

## FAR KUNSKAPSTEST 2020

### SVARSMALL, FÖRSLAG TILL SVAR

---

#### 1. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) När den övergripande revisionsstrategin upprättas ska revisorn dokumentera/beakta följande punkter:

*Revisorn ska*

- a) *identifiera de särskilda förhållanden i uppdraget som avgränsar dess omfattning och inriktning,*
- b) *fastställa uppdragets rapporteringsmål för att kunna planera tidpunkten för revisionen och vilken typ av kommunikation som krävs,*
- c) *beakta de faktorer som enligt revisorns professionella bedömning har betydelse för ledningen av uppdragsteamets arbete,*
- d) *beakta resultaten av det inledande uppdragsarbetet och, i tillämpliga fall, om kunskapen från andra uppdrag som den ansvariga revisorn har utfört åt företaget är relevant, och*
- e) *fastställa vilka och hur omfattande resurser som krävs för att utföra uppdraget samt när arbetet ska utföras. (Se punkterna A 8–A 11.)*

*ISA300 p.8*

Som ett komplement till tillämpningspunkterna A8-A11 redogör ISA för en bilaga till ISA 300 för faktorer att beakta när den övergripande revisionsstrategin upprättas.

- b) Granskningsplanen är mer detaljerad än den övergripande revisionsstrategin avseende karaktären, tidpunkten och omfattningen av de granskningsåtgärder revisionsteamet planerar genomföra.

Revisorns granskningsplan ska innehålla:

- a) *Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning, enligt vad som fastställs i ISA 315 [4].*
- b) *Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerade fortsatta granskningsåtgärder på påståendenivån, enligt vad som fastställs i ISA 330 [5].*
- c) *Andra planerade granskningsåtgärder som måste genomföras för att uppdraget ska följa ISA. (Se punkterna A 12–A 14.)*

*ISA300 p.9*

## 2. REVISION – 16 poäng - SVARSFÖRSLAG

- a) Posten Maskiner och andra tekniska anläggningar bedöms väsentlig samt att kravet på maskinparken innebär hög investeringstakt samt att tidsmässigt nya maskiner behöver bytas ut p.g.a ”teknisk inkurans”. Vid granskning av värdering avseende Maskiner och andra tekniska anläggningar kan följande granskningsåtgärder genomföras:
- I. Rimlighetsbedöma tillgångars avskrivningstider/nyttjandeperiod mot historisk nyttjandetid för liknande maskiner samt revisionsteamets/branschens bedömning av maskinens nyttjandetid (sk. benchmark).
  - II. Kontrollberäkna/kontrollsummera periodens avskrivningar.
  - III. Granska/kontrollera anskaffningsvärde avseende årets inköp mot faktura, avtal eller annat underlag som styrker transaktionen.
  - IV. Bedöm risken för varaktig nedgång i värde avseende en maskin / bedöm nedskrivningsbehovet av en maskin.
  - V. Bedöm/utred förekomsten av maskiner som inte används i rörelsen / Granska försäljningar och utrangeringar under året.
  - VI. Anlita en värderingspecialist och inhämta värderingsutlåtandet, granska sedan de antaganden och modeller som specialisten använt sig med avseende på rimlighet i dessa.
  - VII. Granska bolagets egna Impairment-test för respektive minsta kassaflödesgenererande enhet (Fabriken alt. produktionslina per produkt). Rimlighets bedöm sedan de antaganden som används i modellen så som exempelvis; avkastningskrav, prognostiserade kassaflöden etc.

8p

- b) Vid granskning av fullständigheten avseende Maskiner och andra tekniska anläggningar kan följande granskningsåtgärder genomföras:
- I. Kontrollinventera bolagets maskinpark mot anläggningsregistret för att avgöra om samtliga maskiner även finns upptagna i anläggningsregistret.
  - II. Granska kostnadskonton avseende förbrukningsinventarier eller andra ej aktiverade kostnader efter kostnadsposter/maskiner som ej aktiverats.
  - III. Genomför en rutingenomgång avseende bolaget rutin kring inköp och aktivering av maskiner/investerings.
  - IV. Genomför en rutingenomgång avseende bolaget rutin kring utrangering och försäljning av maskiner/investerings.
  - V. Granska om årets inköp, försäljningar och utrangeringar av maskiner återfinns i anläggningsregistret.
  - VI. Avstämma anläggningsregister mot HB.

8p

### 3. REVISION – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Vägledning finner ni i ISA 505 Externa bekräftelser. Utformningen av begäran/kundsaldoförfrågan kan påverka svarsfrekvensen samt den tillförlitlighet och karaktären på de revisionsbevis som svaren innebär (ISA 505 A.3).

De faktorer som bör beaktas vid utformningen av förfrågan framkommer i ISA505 A.4:

- *Vilka påståenden som ska bli föremål för extern bekräftelse.*
- *Särskilda identifierade risker för väsentliga felaktigheter, däribland risk för oegentligheter.*
- *Utformningen och presentationen av begäran om bekräftelse.*
- *Tidigare erfarenheter under revisionen eller liknande uppdrag.*
- *Kommunikationssättet (t.ex. i pappersform eller via elektroniskt eller annat medium).*
- *Om företagsledningen beviljar eller uppmuntrar att de bekräftande parterna svarar revisorn. De bekräftande parterna är kanske endast villiga att svara på en begäran om bekräftelse som innehåller företagsledningens medgivande till att begäran besvaras.*
- *Den tilltänkta bekräftande partens möjlighet att bekräfta eller att lämna den begärda informationen (t.ex. enskilt fakturabelopp kontra totalt saldo).*

- b) Vägledning finner ni i ISA 505. Här bör den vidare hanteringen av svaren på förfrågan hanteras på två sätt:

1.  *Förfrågningar där svar erhållits (20% av förfrågan)*

Dokumentation avseende erhållet svar och dess ev. avvikelse mot kundreskontran bör upprättas.

Ni bör undersöka ev. avvikelser för att fastställa huruvida de är tecken på felaktigheter, ISA 505 p.14 samt A21-22. Om avvikelser noteras kan dessa tyda på felaktigheter i de finansiella rapporterna. När en felaktighet har identifierats ska revisorn utvärdera huruvida en sådan felaktighet tyder på oegentligheter.

Revisorn bör även vara vaksam på faktorer som ger upphov till tvivel om tillförlitligheten avseende svaret på en begäran om bekräftelse. Om sådana tvivel identifieras ska ytterligare revisionsbevis inhämtas för att undanröja dessa tvivel, ISA 505 p.10.

2.  *Förfrågningar med uteblivna svar (80% av förfrågan)*

När en revisor erhåller uteblivna svar vid en kundsaldoförfrågan ska alternativa granskningsåtgärder för varje uteblivet svar genomföras för att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis, ISA 505 p.12.

ISA 505 A.18 föreslår följande alternativa granskningsåtgärder:

*att undersöka särskilda efterföljande inbetalningar, fraktdokument och försäljning nära periodens slut.*

Revisorn bör även beakta nedanstående avseende uteblivet svar.

*Alternativa granskningsåtgärders karaktär och omfattning påverkas av kontot och räkenskapspåståendet i fråga. Ett uteblivet svar på en begäran om bekräftelse kan tyda på en tidigare oidentifierad risk för väsentliga felaktigheter. I sådana situationer kan revisorn behöva ändra den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, och ändra planerade granskningsåtgärder, enligt ISA 315. Färre svar än väntat på begäran om bekräftelse, eller fler svar än väntat, kan t.ex. tyda på en tidigare oidentifierad faktor som innebär risk för oegentligheter och som kräver utvärdering enligt ISA 240. ISA 505 A:19*

Med tanke på erhållen svarsfrekvens kan även diskussion inom revisionsteamet föras avseende granskningsåtgärdens effektivitet inför nästa års revision.

#### 4. REVISION / ETISKA REGLER – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Revisorns tystnadsplikt definieras enligt ABL 9 kap 41§ att:
- Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. ABL 9:41§*
- b) Revisorn har en långtgående tystnadsplikt enligt svaret i a) vilket påverkar svaren i följdfrågorna. Revisorns tystnadsplikt förtydligas i rekommendationen EtikU 2 Tystnadsplikt och upplysningsskyldighet
- I. En styrelseledamot är inte utomstående. EtikU 2 p.3.2 bedömer dock att utgångspunkten bör vara att en revisor ska svara på frågan på ett sådant sätt att samtliga ledamöter i styrelsen ges tillfälle att ta del av både fråga och svar.
  - II. Likvidator ersätter styrelsen varmed den har samma rätt till information som styrelsen. EtikU2 p.3.3
  - III. EtikU 2 p.3.6 redogör för att en revisor vid en bolagsstämma är skyldig att lämna den information som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget. Det innebär att det inte räcker om en enskild aktieägare begär information/ställer frågan då begäran måste grundas på ett formellt beslut på stämman. Om det är en fråga om verksamheten som bolagets ledning/styrelse kan svara på bör revisorn vidarebefordra frågan till dessa.

## 5. REVISION – 8 poäng – SVARSFÖRSLAG

ISA 500 Revisionsbevis, avsnittet Tillämpning och andra förtydliganden (A), anges de olika metoderna för att samla in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis:

- I. *Inspektion (ISA 500, A14-16)*  
Exempelvis vid revision av materiella anläggningstillgångar, för att säkerställa existensen genom att inhämta och granska underlag för årets inköp
- II. *Observation (ISA 500, A17)*  
Exempelvis deltagande vid företagets lagerinventering; vi betraktar när bolaget genomför inventeringen och bedömer utifrån detta processens tillförlitlighet
- III. *Extern bekräftelse (ISA 500, A18)*  
Exempelvis begäran om extern bekräftelse från bolagets bank för att verifiera banktillgodohavanden/-skulder
- IV. *Omräkning (ISA 500, A19)*  
Exempelvis kontrollberäkning av företagets semesterlöneskuld eller skatteskuld
- V. *Upprepning av aktivitet (ISA 500, A20)*  
Exempelvis vid granskning av företagets interna kontroll; revisorn kan upprepa genomförda kontrollaktiviteter för att säkerställa att samma resultat nås.
- VI. *Analytisk granskning (ISA 500, A21)*  
Exempelvis en jämförelse av årets snittlön per anställd med föregående års.
- VII. *Förfrågan (ISA 500, A22-25)*  
Exempelvis förfrågan hos företagets jurist om huruvida det finns några pågående tvister alt. förfrågan till bolagens ledning genom ett Uttalande från företagsledningen/ Representation Letter.

## 6. SKATT – 6 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Beräkning av huvud och alternativregeln se nedan.  
Skattemässigt värde enligt huvudregel: 12 712 934 kr  
Skattemässigt värde enligt alternativregel: 10 510 000 kr

Huvudregeln

IB	Skattemässigt värde	✓	14 661 333	(95 350 486 - 45 689 153 - 35 000 000)	1
Tillkommer	Årets inköp	✓	6 500 000	(8 000 000 - 1 500 000)	2
Avgår	Årets avyttringar till försäljningspris		(3 000 000)		3
Beräkningsunderlag			18 161 333		
Restvärde enl. huvudregeln			(70%)	12 712 933	

Kompletteringsregeln

Anskaffningsår	Räk år längd i månader		ANSK	Summa	Restvärde i procent	Restvärde i kronor		
2020	12	✓	6 500 000	6 500 000	80%	5 200 000	4	
2019	12	✓	3 850 000	3 850 000	60%	2 310 000	(4 000 000 - 150 000)	5
2018	12	✓	5 000 000	5 000 000	40%	2 000 000	(6 000 000 - 1 000 000)	6
2017	12	✓	5 000 000	5 000 000	20%	1 000 000	(10 000 000 - 5 000 000)	7
2016	12	✓	2 000 000	2 000 000	0%	0		
2015	12	✓	14 000 000	14 000 000	0%	0		
Saldo enligt HB			36 350 000	36 350 000		10 510 000		
Restvärde enligt huvudregeln				12 712 934				
Restvärde enligt kompletteringsregeln				10 510 000				
Lägsta tillåtna skattemässiga restvärde				<b>10 510 000</b>				
Bokfört värde enligt gällande huvudbok				50 661 333	✓			8
Överavskrivning (i huvudboken)				(35 000 000)				
Ytterligare möjlig överavskrivning (resultateffekt)				(5 151 333)				

Kommentarer

- 1 Ingående skattemässigt värde beräknas (IB ANSK - IB Avskrivning - Avsättning Överavskrivning)
- 2 I årets inköp beaktas endast 6 500 000 kr då detta avser inventarier som köpts in samt kvarstår vid årets slut. En tillgång med anskaffningsvärde om 1 500 000 kr köptes och såldes under året
- 3 Försäljningsvärde om 3 000 000 avseende försäljningen av tillgången som skaffades under 2018
- 4 Se kommentar i punkt 2
- 5 Anskaffningsvärdet minskas med utrangeringar om 150 000 kr
- 6 Anskaffningsvärde justeras genom årets försäljning då den införskaffats under 2018 (minskas med 1 000 000 kr)
- 7 Anskaffningsvärdet minskas med utrangeringar om 5 000 000 kr
- 8 Enligt förutsättningar i uppgift

b) Ytterligare avsättning till överavskrivning om 5 151 333 kr är möjlig enligt beräkning ovan.

## 7. SKATT – 4 poäng – SVARFÖRSLAG

Personalvårdsförmåner regleras i inkomstskattelagen 11 kap 11§ och avser förmåner av mindre värde i syfte att enklare åtgärder ska skapa trivsel i arbetet alternativt lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är frågan om (ej ersättning avseende utfört arbete). Förmånen ska uppgå till mindre värde samt rikta sig till hela personalen för att definieras som en personalvårdsförmån. Det får inte heller vara rabatter, något som kan bytas mot kontanter eller förmåner man får utanför arbetsplatser genom kuponger. Som personalvårdsförmån räknas även förfriskning och enklare förtäring i samband med arbetet och möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård (IL 11:12) varmed friskvårdsbidrag kan ges till personal. Ersättningen är årsbunden och kan inte flyttas från ett år till ett annat. Riktmarke för motionskostnad är vad ett årskort på en enklare motionsanläggning kostar. Inslaget av motion måste dominera. Det är möjligt att ersätta startavgifter i tävlingar men inte utrustning eller personliga medlemsavgifter.

När ovanstående punkter uppfylls är gåvan skattefri för den anställde och avdragsgill för bolaget.

## 8. REDOVISNING – 15 poäng – SVARSFÖRSLAG

Korrekt kalkyl underlag, TO-pålägg

	Verkliga/bokförda kostnader
Lön förmän	1 344 000
Verkliga avskrivningar	1 500 000
Reparation & underh fabriksbyggn o mask	2 000 000
Inköpsavdelningen	1 800 000
<b>Summa</b>	<b>6 644 000</b>

Normalkapacitet	1700 st	prod resurser är planerade och anskaffade för att tillverka detta antal
TO pålägg/st	(6 644 000/1700 st)	3 908

### Varulager kalkyl

	Flishugg	Skogsvagn
Direkt material:		
råmaterial	9 000	8 200
halvfabrikat	2 500	1 000
Direkt lön	5 000	4 000
TO pålägg	3 908	3 908
AO-pålägg (ska inte ingå)	0	0
<b>Anskaffningskostnad</b>	<b>20 408</b>	<b>17 108</b>
Nettoförsäljningsvärde	30 000	24 000

Lager ska värderas post för post till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde:

Artikel	Antal i lager	Ansk v /st	Anskaffn v	Nettoförs. v/st	Nettoförsäljn v	LVP
Flishugg	100	20 408	2 040 800	30 000	3 000 000	2 040 800
Skogsvagn	75	17 108	1 283 100	24 000	1 800 000	<u>1 283 100</u>
						3 323 900
				schabloninkurans 3%		-99 717
					<b>summa</b>	<b>3 224 183</b>

Slutsats: Lager är övervärderat med 558 769 kr (3 782 952 / 3 224 183)

Vägledning kan hämtas från BFAR 2012:1 (K3) kapitel 13 som behandlar varulager. Kapitel 13:7 och framåt behandlar Utgifter för tillverkning.

Anskaffningsvärdet för egentillverkade halv- och helfabrikat bestäms som huvudregel i en efterkalkyl som bygger på periodens verkliga tillverkningskostnader och består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader samt indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av tillverkningskostnaden eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget.

Bland indirekta kostnader ska inräknas verkliga avskrivningar.

Beträffande lånekostnader hänvisas till kapitel 25 i K3. Där framgår att lånekostnader får ingå i anskaffningsvärdet för tillgångar som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. Detta är i normalfallet inte fallet vid tillverkning av varor. Undantag görs för vissa varor där det ingår i tillverkningsprocessen att produkten ska lagras en längre tid för att kunna bli en färdig vara som exempel på sådana varor nämns bl.a. långlagrad ost, vin som ligger i många år på ekfat mm, se 25:6. I exemplet ska ränta inte ingå i tillverkningskostnaden.

Allmänna administrationskostnader som inte är direkt knuten till order ska inte ingå i anskaffningsvärdet. Inte heller ska försäljningsomkostnader ingå i anskaffningsvärdet vilket framgår av kapitel 13:7.

## 9. REDOVISNING – 5 POÄNG - SVARSFÖRSLAG

Vägledning kan hämtas i kapitel 23 i K3 vilken avhandlar intäktsredovisning. Enligt 23.8 ska ett företag redovisa en intäkt från försäljning av varor när följande kriterier är uppfyllda

- A) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen
- B) företaget inte längre har något engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- C) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Motsvarande regler avseende K2 företag är i princip identiska och återfinns i kapitel 6 i K2.

Den avgörande punkten är oftast när väsentliga risker och förmåner övergår från säljaren till köparen. Med *risker* menas bl.a. vem står risken för prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk. Med *förmåner* avses bl.a. vem har förmånen av prisökningar, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt mm.

I redovisningssammanhang är det i regel fraktvillkoren som reglerar när risker och förmåner övergår på köparen. Incoterms är internationellt erkända regler som beskriver vem som bär ansvaret för varan under transporten och fraktklausulerna talar om:

-vem som betalar transport, försäkring och andra kostnader

-till vilken plats transporten ska ske

-om lastning och lossning ingår

-när risken (äganderätten) övergår från säljare till köpare

I uppgiften såldes maskinen med klausulen DDP (Delivered Duty Paid). DDP innebär att säljaren ombesörjer och betalar transport till slutdestinationen samt genomför import av varorna. Säljaren står risken för skador och förluster tills varan nått angiven ort. När säljaren meddelat köparen att varorna levererats överförs risken till köparen. Säljaren står risken under hela transporten. Försäkringar tecknas av säljaren.

I uppgiften hämtades varorna den 28 december för transport till Göteborgs hamn. Från Göteborg ska varorna transporteras till Liverpool sjövägen och därifrån med lastbil till Manchester. Maskinen bedöms ej kunna ha anlänt till köparen före räkenskapsårets utgång 31/12 varmed intäkten ska redovisas nästa räkenskapsår (räkenskapsår = kalenderår).

## 10. AKTIEBOLAGSRÄTT – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Vägledning går att hämta i 25:e kapitlets 13 § där styrelsen genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning



1. när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, eller
2. när det vid verkställighet enligt 4 kap. utökningsbalken har visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning av utmätningsfordringen.

”Skäl att anta” ges genom frågans förutsättningar så bör inte krävas något djupare resonemang om detta.

”Genast” är svårt att definiera och kan inte sägas vara någon definitiv ram att hålla sig inom. Detta beror till stor del på företagsspecifika faktorer som företagets storlek, typ av verksamhet, tidpunkt på året. Genast antyder dock att det rör sig om snäva tidsramar och i förarbetena lämnas en tumregel om en till maximalt två månader som en borte gräns. Detta ska dock ses som en borte gräns, och i de flesta fall får perioden anses betydligt kortare.

Efter att kontrollbalansräkningen upprättats är nästa steg att låta revisor granska kontrollbalansräkningen.

Om Kontrollbalansräkningen kommer visa på förbrukat eget kapital. Då ska styrelsen ”snarast möjligt” kalla till första kontrollstämma (2-6 veckor, vanlig kallelsefrist, 7 kap 20 §), 25 kap 15 §.

Om KBR 1 visar på förbrukat kapital, och den första kontrollstämmas beslutar att driva vidare verksamheten (dvs inte omedelbar likvidation) så inleds nedan frist om 8 månader.

Inom 8 månader ska ny kontrollstämma hållas. Inför denna ska styrelsen ta fram en andra kontrollbalansräkning enligt samma principer som första kontrollbalansräkningen, 25 kap 16 §.

Om styrelsen underlåtit att agera enligt ovan handlingsmönster, dvs (i) i rätt tid upprätta och låta revisor granska KBR 1, (ii) kalla till första kontrollstämma eller (iii) i enlighet med 25:17 ansöka om likvidation, inträder en s.k. medansvarsperiod.

Medansvarsperioden löper till dess styrelsen vidtar försuttna åtgärder, vilket innebär att lägga fram en korrekt upprättad och revisorsgranskad balansräkning på bolagsstämma eller genom att beslut/ansökan om likvidation genomförs.

- b) Ansvarsperioden påbörjas i och med underlåtenheten att inte ta fram kontrollbalansräkning. Vetskapen om att kapitalet så småningom kommer återställas är inte tillräckligt. (ABL 25 kap 18 §)

Konsekvensen av underlåtenheten är att styrelsens ledamöter blir solidariskt betalningsansvariga för bolagets förpliktelser under den period underlåtenheten består (se dock svarsalternativ under a)) enligt 25 kap 18 § 2 st.

Dock gäller enligt 4 st att ansvar inte gäller för ledamot som visar att denne inte varit försumlig. Detta får vi dock ingen uppgift om i frågan.

Avseende revisionsberättelse innebär ett avsteg från ABL i sig grund för anmärkning enligt 9:33 andra stycket andra meningen ABL ”Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen”.

Den omständigheten att tillskott lämnas per balansdagen – med innebörden att årsredovisningen kommer att visa intakt kapital – är i sig inte tillräckligt för att avhjälpa konsekvenserna av avsteg från reglerna om kontrollbalansräkning. Däremot medför framläggandet av en intakt balansräkning på årsstämman att konsekvenserna från tidigare brister (medansvarsperiod och implicit likvidationsplikt) avhjälpas från årsstämman. Det följer av praxis att en årsredovisning kan ersätta en andra kontrollbalansräkning (NJA 2018:858).