

## FARS KUNSKAPSTEST 2023

### SVARSMALL, FÖRSLAG TILL SVAR

---

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

- A) Regler om närstående finns i ISA 550 där det i punkt 10 anges att en närstående part definieras i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om detta fastställer minimikrav eller saknar krav rörande närstående definieras enligt punkten 10 b ii. I Sverige finns definition av närstående i ÅRL 1 kap §§ 8 och 9. (2p)
- B) Närstående delas upp i juridiska personer och fysiska personer där närstående juridiska personer är bolag som ingår i samman koncern, intresseföretag till det rapporterade företaget, eller företag som detta är intressebolag till, gemensamt styrda företag, företag som står under bestämmande eller betydande inflytande av fysisk person som är närstående, företag i vars styrelse eller ledning eller vars moderbolags styrelse eller ledning det ingår en till det rapporterade företaget närstående person, företag som tillhandahåller tjänster åt företagsledningen i det rapporterade företaget eller dess moderbolag. Fysiska närstående är personer som utövar ett bestämmande inflytande eller ett betydande inflytande över det rapporterade företaget, eller är ledamot i styrelsen eller VD eller ledande befattningshavare i företaget eller dess moderbolag. Även fysiska personer som är ekonomisk beroende av eller ingår i samma familj som dessa fysiska personer räknas som närstående. (3p)
- C) Ta del av bolagets rutiner för att hålla ordning på närstående parter. Kontrollera ägare till bolaget i aktieboken. Söka efter andra bolag där bolagets styrelse, VD och ledning ingår i styrelsen eller ledningen. Följa upp vilka bolag som det rapporterade företaget äger aktier i. Bedöma vilka konton som skulle kunna innehålla närståendetransaktioner, som t ex fakturering mellan koncernbolag för management fee eller motsvarande och räntor m m. Informera hela teamet om konstaterade närstående parter, så att de kan hålla ögon och öron öppna efter transaktioner med dessa under revisionens gång. (3p)
- D) Dotterbolagen, Henrik Deblin, An Person, Thomas Bult, Paul Moriarty, Lena Lind, samt eventuella styrelseledamöter i dotterbolagen och närstående personer till alla dessa fysiker, som t ex familjemedlemmar. (2p)

## 2. REVISION – 12 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Väsentlighet vid en revision behandlas i ISA 320. (1p)
- b) Felaktigheter betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans kan väntas påverka de beslut som användare av de finansiella rapporterna fattar med grund i dessa. (Punkten 2) Användaren skall i detta sammanhang antas ha rimlig kunskap om affärsverksamhet, och redovisning, förstå att finansiella rapporter upprättas, presenteras och revideras efter väsentlighetsnivåer, acceptera den inneboende osäkerheten i storleksbestämningar av belopp som bygger på uppskattningar, bedömningar och beaktande av framtida händelser och slutligen fattar rimliga ekonomiska beslut med grund i informationen i de finansiella rapporterna. (Punkten 4) (2p)
- c) Fastställande av övergripande väsentlighet är en professionell bedömning. Praxis i branschen är att som stöd i denna bedömning utgå från nyckeltal och procent av dessa. Exempel på nyckeltal är omsättning, bruttovinst, resultat före dispositioner och skatt, balansomslutning och eget kapital. (2p)
- d) Arbetsväsentlighet skall fastställas i akt och mening att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, samt de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt. (Punkten 11) Enligt tillämpningspunkten A 13 bestäms arbetsväsentligheten så att sannolikheten för summan av icke rättade fel skall överstiga väsentligheten minskas till en lämpligt låg nivå. I praktiken fastställs arbetsväsentligheten till en procentsats, vanligtvis mellan 50 % och 80 % av den övergripande väsentligheten. (2p)
- e) Vad som är väsentligt område eller post att granska definieras inte i ISA. Däremot anger ISA 330 punkten 16 att alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar skall vara föremål för substansgranskning oavsett de bedömda riskerna för felaktigheter. Av ISA 320 punkten 9 framgår att; "Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar, som revisorn bestämmer". Slutligen anges i ISA 501 punkten 4 att revisorn när ett varulager är väsentligt för de finansiella rapporterna skall inhämta tillräcklig och ändamålsenliga bevis rörande varulagrets existens och skick. I praxis har gränsen för vad som är ett väsentligt område fastställts till övergripande väsentlighet eller arbetsväsentlighet eller till en procent av balansomslutningen, vanligen 10 %. (3p)
- f) Bolaget NNN AB uppvisar en relativt stabil omsättning över tid. Resultatet däremot verkar i stor utsträckning påverkas ryckvis av resultat och nedskrivningar kopplade till kapitalplacersaktier. Balansomslutningen bedöms också vara relativt oförändrad över tid. Eget kapital är negativt. Rimlig bedömning är att stöd för beräkning av väsentlighet tas antingen i omsättningen eller balansomslutningen. Bolaget är inte litet, men inte heller stort. Använda procentaster bör anpassas efter detta. (2p)

### 3. REVISION – 8 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Vägledning vad gäller förvaltningsrevision ges i FAR:s rekommendation RevR 209 Förvaltningsrevision. Där anges i punkten 3.9 vad gäller revisorns uttalande om ansvarsfrihet att detta baseras på om ledamot av styrelsen eller VD vid fullgörandet av uppdraget har agerat på något sätt som medför en risk för att bolaget kan lida ekonomisk skada. Skadan behöver inte vara konstaterad utan det räcker med att det finns en risk för att en ekonomisk skada har uppstått eller kommer att uppstå på grund av agerandet. (2p)
- b) Vidare skall enligt punkten 3.14 revisorn vid bedömningen inför sitt uttalande om ansvarsfrihet ta ställning till tre frågor:
- i) Har bolaget lidit eller finns det risk för att bolaget kan komma att lida en ekonomisk skada?
  - ii) Har ledamot eller VD i sitt uppdrag vidtagit handling, uppsåtligen eller av oaktsamhet, alternativt underlåtit att agera?
  - iii) Föreligger orsaksamand mellan skadan eller risken för skada och handlingen, samt är skadan eller risken för skadan en sannolik följd (adekvat) av handlingen? (3 p)
- c) I denna deluppgift har bolaget orsakats en kostnad i form av att de aktier som styrelseledamoten har köpt har gått ned i värde. Vid revisionen måste revisorn nu bedöma om de tre rekvisiten ovan är uppfyllda i detta fall. (2p)
- d) Eftersom det räcker med att en risk för skada skall föreligga och det därmed inte behöver föreligga en konstaterad fara så blir revisorns insats i denna fråga d) detsamma som i fråga c). (1p)

### 4. REVISION / OBEROENDE – 8 poäng – SVARSFÖRSLAG

Enligt förutsättningarna så är NNN AB inte ett stort företag, varför de jävsregler som gäller framgår av ABL kap 9 § 17 p. 4 enligt vilken den är jävig som ”är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver”. Det betyder att inget jäv föreligger i detta fall så länge kunden tillser att någon annan på NNN AB sköter grundbokföringen och att Pricklund & Partners inte är behjälpliga med medelsförvaltningen såsom t. ex betalningar och ej heller bolagets kontroll över detta. Vägledning kan också hämtas i FARs EtikU 6 Redovisningsjäv i vissa företag (byråjäv) (3p)

När det gäller oberoendet får ledning hämtas främst i Revisorslagen 21 a §, men även i IESBAS Etikod kan man finna vägledning. (1p)

I detta fall kan punkten a) om ekonomiskt intresse bli aktuell i det fall att arvodet för konsultinsatsen blir stort i sig självt eller i förhållande till eller tillsammans med revisionsarvodet. Jämför också Etikoden punkt 905.3. (Egenintressehot) (1p)

Vidare kan punkten b) i denna paragraf komma i fråga d v s att "vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet ha lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget". Jämför också Etikoden punkt 950.8 A1 och 525.2 (Självgranskningshot). Motåtgärd mot självgranskningshot är att redovisningstjänster utförs av en medarbetare på byrån som inte ingår i revisionsteamet. (1p)

Enligt Etikoden avsnitt 525 (punkten 525.2) skulle också ett vänskapshot kunna uppstå vid utlåning av personal. Detta kan förstärkas av att Benny har haft uppdraget i 15 år. Därmed skulle eventuellt också punkten d) i Revisorslagens 21 a § aktualiseras nämligen att en nära personlig relation har uppstått mellan Benny och Henrik p g a den långa tid de har arbetat gentemot varandra med anledning av uppdraget. (Jmf IESBAs Etikod avsnitt 540.) (1p)

Slutligen skulle enligt Etikoden 525.2 ett partsställningshot kunna uppstå vid tillfällig utlåning av personal. (1p)

## 5. REVISION / OBEROENDE – 6 poäng SVARSFÖRSLAG

- A) I detta fall finner vi vägledning i Revisorslagen 21 a § punkten 1 a. Det föreligger ett hot mot revisorns oberoende om person har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot). Enligt Etikoden (IESBAs Etikod) punkten 524.5 A1 uppstår ett egenintressehot när en medlem i revisionsteamet deltar i revisionsuppdraget och samtidigt känner till att medlemmen ska eller kan komma att börja arbeta hos kunden någon gång i framtiden. Du bör således antingen tacka nej till erbjudandet eller om du tackar ja meddela Benny så att han kan byta ut dig mot annan medarbetare (Etikoden 524.5 A2.) (2 p)
- B) Även i detta fall uppstår ett egenintressehot enligt Revisorslagens 21 a §. Enligt Etikoden punkt 330.3.A2 ger ett lågt arvode upphov till ett egenintressehot om det är så lågt att det kan vara svårt att utföra uppdraget enligt tillämpliga standarder. Vid låga arvoden skall man enligt Etikoden 330.3 A4 försöka höja arvodet eller låta en lämplig granskare utvärdera utfört arbete. (2p)
- C) I det fall du väljer att åka med privat så blir Etikoden avsnitt 340 och 420 tillämpliga. Enligt punkterna 340.2 och 420.2 kan gåvor och gästfrihet ge upphov till egenintresse-, vänskaps eller skrämshot. I detta fall bedöms arbetsinsatsen efter utvärdering enligt Etikoden 340.9.A3 så ringa att erbjudandet att få åka med på resan gratis får anses som en gästfrihet som påverkar oberoendet. Du bör tacka nej. (1p)
- D) I detta fall får gåvan anses vara av ej ringa natur och tolkningen blir analog med svaret i C). Du bör tacka nej till gåvan. (1p)

## 6. REVISION – 8 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a) Företagsledningens bristande intresse av att rekrytera personal med tillräcklig kompetens för jobbet som ekonomichef tyder på en risk kopplat till kontrollmiljön, se ISA 315 punkt 21, alltså en brist i intern kontroll. (2p)
- b) Risken uppfyller kriterierna för att vara en risk på rapportnivån, alltså att svag kompetens på ekonomiavdelningen kan leda till fel som kan påverka många poster och påståenden. (ISA 315 punkt A193-A195). Enligt ISA 315 punkt A193 kan det då krävas ett övergripande svar i enlighet med ISA 330, punkt 5, som i sin tur hänvisar till ISA 330 punkt A1-A3, där det finns följande exempel på hur en revisor kan möta denna typ av risk:
- att understryka för uppdragsteamet vikten av att förhålla sig professionellt skeptisk,
  - att utse mer erfaren personal eller personal med särskild skicklighet eller använda specialister,
  - ändringar av art, tidpunkt och omfattning av ledning och övervakning av medlemmarna i uppdragsteamet samt genomgång av utfört arbete,
  - att öka inslaget av oförutsägbarhet i valet av fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras,
  - förändringar av den övergripande revisionsstrategin enligt kraven i ISA 300, eller planerade granskningsåtgärder, och kan innefatta förändringar av
    - revisorns fastställande av arbetsväsentlighet enligt ISA 320,
    - revisorns planer för att testa kontrollernas funktion, och hur övertygande revisionsbevisen behöver vara för att stödja revisorns plan på att förlita sig på kontrollernas funktion, i synnerhet när revisorn har identifierat brister i kontrollmiljön eller företagets övervakningsaktiviteter,
    - karaktär, tidpunkt och omfattning av substansgranskningarna. Det kan t.ex. vara lämpligt att utföra sådana åtgärder vid datumet för de finansiella rapporterna eller nära detta, när risken för väsentliga felaktigheter bedöms vara högre

Därutöver kan det enligt ISA 315 punkt A194 även påverka risken för väsentliga fel på påståendenivån. (6p)

## 7. SKATT – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

Vi utgår från det redovisade resultatet före skatt och får följande beräkning:

Resultat före skatt	- 1 800
Ej avdragsgill reservering osäker kundfordran	100
Ej avdragsgill nedskrivning kapitalplaceringsaktier	2 900
Förlust kapitalplaceringsaktier som hamnar i fållan	100
Återföring av äldre periodiseringsfond görs med 104 %	12
Schablonintäkt på ingående periodiseringsfond	<u>10</u>
Att beskatta	1 322
Skatt 20,6 % på skattepliktigt resultat	272

Kommentar:

Den kundförlust som avser bolag i konkurs anses konstaterad, men reservering av den gamla kundfordran om 100 bedöms som ej avdragsgill. (Om den skrivande på bra sätt motiverar att fordran om 100 varit föremål för krav och inkasso och därmed bedöms som avdragsgill, så kan det även ge poäng om den ej återläggs som ej avdragsgill beräkningen. (2p)

Nedskrivning av kapitalplaceringsaktier är en ej realiserad förlust och således ej avdragsgill. (2p)

Förlust på kapitalplaceringsaktier hamnar i den sk fållan och kan endast kvittas mot framtida vinster på kapitalplaceringsaktier, varför den här återläggs som ej avdragsgill. (2p)

Periodiseringsfonder avsatta efter den 31 december 2018, men före den 1 januari 2021 återföres med 104 %. 100 % om 300 har redan påverkat resultatet om – 1 800 varför i skatteberäkningen "återläggs" ytterligare 4 % eller 12. (2p)

Schablonintäkt skall räknas på ingående periodiseringsfond med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret, vilken var 1,94 %. 1,94 % på 500 blir 9,7, vilket ovan avrundats till 10. (2p)

## 8. SKATT – 4 poäng – SVARSFÖRSLAG

Det finns två olika möjligheter för att få omedelbart skattemässigt avdrag för ett inventarium.

Den första är inventarier av mindre värde där gränsen för inkomståret 2023 är 26 250 kr exklusive moms, vilket motsvarar ett halvt prisbasbelopp. Henriks inköp motsvarar 23 996 kr exklusive moms. Här måste bedömning också göras om ett inköp består av flera inventarier med ett naturligt samband. I så fall skall dessa ses som en enhet, vilket i Henriks fall i så fall skulle innebära att de tio datorerna sågs som en enhet med ett anskaffningsvärde om 262 500 kr. Tio fristående datorer, med tio olika användare, kan rimligen inte ses som en enhet, varför de tio datorerna kan kostnadsföras direkt enligt denna regel. (2p)

Den andra är inventarier med ekonomisk livslängd som är kortare än tre år, vilka får tas som kostnad direkt. Här får man således göra en bedömning av förslitning och hur snabbt tekniken i datorerna åldras. (1p)

Ovan regler återfinns i Inkomstskattelagens 18 kap 4 §. (1p)

## 9. REDOVISNING – 12 poäng – SVARSFÖRSLAG

Enligt BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) punkten 2.12 så skall ett företag rätta ett fel i den årsredovisning som upprättas närmast efter upptäckten av felet. (3p)

Av kommentaren till punkten 2.12 i K2 framgår att jämförelsesiffrorna ej skall räknas om, men att om rättelsen innebär att principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter ändras, så skall företaget lämna upplysningar i not om den bristande jämförbarheten. Enligt 5 kap 19 § i ÅRL så skall företaget lämna upplysningar om intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst. (3p)

Skulle rättelsen innebära att redovisad omsättning varierar mer än 30 % jämfört med föregående år, så måste företaget också kommentera detta i flerårsöversikten i förvaltningsberättelsen. (K2 punkten 5.5) (3p)

För övrigt skall i förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. (ÅRL 6 kap 1 § andra stycket) I kommentar till punkten 5.3 i K2 anges här som exempel rättelse av fel från tidigare år. Därmed bör rättelsen och dess påverkan på resultat och ställning också beskrivas i förvaltningsberättelsen. (3p)

## 10. REDOVISNING – 8 POÄNG – SVARSFÖRSLAG

I detta fall tar vi ledning i BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) punkten 2.11.

- a. Konkursen bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen, varför kundfordan skall reserveras som osäker (skrivs ned.) i sin helhet, d v s reserveringen skall ökas från 50 % till 100 % av fakturabeloppet exklusive moms. (2p)
- b. Detta avser inte ett förhållande som förelåg på bokslutsdagen varför det bokförda värdet på aktierna inte skall skrivas ned. (Redovisas således enligt lägsta värdets princip till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. (Jmf ÅRL 4 kap 9 § och K2 punkt 9.7.)) Däremot skall nedgången i värde om det är ett större belopp enligt K2 punkt 18.20 b redovisas i noten "Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut." Av ÅRL 5 kap 22 § framgår att det i not skall lämnas upplysningar om händelser efter balansdagen. (2p)
- c. Enligt K2 punkterna 11.12 och 15.5 får ett aktieägartillskott där utfästelsens lämnas efter räkenskapsårets utgång, men innan årsredovisningen är upprättad redovisas per balansdagen. (2p)
- d. Stämningen från fackföreningen bekräftar ett förhållande som förelåg på balansdagen, varför detta kan komma att påverka balansräkningen per bokslutsdagen. NNN AB måste här göra en bedömning av sannolikheten för att man kan komma att behöva betala ett skadestånd. Beroende på hur sannolikheten bedöms kan det därmed röra sig om att det skall redovisas som allt från en skuld eller avsättning i balansräkningen till en eventualförpliktelse i not. (2p)
- e.

## 11. REDOVISNING – 4 poäng - SVARSFÖRSLAG

Enligt BFNAR 2016:10 (K2) punkten 10.4 får en egenupparbetad immateriell tillgång inte redovisas som tillgång trots att det finns vissa sådana möjligheter enligt ÅRL 4 kap 2 §. Med egenupparbetad immateriell tillgång förstås även en tillgång som består av både en förvärvad och en egenupparbetad del. Enligt kommentaren till punkten 10.4 framgår att detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter, som har utfört arbetet. (3p)

Därmed skall svaret vara att NNN AB, som ju tillämpar K2, inte kan bokföra utgifterna för det nya affärskonceptet som en immateriell tillgång. (1p)



## 12. AKTIEBOLAGSRÄTT – 10 poäng – SVARSFÖRSLAG

- a. Reglerna återfinns i ABL 25 kap 13 §. Det åligger bolagets styrelse att när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning. Om KBR utvisar att bolagets eget kapital understiger halva det registrerade aktiekapitalet skall styrelsen snarast möjligt kalla till en bolagsstämma (första kontrollstämman), vilken skall pröva om bolaget skall gå i likvidation. (25 kap 15 §) Om denna stämma bestämmer att fortsätta bolagets drift skall inom åtta månader från den första stämman en ny stämma hållas för att på nytt pröva om bolaget skall gå i likvidation (andra kontrollstämma). Inför denna stämma skall styrelsen låta upprätta en ny kontrollbalansräkning och låta bolagets revisor granska den. (25 kap 16 §). Vid denna andra stämma måste eget kapital uppgå till minst det registrerade aktiekapitalet för att undvika likvidation.

I det fall att en andra stämma inte hålls eller i det fall att denna trots att aktiekapitalet inte är återställt inte beslutar att bolaget skall gå i likvidation, så skall allmän domstol besluta att bolaget skall gå i likvidation. Det åligger styrelsen att ansöka om detta hos tingsrätten (25 kap 17 §.) Om styrelsen underlåter att upprätta kontrollbalansräkning, sammankalla första kontrollstämma eller ansöka om att bolaget skall gå i likvidation enligt 17 § så svarar styrelsens ledamöter solidariskt för förpliktelser som uppkommer under den tid som underlåtenheten består. (3p)

- b. Det finns ett antal regler i ABL som ger minoritetsaktieägare möjlighet till insyn eller påverkan. Enligt ABL 7 kap 36 § så har aktieägare i bolag med högst tio aktieägare möjlighet att ta del av räkenskaper och andra handlingar i den omfattning som kan behövas för att aktieägaren skall kunna bedöma bolagets ställning och resultat. Aktieägaren får också ta med sig ett biträde eller sända ett ombud i sitt ställe. Enligt ABL 9 kap 9 § får en aktieägare till minst 10 % av samtliga aktier i bolaget ansöka hos Bolagsverket om att en minoritetsrevisor utses. Enligt 18 kap 11 § får en minoritet av ägare om minst 10 % av samtliga aktier begära att utdelning skall ske med hälften av vad som återstår av årets vinst efter avdrag för balanserad förlust och belopp som enligt lag skall avsättas till bundet eget kapital och belopp som enligt bolagsordningen skall användas för något annat ändamål än utdelning till aktieägarna. Sedan finns också en generell inskränkning i bolagsstämmans beslutanderätt i 7 kap 47 § där det anges att stämman inte får fatta beslut som är ägnat att ge en otillbörlig fördel åt en aktieägare eller någon annan till nackdel för bolaget eller någon annan aktieägare. (4p)

- c. Uppgifter, behörighet och andra regler för VD återfinns i ABL 8 kap §§ 27 – 34 och ABL 8 kap 36 §. Här framgår att VD skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer. VD får också utan styrelsens bemyndigande vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanligt slag eller av stor betydelse om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet. VD har också ansvar för att bolagets bokföring fullgörs i enlighet med lag och för att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt. (§ 29) VD får alltid företräda bolaget och teckna dess firma när det gäller uppgifter som han eller hon får sköta enligt 29 §. (36 §) En verksamhetschef har endast den behörighet som han eller hon ges i beslut fattade av styrelsen. Verksamhetschefen kan utses till särskild firmatecknare enligt reglerna i 8 kap 37 §. Han får dock då full firmateckningsrätt och inte bara som en VD rätt att teckna firma för löpande ärenden. I övrigt kan frågor och ärenden delegeras till honom och han lär då kunna sköta dem grundat i det som kallas ställningsfullmakt. (3p)