

FAR'S KUNSKAPSTEST 2018

SVARSMALL, FÖRSLAG TILL SVAR

1. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

a) Enligt ISA 210 p.10 ska uppdragsbrevet innehålla följande:

”

- *syftet med samt inriktningen och omfattningen av revisionen av de finansiella rapporterna,*
- *revisorns ansvar,*
- *företagsledningens ansvar,*
- *identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för upprättandet av de finansiella rapporterna,*
- *hänvisning till den förutsedda formen för och det förutsedda innehållet i alla rapporter som ska lämnas av revisorn, och*
- *ett uttalande om att det kan finnas omständigheter under vilka en rapport kan skilja sig från den förutsedda formen och det förutsedda innehållet.”*

b) Revisorn ska bedöma om ett uppdragsbrev kan användas för samtliga enheter i koncernen eller om enskilda uppdragsbrev behöver upprättas. Några förhållanden som kan påverka detta är:

- a. *Vem som utser revisorn för en enhet.*
- b. *Om en särskild revisors rapport ska lämnas för enheten.*
- c. *Vilka krav lagstiftningen ställer avseende att utse revisor.*
- d. *Vilken ägarandel moderföretaget har.*
- e. *Hur oberoende enhetens ledning är av moderföretaget*

ISA 210 A.27

2. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Analytisk granskning definieras enligt isa 520 p.4 som:
”utvärderingar av finansiell information genom analys av rimliga samband bland både finansiella och icke-finansiella data. Analytisk granskning innefattar också sådan utredning som behövs när revisorn identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade värden.”
- b) När en revisor utformar och utför substansinriktad analytisk granskning, enligt ISA 520 p.5, ska en revisor:
- a. Avgöra hur passande substansinriktad analytisk granskning är för granskning av räkenskapspåståendena beaktat risken i posten och räkenskapspåståendet
 - b. utvärdera tillförlitligheten i den data som används
 - i. Förtydligande i A12: Utvärderingen påverkas av vilken källa informationen hämtas ur, hur jämförbar informationen är, hur relevant informationen är (så den inte är för generell eller för detaljerad)
 - c. utarbeta en förväntan avseende belopp eller nyckeltal som används i granskningen och bedöma om dessa är tillräckligt exakta/detaljerade för att kunna identifiera en felaktighet.
 - i. Förtydligande i A15: Återkommande kostnader som har en enhetlighet i sin natur innebär en noggrannhet vid exaktheten (jämför t.ex. bruttovinstmarginaler mot forskning och utvecklingskostnader). Exaktheten i förväntan kan även preciseras om analysen tillämpas på en verksamhets olika avdelningar/på nedbruten nivå istället för en aggregerad då analysen blir mer precis.
 - d. Bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade belopp som får anses godtagbart utan ytterligare utredning
 - i. Förtydligande i A16: Detta påverkas av väsentligheten i revisionen, den önskade säkerheten i uttalandet samt den riskanalys som gjorts (en högre risk kan innebära att endast utföra substansinriktad analytisk granskning inte räcker).
- c) Förslag på granskningsåtgärder för att bemöta risken fullständighet:
- Beräkna den totala hyresintäkten för respektive fastighetsbolag alt. respektive fastighet/bostadsområde samt jämföra denna mot utfall. Beräkning bör då komma fram till en rimlig total hyresintäkt baserat på bl.a. årets hyreshöjning, antalet lägenheter, vakansgrad. (Fullständighet)
 - Beräkna ovan på ett urval av enskilda fastigheter (Fullständighet)
 - Stämma av utfärdade hyresfakturor mot beräknad årsfakturerings enligt hyresavtalet. (Fullständighet)
 - Avklippskontroll avseende fakturor utfärdade i december och januari (Fullständighet och Avklipp).

3. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Avseende begreppet närstående hänvisar ISA 550 §10 punkt b till det ramverk som tillämpas för enheten/associationsformen. Årsredovisningslagen 1 kap 8-9§ blir härmed tillämpliga. Årsredovisningslagens definition av en närstående fysisk person enligt 9§ är:

En fysisk person anses i denna lag som närstående till ett rapporterande företag om han eller hon

- 1. själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestämmande inflytande över företaget,*
- 2. annars har ett betydande inflytande över företaget,*
- 3. är en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag,*
- 4. är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 1–3,*
- 5. är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3 eller av hans eller hennes make eller sambo, eller*
- 6. annars ingår i samma familj som en person som avses i 1–3 och kan förväntas påverka den personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med företaget.*

- b) Revisorn ska vid övervägandet kring hur närståendetransaktioner ska bemötas enligt ISA 550 p.11:

utföra granskningsåtgärder och näraliggande aktiviteter som anges i punkterna 12-17 för att inhämta information som är relevant för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner.

Detta innebär att revisorn behöver:

- i. Förstå företagets närståenderelationer och transaktioner (punkt 12-14)
- ii. Vara uppmärksam på information om närstående vid granskning av dokumentation och handlingar (punkt 15-16)

Revisorn ska även i sin riskbedömning (enligt ISA 315 p.28) överväga om risken hänförligt till transaktioner med närstående är att beakta som betydande.

- c) Förslag på lämpliga granskningsåtgärder avseende försäljning till närstående är:
- i. Inhämta aktieägarregister/aktiebok för att identifiera företagets huvudägare, ISA 550, A22, samt inhämta information om styrelsens funktionärer och vilka ev. uppdrag de har i andra associationer.
 - ii. Granska aktieägares avräkningskonton
 - iii. Ta ut en kundfakturalista för räkenskapsåret / kundreskontra för att se om företag/privatpersoner inom närståendekretsen finns med .
 - iv. Granska Försäljningstransaktioner med ovanligt stora rabatter, ISA 550, A25.
 - v. Granska uthyrning av lokaler eller tillhandahållande av förvaltningstjänster till en extern part utan ersättning.
 - vi. Granska kontrakt och avtal med personer i företagsledningen och/eller styrelseledamöter, ISA 550, A22.
 - vii. Granska kontrakt och avtal som ligger utanför företagets normala affärsverksamhet (samt större kontrakt som omförhandlats under perioden) , ISA 550, A22.
 - viii. Efterfråga bolagets egna rutiner för att övervaka och kontrollera vilka personer som identifieras som närstående samt transaktioner med dessa.
 - ix. Inhämta en lista på nya hyresgäster under året.
 - x. Inhämta uttalande från företagsledningen.

4. REVISION / OBEROENDE – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

Enligt 21§ revisorslagen ska en revisor avböja ett revisionsuppdrag om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet. Att ha direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet är en sådan omständighet. Revisorn bedöms få ett indirekt ekonomiskt intresse i Förvaltningsbolaget om denne reviderar en stor andel av bolagets kunder (i detta fall samtliga bostadsrättsföreningar som bolaget hanterar). Därmed uppstår ett ekonomiskt intressehot som kan rubba oberoendet. Revisorn kan enligt Revisorslagen vidta motåtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet eller självständighet.

Risken avseende ekonomiskt intresse bedöms på individnivå varmed en möjlig motåtgärd för att minska hotet och förbli oberoende skulle kunna vara att en annan revisor på byrån föreslås som revisor för bostadsrättsföreningarna.

5. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

a) ISA 620 p.6 definierar en specialist i revisionsarbetet som:

en person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision och vars arbete inom det området används i syfte att underlätta för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. En specialist i revisionsarbetet kan vara en intern specialist (en delägare [\[3\]](#) eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i revisorns företag eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist. (Se punkterna A 1–A 3.)

b) Då mäklaren är en specialist som används i revisionsarbetet ska följande punkter beaktas:

- Att specialisten har den kompetens, förmåga och objektivitet som krävs för revisorns syften (ISA 620 p.9)
- Revisorn ska skaffa sig förståelse för specialistens specialområde enligt ISA 620 p.10.
- Revisorn ska utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften (ISA 620 p.12).
- Om specialistens arbete inte tillgodoser syftena ska revisorn komma överens med specialisten om ytterligare arbete som ska utföras av denne alternativt utföra kompletterande åtgärder själv (ISA 620 p.13).

I uppgiften kan även diskussion föras gällande skillnaden på ”specialist i revisionsarbetet” och ”specialist anlitad av företagsledningen” varav den senare hanteras i ISA 500 punkt 8.

c) Förslag på granskningsåtgärder avseende värdering av Byggnad och mark:

- Inhämta extern specialist/mäklares värderingar av fastigheter likt i uppgiften.
- Inhämta resultat/kassaflöde per fastighet för att avgöra en eventuell nedskrivningsprövning för minsta kassagenererande enhet.
- Bedöma om anskaffningsvärden är korrekt beräknade genom avstämning mot underlag.
- Bedöma om avskrivningar är korrekt beräknade genom egen kontrollberäkning av avskrivningar.
- Bedöma om avskrivningstider är rimliga.

6. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

Enligt information från utkast till årsredovisningen är covenanten nära att falla ut då bolaget har en lånebörda överstigande 75% av fastigheternas marknadsvärde samtidigt som kravet för soliditeten är nära att inte uppfyllas. En konsekvens av att banken påkallar covenanten, baserat på att ingen alternativ finansiering kan erhållas, skulle vara att bolaget behöver avyttra fastigheterna för att reglera lånen hos banken och att verksamheten därmed skulle avyttras, varmed fortsatt drift och ISA 570 får påverkan i en sådan situation.

Detta innebär en press på ledningen och risken för att företagsledningens åsidosättande av kontroller/risk för oegentligheter enligt Bilaga 1 i ISA 240 ökar. Revisorn behöver enligt ISA 240 p.25 identifiera och bedöma risken för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapport och påståendenivån. Förutsättningarna i frågan innebär en ökad risk för oegentligheter och påverkan av de finansiella rapporterna i syfte att uppnå sina covenantkrav.

Revisorn behöver enligt ISA 240p. 32 utföra granskningsåtgärder i syfte att:

- a. *pröva riktigheten i bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts vid upprättandet av de finansiella rapporterna.*
- b. *Granska uppskattningar i redovisningen med avseende på bristande objektivitet och utvärdera om de eventuella bakomliggande omständigheterna utgör en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.*

För att bemöta risken kring covenanten samt dess uppfyllnad är följande granskningsåtgärder lämpliga:

1. Granska konton och transaktioner avseende klassificering samt presentation i balansräkningen då det finns ett incitament att justera nyckeltalet soliditet. Samtliga poster i Balansräkningen – Klassificering och Presentation
2. Granska manuella bokföringsordrar då det finns ett incitament att generellt anpassa de finansiella rapporterna för att uppfylla sina covenantkrav. Risk för de finansiella rapporterna som helhet – Risk för oegentligheter
3. Granska poster med hög grad av bedömning då risk finns för att dessa kan anpassas för att bolaget ska uppfylla sina covenantkrav. Bedömningsposter - Risk för oegentligheter

7. SKATT – 5 poäng – SVARSFÖRSLAG

Bolaget har ansökt om frivillig skattskyldighet för moms varmed ingående moms ska deklarerar för den momspliktiga delen av verksamheten (verksamhetslokalerna), se Mervärdesskattelagen 8 kap 4a-b§.

De allmänna kostnaderna ska fördelas efter en fördelningsnyckel baserat på hur stor del av fastigheternas nyttjande som är hänförliga till den momspliktiga verksamheten. Skatteverket anser som huvudregel att omsättning bör användas som fördelningsnyckel. Vid skälig grund kan andra fördelningsnycklar användas som yta, nyttjande, kostnader, nedlagd arbetstid etc. Vid avvikelse från Skatteverkets valda metod ovan behöver bolaget underbygga sin fördelningsnyckel på ett fullgott sätt. Baserat på informationen som ges i uppgiften får det antas att skälig grund finns för en fördelningsnyckel baserat på kvm.

I uppgiften avsåg den momspliktiga verksamheten 5 000 kvm av 20 000 kvm, vilket innebär avdragsrätt för 25% ($5\,000 / 20\,000 = 0,25$) av den ingående momsen avseende allmänna kostnader.

Av den ingående momsen på 1,25 MKR ($5\text{ MKR} * 25\%$) har bolaget under räkenskapsåret rätt att dra 312 500 kr. Den procentuella avdragsrätten för allmänna kostnader uppgår till 6,25% ($25\% * 25\%$).

8. SKATT – 5 poäng – SVARSFÖRSLAG

a) Enligt huvudregeln för ingående moms, 13 kap 16§ Mervärdesskattelagen, ska ingående moms deklarerar i den period när:

- *den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller*
- *den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.*

Då hyresfakturan betalas genom ett förskott då betalning för 2019 års första kvartal betalas den 28 december ska den ingående momsen deklarerar i den period fakturan betalas, d.v.s. december.

b) Skillnaden mot a-uppgiften är att betalning av fakturan har skett då hyresperioden har påbörjats. Enligt 13 kap 16§ Mervärdesskattelagen ska moms deklarerar, som senast, när tjänsten borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Betalningen av hyreskostnaden i januari medför att den ingående momsen för lokalhyran ska deklarerar i januari. Då fakturan erhållits i december bör bolaget redovisa momsen för lokalhyran som "vilande ingående moms" i den period fakturan erhållits.

9. REDOVISNING – 15 poäng – SVARFÖRSLAG

Fråga a.

Resultaträkning

Nettoomsättning	400
Skatt på årets resultat	-88
Årets resultat	312

Balansräkning

Kundfordringar	1 000
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	400
	1 400

Årets resultat	312
Uppskjuten skatteskuld	88
Förskott från kunder	1 000
	1 400

Fråga b.

Resultaträkning

Nettoomsättning	400
Skatt på årets resultat	0
Årets resultat	400

Balansräkning

Kundfordringar	1 000
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	400
	1 400

Årets resultat	400
Uppskjuten skatteskuld	
Förskott från kunder	1 000
	1 400

Fråga c.

Valet av redovisningsprinciper som sker i dotterföretaget påverkar inte koncernen eftersom koncernföretagen ska ha samma redovisningsprinciper som moderföretaget när de inkluderas i koncernredovisningen.

I de fall dotterföretaget har avvikande principer i sin legala årsredovisning än de som koncernen tillämpar måste en omräkning göras av dotterföretagets resultat- och balansräkningar (se ÅRL 7:12 andra stycket).

10. REDOVISNING – 5 POÄNG - SVARFÖRSLAG

- a) Andelar i intresseföretag 550 tkr (500 + 100/2) (K3 14.12). I och med att det inte verkar krävas enighet mellan bolagsmännen för beslut i handelsbolaget kan detta knappast anses vara ett gemensamt styrt företag (Joint Ventures).
- b) I sin årsredovisning ska Fastighet Holding AB i en not ange ackumulerade anskaffningsvärden med specifikation av årets förändring för posten Andelar i intresseföretag (ÅRL 5:8) samt en not avseende eventalförpliktelser där handelsbolaget totala skulder (700 tkr) ska ingå i summan av eventalförpliktelserna (ÅRL 5:15 samt K3 21.17A).
Mindre företag behöver inte upplysa om namn, organisationsnummer etc för dotter- och intresseföretag och behöver inte heller specificera eventalförpliktelserna.

11. AKTIEBOLAGSRÄTT – 10 poäng – SVARFÖRSLAG

- a) Av Abl 8:23 framgår att Christer (punkt 1) och Carola (punkt 2) är jäviga i denna fråga. Av första stycket i samma paragraf framgår att den som är jävig inte får handlägga sådan fråga. Begreppet ” handläggning” innefattar både det fallet då en person deltar i en kollegial behandling av en fråga och det fallet då personen ensam bereder en fråga i egenskap av styrelseledamot. Vid ett styrelsesammanträde medför jävsreglerna att den jävige ledamoten är förhindrad att delta både i överläggningen och beslutet. Att både Carola och Christer deltagit i styrelsens diskussioner kring förvärvet torde stå i strid med ABL:s jävsregler. I övrigt förefaller ärendet ha hanterats på ett korrekt sätt.
- b) Av ABL 8:21 första stycket framgår att styrelsen är beslutsför om mer än hälften av hela antalet ledamöter är närvarande samt att den som är jävig inte anses vara närvarande. Mot denna bakgrund har fyra ledamöter varit närvarande, vilket är fler än hälften. Av ABL 8:22 framgår att vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst. Men av samma lagrum framgår vidare att om styrelsen inte är fulltalig ska mer än en tredjedel av hela antalet ledamöter rösta för beslutet. Mer än en tredjedel av sex är minst tre och i detta fall har endast två röstat för förslaget varför något giltigt beslut inte är fattat.
- c) Av ABL 8:21 framgår bl.a. att beslut inte får fattas i fråga om inte, såvitt möjligt, samtliga ledamöter har haft möjlighet att delta i ärendets behandling samt att de fått ett tillfredställande underlag för att kunna avgöra ärendet. Som hanteringen av ärendet är beskrivet i frågan är det högst tveksamt om ett giltigt beslut har fattats.

Som framgår av orden ” såvitt möjligt” finns det dock ett utrymme för styrelsen att i brådskande fall fatta beslut trots att alla styrelseledamöter inte har hunnit involveras i ärendet. Går det inte att skjuta upp nödvändiga styrelsebeslut utan att bolaget drabbas av avsevärda olägenheter, får alltså sammanträdet genomföras, trots att en viss styrelseledamot inte har getts möjlighet att delta vid sammanträdet eller fått tillfredställande underlag. I förevarande fall torde det inte vara fråga om risk för sådan skada eller olägenheter.

Av ABL 30:1 framgår att den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot bestämmelserna i ABL 8:21 andra stycket kan dömas till böter eller fängelse i högst ett år. Det är svårt att avgöra om uppsåt föreligger i detta fall men oaktsamhet kan nog aktualiseras.