

FAR'S KUNSKAPSTEST 2021

SVARSMALL, FÖRSLAG TILL SVAR

1. REVISION – 15 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Den skrivande ska beskriva nedanstående sex hot mot oberoendet likaså hänvisa dessa till analysmodellen i Revisorslagen 21a§. En revisor ska för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om någon omständighet enligt nedan finns som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet.
- a) Egenintresse
 - Detta hot uppkommer om revisorn, eller någon annan i det nätverk där denna är verksam alt någon annan fysiskt person som kan påverka resultatet av revisionen har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, revisorslagen 21a§ p.1a
 - b) Självgranskning
 - Detta hot uppkommer vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet där en har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, revisorslagen 21a§ p.1c
 - c) Partställning
 - Detta hot uppkommer om någon i revisionsteamet uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet, revisorslagen 21a§ p.1c
 - d) Vänskap
 - Detta hot uppkommer om någon i revisionsteamet har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller någon person i dennes ledning, revisorslagen 21a§ p.1d
 - e) Skrämsel
 - Detta hot uppkommer om någon i revisionsteamet utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, revisorslagen 21a§ p.1e
 - f) Övrigt hot
 - Detta hot uppkommer om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet, revisorslagen 21a§ p.2

- b) En revisor ska enligt Revisorslagen 21a bedöma om det föreligger några hot mot oberoende vid förnyelse av ett uppdrag. Denna bedömning av revisorns oberoende utförs i tidigare nämnd analysmodell vilken ska dokumenteras i planeringen för revisionsuppdraget. Den skrivande bör utöver ovan resonera kring de ev. olika hot mot oberoende som kan finnas med revisionen i Arkitektexperten AB.

Revisorn, Ida, har varit revisor för kunden under 20 år. Den skrivande bör resonera kring risken för ett vänskapshot med en så lång relation med kunden med koppling till IESBA Avsnitt 540. Det kan även uppstå ett **egenintresse** till följd av en rädsla att förlora en långvarig kund/att det finns ett intresse att upprätthålla nära relationer med företagsledningen då denna kund har ett, för revisorn, viktigt nätverk. Dessutom är kunden viktig ur arvodessynpunkt vilket ytterligare förstärker detta hot.

Om hoten bedöms påverka revisorns oberoende bör motåtgärder tillsättas för att minska dessa hot. Exempel på motåtgärder för hoten vänskap/ekonomiskt intresse skulle kunna vara:

- Låta en lämplig granskare som inte är medlem i teamet granska personens arbete
- Tillsätta regelbundna oberoende interna eller externa kvalitetsgranskningar av uppdraget.

Då omfattningen av uppdraget består i att, förutom revision, även bistå med löpande redovisning, upprättande av bokslut, årsredovisning och deklaration bör den skrivande resonera kring att **självgranskningshotet** uppstår och behöver bemötas. Exempel på en motåtgärd för att bemöta detta hot är att de konsulter som utfört redovisningstjänsterna inte medverkar i revisionen av bolaget.

I uppgiften framgår inte bolagets storlek varmed den skrivande behöver diskutera aspekten kring jäv enligt "EtikU 6 Redovisningsjäv i vissa företag (byråjäv)".

Om hoten ovan inte går att minska till en godtagbar nivå ska revisorn avgå från uppdraget.

2. REVISION – 12 poäng - SVARSFÖRSLAG

a) Vägledning står att finna i ISA 501 p. 9-11.

Revisorn ska utforma granskningsåtgärder för att identifiera rättstvister och krav som berör företaget som kan ge upphov till en risk för väsentliga felaktigheter. Exempel på granskningsåtgärder är:

- Förfrågningar hos företagsledningen samt intern jurist
- Granskning av protokoll för styrelse eller företagsledning samt granskning av korrespondens mellan företaget och dess externa jurist
- Granskning av kostnadskonton för juridiska konsultationer.

Om revisorn bedömer att det finns en risk för väsentliga felaktigheter gällande identifierade rättstvister eller när utförda granskningsåtgärder tyder på att så är fallet ska revisorn även ta direktkontakt med bolagets externa jurist (ISA 501 p.10).

Om företagsledningen vägrar ge tillåtelse att kommunicera eller träffa företagets externa jurist eller om juristen vägrar att besvara brevet på ett tillbörligt sätt alternativt om revisor inte kan erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder ska revisorn modifiera revisionsberättelsen (ISA 501 p.11).

Revisorn ska även inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen om att de upplyst revisorn om alla faktiska och möjliga rättstvister, ISA 501 p.12.

b) Då koncernen upprättar sina bokslut baserat på K3-regelverket finnes vägledning att hämta i detta regelverk.

Skuld definieras enligt kommentaren till 22.3 som en förpliktelse till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser. Skulden är säker till sitt belopp samt till tidpunkt när utflödes förväntas ske.

Avsättning definieras som

- en legal förpliktelse som bolaget har till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund (21.5)
- en informell förpliktelse som företaget har till följd av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett uttalande som visar externa parter att bolaget åtar sig vissa skyldigheter, samt att genom, tidigare uttalande, skapa en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter (21.6)

En avsättning är en skuld som är ovisst vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Eventualförpliktelse definieras som en möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser vars förekomst endast kan bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. En eventualförpliktelse kan även vara en befintlig förpliktelse som inte kan redovisas som skuld eller avsättning eftersom det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet (21.14).

Exempel på avsättningar är:

- Uppskjuten skatt på temporära skillnader
- Avsättning till pension (t.ex. genom direktpension eller PRI)
- Återställandeåtagande för det område/fastighet där en verksamhet bedrivs, t.ex. en gruvverksamhet eller industriell verksamhet med åtagande att sanera marken när verksamheten upphör.
- Garantiåtaganden avseende en produkt eller tjänsts kvalitet och standard.
- En tvist där utfallet har en sannolikhet att ett utflöde kommer att ske.

3. REVISION – 12 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a. Vägledning finns i ISA 450 utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen. Revisorn behöver utvärdera om hon ska göra en ny bedömning av fastställd väsentlighet i och med att om drivmedelskostnaderna hade bokförts korrekt hade bolaget uppvisat ett lägre resultat (ISA 450, p. 10). Därefter utvärderas om felaktigheten är väsentlig (ISA 450, p. 11).

Revisorn behöver ta ställning till om den identifierade felaktigheten är ett tecken på förekomst av oegentligheter. Om utlämnandet av kostnaden anses vara ett avsiktligt fel behöver revisorn utvärdera vad det får för konsekvenser för revisionen vilket t.ex. kan innebära att utöka/ändra sina granskningsåtgärder. (ISA 240, p 35 och 36).

Revisorn ska, enligt ISA 450, p.12, informera styrelsen om det ej rättade felet och meddela hur det kan påverka hans uttalande, samt begära att felet rättas.

I revisionsdokumentationen ska det dokumenteras att en felaktighet har identifierats och att den inte rättats. Slutsats ska även finnas om huruvida den är väsentlig samt grund för slutsatsen ska anges (ISA 450, p. 15).

- b. Exempel på områden där ISA ställer krav på att skriftligt uttalande ska tas in enligt nedan:

- *ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter – punkt 40.* Denna avser företagsledningen (och styrelsens) ansvar för den interna kontrollen kopplat till oegentligheter.
- *ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter – punkt 17.* Denna avser företagsledningens (och styrelsens) upplysningsplikt om kända eller misstänka fall av lagöverträdelse kopplat till de finansiella rapporterna.
- *ISA 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster – punkt 12.* Har revisorns upplysts om alla faktiska eller möjliga rättstvister.
- *ISA 540 (omarbetad) Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar – punkt 37.* Att de betydelsefulla antagandena som använts i bedömningsposter anses vara rimliga.
- *ISA 550 Närståendeförhållanden – punkt 26.* Har revisorn upplysts om företagets närstående och möjliga närståendetransaktioner.
- *ISA 560 Efterföljande händelser – punkt 9.* Upplysningar har lämnat om händelser efter balansdagen har informerats om samt att deras eventuella effekt på bokslutet har beaktats.
- *ISA 570 Fortsatt drift (omarbetad) – punkt 16 e.* Om det föreligger betydande tvivel om fortsatt drift om företagsledningens planer på framtida åtgärder.

- *ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter – punkt 9.* Uttalande om ändringar av en väsentlig felaktighet har fått påverkan på jämförelsetal.
- *ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information (omarbetad) – punkt 13 c.* När vissa dokument inte finns tillgängliga förrän efter datum för revisors rapport att revisor kommer få slutliga versionen av dokumenten när de blir tillgängliga

Ovanstående framgår av bilaga 1 till ISA 580.

- c. Om företagsledningen inte lämnar ett eller flera av de begärda skriftliga uttalandena ska revisorn diskutera detta med företagsledningen, ompröva företagsledningens hederlighet samt vidta lämpliga åtgärder, bland annat bedöma effekten på revisionsberättelsen (ISA 580 p.19).

Baserat på utfallet av revisorns åtgärder ovan kan diskuteras om revisionsberättelsen ska modifieras samt i vilken omfattning den ska modifieras. Exempel att beakta är om

- revisorn inte hittat andra väsentliga felaktigheter eller begränsningar i revisionen
- att det inte finns någon anledning att misstänka att företagsledningens vägran att underteckna handlingen beror på att den vill dölja några oegentligheter.

Huruvida ovan ska påverka uttalandet om styrelsens ansvarsfrihet är inte fastslaget i praxis. Något klarläggande gällande detta från FARs policygrupp för revision finns för närvarande inte. Uttalandet om ansvarsfriheten är inte ett uttalande enligt ISA utan ett särskilt uttalande som grundar sig på bestämmelserna i aktiebolagslagen. Något stöd för att en begränsning enligt ISA automatiskt ger en begränsning enligt aktiebolagslagen finns inte. Avseende denna punkt bör respektive revisor som ställt inför denna situation bedöma om han eller hon kan uttala sig om styrelsens och VDs ansvarsfrihet.

4. REVISION – 5 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a. Revisorsinspektionens uppgifter är att **pröva frågor om auktorisation och godkännande av revisorer, utöva tillsyn över revisionsverksamhet, pröva frågor om disciplinära** och andra åtgärder mot revisorer samt ansvara för att **god revisorssed** och god revisionsned utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (**Revisorslag 3§**).
- b. De krav som ställs för att skriva provet som auktoriserad revisor är att en person har genomgått:
- **Utbildning på minst kandidatexamen där ämnesområden enligt 2§ för RI:s** föreskrifter om revisorsexamen har inkluderats i läroplanen
 - **Treårigt utbildningsprogram** vid ett revisionsföretag (utbildningsprogrammet som genomgås ska följa en utbildningsplan om är godkänd av RI)
 - En sammanlagd **teoretisk och praktisk utbildning under sammanlagt 6 år**

5. REVISION – 16 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Posten Kundfordringar bedöms väsentlig. Vid granskning av existens avseende Kundfordringar kan följande granskningsåtgärder genomföras:
- a. Inbetalningskontroll av utestående fakturor per balansdagen genom att stämma av kundfaktura mot inbetalningsavi från bank
 - b. Genomförande av en kundsaldoförfrågan på hela eller ett urval av kundreskontran per balansdagen.
 - i. Kompletterande granskningsinsatser avseende kundsaldoförfrågan baserat på svarsfrekvensen samt omfattningen av förfrågan.
 - c. Uppföljning av kreditfakturor efter balansdagen.
 - d. Genomför en rutingenomgång avseende bolagets rutin kring försäljning.
 - e. Granska under året slutna kundavtal samt tillhörande faktureringsplaner/tidplaner och jämföra dessa med bolagets tidssedlar/projektredovisning och kundfakturor.
 - f. Avstämning av kundreskontra mot huvudbok
 - g. Analytisk granskning avseende posten kundfordringars nivå i förhållande till nettoomsättning

- b) Vid granskning av värderingen avseende Kundfordringar kan följande granskningsåtgärder genomföras:
- a. Inbetalningskontroll av utestående fakturor per balansdagen genom att stämma av kundfaktura mot inbetalningsavi från bank
 - b. Åldersanalys av kundfordringar med uppföljning med bolagets ledning/projektledare
 - c. Beräkning och analys av bolagets av genomsnittliga kredittid (på kundnivå samt helhet) för räkenskapsåret samt historiskt
 - d. Diskussion med bolagets ledning/projekt gällande eventuella tvister i projekt
 - e. Genomför en rutingenomgång avseende bolagets rutin kring fakturering och uppföljning av förfallna fakturor
 - f. Utför kontrollberäkning av kundfordringar i utländska valuta.

8p

6. SKATT – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

Resultat efter finansiella poster	15 896 123	
Övriga ej avdragsgilla kostnader	23 578	Ej avdragsgill kostnad
Räntekostnad på skattekontot	415	Ej avdragsgill kostnad
Ränteintäkt skattekontot	- 4	Skattefri intäkt
Förlust vid försäljning av noterade aktier	254 300	1*
Schablonintäkt på periodiseringsfond	20 000	IB P-fond 2 500 000 * 0,8% (SLR)
Återföring Periodiseringsfond	1 000 000	2*
Uppräkning p-fond	60 000	2*
Skattepliktigt resultat	17 254 412	
Periodiseringsfond	- 4 313 603	
Skattemässigt resultat efter periodiseringsfond	12 940 809	
Skatt	- 2 665 807	Skattesats 20,6%
Redovisat resultat efter skatt	9 916 713	
Poster som ej påverkar skatteberäkningen		
Avdragsgill representation	28 519	

1*= Försäljning av värdepapper / kapitalplaceringsandelar (ej lagertillgång eller näringsbetingad andel) med förlust får inte kvittas mot vinst i övriga rörelsen enligt 48 kap 26§ IL. Kapitalvinster är skattepliktig och kapitalförlust är ej avdragsgill. Det underskott som noteras i uppgiften ovan ska justeras för. Beloppet om 254 300 kr läggs till den sk aktiefällan att kvitta mot framtida vinster i samma inkomstslag.

2*= För avsättning som har gjorts vid ett beskattningsår som börjar före den 1 januari 2019 ska en återföring göras med 106 procent om återföringen görs vid ett beskattningsår som börjar efter 31 december 2020. Detta för att avsättningen och återföringen ska belastas med samma effektiva skatt.

7. REDOVISNING – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

Projektet bör hanteras enligt K3s 23:e kapitel avseende tjänsteuppdrag till fast pris. Förutsättningarna för ett fast pris uppdrag innebär att inkomsten tillförlitligt ska kunna mätas, det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillfaller företaget, färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt och utgifter som uppkommit och de som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt (23.18). Dessa förutsättningar bedöms uppfylla.

Företagsledningens uppdaterade projektkalkyl presenteras nedan:

Justerad projektkalkyl (tkr)	
Anbudssumma	13 000
Material	4 000
Underleverantör	1 500
Direkt lön	4 800
Övriga direkta kostnader	<u>492</u>
Total Kostnad	10 792
Kalkylerat resultat	2 208
Projektmarginal	17%

Baserat på ovan bedöms projektets färdigställandegrad uppgå till 81%:

8 742 tkr (nedlagd kostnad) / 10 792 tkr (beräknad total kostnad för att färdigställa projektet)

- Nettoomsättningen i resultaträkningen bör uppgå till 10 531 tkr (81% av 13 000 tkr). Detta innebär att intäkterna i resultaträkningen bör minskas med 469 tkr (11 000 – 10 531) då intäkter uppgår till 11 000 tkr innan ovan nämnd justering.
- Det resultat som bör redovisas avseende projektet i resultaträkningen uppgår till 1 789 tkr (81% av 2 208 tkr). Projektets resultat innan justeringen i a) uppgår till 2 258 tkr.
- Bolaget ska ta upp en skuld mot kund uppgående till 469 tkr då bolaget enligt successiva vinstavräkningen upparbetat en intäkt om 10 531 tkr samtidigt som 11 000 tkr har fakturerats. Skulden ska redovisas i balansräkningen på raden "Fakturerat, ej upparbetat".

8. REDOVISNING – 10 POÄNG - SVARSFÖRSLAG

Diskussion kring att bolaget har ett formellt åtagande bör adresseras i uppgiften.

K3 definierar en skuld som *en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.* (2.13)

Genom att bolaget har genomfört fackliga förhandlingar samt kommunicerat till bolaget, likaså de berörda personerna och att ett uppsägningsavtal finns påskrivet av båda parter kan man bedöma att bolaget har en formell förpliktelse/legal förpliktelse där ett åtagande finns för bolaget avseende uppsägningskostnaderna.

Martin och Lena

Martin och Lena arbetar kvar till den sista arbetsdagen enligt uppsägningsavtalet. Detta medför att deras löner anses inbringa/upparbeta intäkter som faktureras under den tid de arbetar kvar. Därmed ska ingen skuld avseende uppsägningslön bokas för dessa personer per 2021-09-30 eller 2021-12-31 då kostnader för detta erhåller bolaget genom de månatliga löneutbetalningarna.

Karl

Karl arbetar under de fyra första månaderna av sin uppsägningstid varmed fyra månader får antas stödja upparbetandet av bolagets intäkter samtidigt som tiden då han är arbetsbefriad bör beaktas som en kostnad vid datumet för uppsägningen.

BFO 2021-09-30

Uppsägningslön (RR)	70 000	Övrig skuld/Interimsskuld (BR)	70 000	(2 st löner á 35 000 kr)
Sociala avgifter (RR)	21 994	Sociala avgifter (BR)	21 994	

Eftersom tiden för arbetsbefrielsen inte uppstått vid bokslutet kommer skulden per bokslutet uppgå till samma saldo som dagen för uppsägning.

Skuld per 31 december

Skuld uppsägningslön	70 000	(2 st löner á 35 000 kr)
Sociala avgifter	21 994	

Hogan och Sofia

Hogan och Sofia har blivit arbetsbefriade från uppsägningsdagen. Därmed kan inte Hogan och Sofias löner anses vara en kostnad som framöver stödjer intäkternas upparbetande/intjänande under kommande räkenskapsår. Detta innebär att bolaget bör boka upp en skuld den 2021-09-30 motsvarande uppsägningslönen och tillhörande sociala avgifter.

BFO 2021-09-30

Hogan				
Uppsägningslön (RR)	270 000	Övrig skuld/Interimsskuld (BR)	270 000	(6 st löner á 45 000 kr)
Sociala avgifter (RR)	84 834	Sociala avgifter (BR)	84 834	
Sofia				
Uppsägningslön (RR)	150 000	Övrig skuld/Interimsskuld (BR)	150 000	(6 st löner á 25 000 kr)
Sociala avgifter (RR)	47 130	Sociala avgifter (BR)	47 130	

Denna skuld bör återföras med 1/6-del per månad vilket medför att skulden för uppsägningslöner per bokslutsdagen bör uppgå till nedan:

Skuld per 31 december**Hogan**

Skuld uppsägningslön	135 000	(3 st löner á 45 000 kr)
Sociala avgifter	42 417	

Sofia

Skuld uppsägningslön	75 000	(3 st löner á 25 000 kr)
Sociala avgifter	23 565	

9. AKTIEBOLAGSRÄTT – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Denna del av frågan kretsar till stor del kring att kunna identifiera regler om utdelning (18 kap) och specialbestämmelser om minoritetsutdelning. Utgångspunkten är att styrelsen har vetorätt i frågan om utdelning och att stämman inte kan besluta om högre utdelning än vad styrelsen föreslagit, 18 kap 1 st 2. Så Erik och Tomas kan genom styrelsemajoritet förhindra ett sådant förslag till stämman. Lars kan dock åberopa den s.k. utsvältningsregeln i 18 kap 11 §. Vidare bör man nå slutsatsen att Lars kontrollerar mer än 10 % av samtliga aktier och vid förekomst av en eventuell vinst enligt fastställd balansräkning på årsstämma så kommer inte Erik och Tomas inte kunna förhindra att Lars påkallar minoritetsutdelning (efter vissa avdrag och begränsningar som bör identifieras). Även utdelning enligt 18:11 måste rymmas inom kapitalskyddsreglerna i 17 kap 3, vilket kan begränsa även en minoritetsutdelning.
- b) Denna del av frågan handlar till stor del om att hamna rätt i ABL då ändring av bolagsordningen skulle kunna leda tankarna till att kapitel 4 innehåller relevanta bestämmelser. Istället bör man identifiera att kapitel 7 innehåller aktuella bestämmelser om ändring av bolagsordning.

Man bör också identifiera vad "överlåtelsebegränsning" och "hembudsklausul" faktiskt innebär, dvs att det inte rör sig om en vanlig bolagsordningsändring som enbart kräver två tredjedelars majoritet, 7 kap 42 §.

För full poäng bör man hänvisa till rätt bestämmelse, 7 kap 43 § p. 2, vilken stadgar att beslut är giltigt endast om det har biträtts av samtliga aktieägare som är närvarande vid bolagsstämman och dessa tillsammans företräder minst nio tiondelar av samtliga aktier i bolaget.

- c) Inledningsvis bör identifieras att "inlösen" regleras i 20 kap om minskning av aktiekapital. Ett beslut om minskning av aktiekapital behöver, vid bolagsstämma, bifallas med en majoritet om minst två tredjedelar (sk kvalificerad majoritet) enligt 20 kap 5§. Minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna är en värdeöverföring enligt 17 kap 1 p 3. Därmed krävs att beslutet rymms inom kapitalskyddsreglerna i 17 kap 3. Frågan tar inte sikte på kapitalskyddsreglerna men omständigheten bör uppmärksammas och ett grundläggande resonemang kring 17 kap 3 (beloppsspärren och försiktighetsprincipen) bör föras för full poäng.