vinstmarginal på 2,2% vid utgången av 2027 och att bolaget då ska redovisa en kostnad för programmet över intjäningsperioden (2025–2027), vilket innebär ökning av eget kapital och en motsvarande personalkostnad i resultaträkningen med 133 333 kr (400 000 kr / 3 år) per år. Effekten i eget kapital beräknas därmed initialt till 133 333 kr per 31 december 2025, 266 666 kr per 31 december 2026 och 400 000 kr per 31 december 2027. För full poäng i frågan krävs att tentanden för ett resonemang kring efterföljande värdering, dvs uppskattning av förväntade aktier efter år 3 samt att uppfyllnad av villkoren krävs.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
7.4	4	2,4	159

Denna fråga avser vad börsnoterade bolag har för krav på sin interna kontroll och vilka moment som ska finnas på plats för att uppfylla dessa krav.

De flesta tentander hänvisar till Svensk kod för bolagsstyrning och avsnitt 8 och att styrelsen ansvarar för att tillse att bolaget har god intern kontroll och formaliserade rutiner/process för att säkerställa och rapportera om den interna kontrollen samt att utvärdera huruvida intern granskningsfunktion ska implementeras.

Att även resonera kring process för att identifiera, bedöma och hantera risker i de finansiella rapporterna (enligt ÅRL 6 kap 6§) krävs för full poäng på frågan vilket majoriteten av tentanderna inte fått med i svaret.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60% och över
8.1	5	2,8	169

I denna situation skall tentanden redogöra för tystnadsplikts begränsningar, i egenskap av revisor, relaterade till kommunikationen med en passiv ägare samt om denna varit en styrelseledamot, i ett specifikt fall.

Poäng ges för varje rätt svar med korrekt motivering/regelreferenser.

De flesta tentander har förstått frågan korrekt och utgått ifrån relevanta ABL paragrafer samt regelverk. Många tentander har däremot inte redogjort revisorns upplysningsplikt på stämma, enligt ABL kap 9 § 45, och därmed inte erhållit full poäng.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
8.2	6	3,3	100

I frågan förväntades tentanderna, utifrån den angivna informationen, identifiera ett förlustkontrakt och därefter redogöra för hur detta ska redovisas per balansdagen. Detta har visat sig vara förhållandevis svårt.

Poäng har tilldelats för resonemang kring vad som avser ett förlustkontrakt och en avsättning. Poäng har även givits för korrekt beräkning av förlustkontraktet, slutsatsen att en avsättning ska göras, korrekt beräkning av beloppet som avsättningen ska uppgå till, samt att redovisningen sker mot resultaträkningen.

Av samtliga tentander har endast en tredjedel redogjort för att en avsättning ska redovisas om bolaget har ett åtagande, att det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Nästan samtliga för däremot ett resonemang kring förlustkontrakt.

Hälften av tentanderna lyckades korrekt beräkna avsättningen för förlustkontraktet. Av dessa har cirka två tredjedelar beräknat avsättningen korrekt, och endast en tredjedel av dem redogör för att avsättningen i redovisningen motbokas resultaträkningen.

Fråga	Max poäng	Genomsnittspoäng på frågan	Antal tentander 60 % och över
8.3	5	3,7	212

I denna fråga ska tentanderna redogöra för vilka övergripande krav som ställs på utformning och utförande av analytisk granskning och vad vi som revisorer bör beakta för vid granskning av intäkter för att få tillräckliga revisionsbevis. Generellt har de flesta tentander klarat frågan bra och snittresultatet är högt.

Nästan samtliga tentander har hänvisat korrekt till ISA 520 om analytisk granskning och hänvisar även bra till paragrafer och till andra relaterade lagrum. Många gör dock felet att bara kopiera in text och missar eget resonemang och slutsats om frågan. Ett antal tentander beskriver också vad analytisk granskning är för något vilket inte efterfrågats och har därmed inte medfört poäng.

För att få full poäng på frågan krävs att tentanden fört ett eget resonemang om överväganden, risker och beaktanden kopplat till intäkter som visar på förståelse för hur den analytiska granskningen. Vidare krävs att tentanden redogjort för att analytisk granskning sällan är tillräckligt för att minska revisionsrisken till acceptabelt låg nivå utan att denna behöver kompletteras med kontrolltestning och/eller detaljtestning.