

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del II

Maj 2009

© Revisorsnämnden 2009

3. Indu-Teknik AB

Deluppgift 3.1

Vägledning för riskbedömning och granskning av intern kontroll finns i RS 400 Riskbedömning och intern kontroll, bl. a p 31 och 47.

Inköpsrutinen:

Att jag bedömt kontrollrisken som låg innebär att jag i hög grad kan granska kontroller för att söka stöd för min bedömning. Detta kan innebära att detaljgranskningens omfattning kan minska och att inriktningen fokuseras på kontrollmiljö och uppdatering av vår kunskap om bolaget, granskning av företagets interna kontroller samt analytisk granskning. Granskning av kontroller kan i hög grad utföras under löpande år. Viss substansgranskning, t ex i form av analytisk granskning, måste utföras vid bokslutet, men totalt sett bör granskningen kunna minska i omfattning och göras effektivare än om vi enbart gjorde detaljgranskning i bokslutet.

Exempel på granskningsmoment i bokslutsgranskningen:

- Analysera bruttovinst och lageromsättningshastighet per produktgrupp och jämför med tidigare period samt utveckling (trend) över tiden.
- Kontrollera att attest av inköpsfakturor och representation har gjorts av behörig person enligt attestordning.
- Kontroll av att beställare och den som bokför inte är densamma som utanordnare av betalning.
- Kontroll över att förändringar av fasta data i leverantörsregister bara görs av behöriga personer och inte kan ändras utan att förändringarna sparas i en logg-fil
- Granska att utbetalningar alltid godkänns av två personer i förening

Försäljningsrutinen:

Att jag bedömt kontrollrisken som medel och därmed delvis valt att sätta tillit till kontroller gör att detaljgranskningens omfattning är relativt låg och att inriktningen till viss del fokuseras på kontrollmiljö och vår kunskap om bolaget, till viss del på granskning av kontroller, viss del detaljgranskning av transaktioner och saldon samt viss del analytisk granskning.

Exempel på granskningsmoment i bokslutsgranskningen:

- Kontrollera att avstämningar kundreskontra kontra huvudbok utförs regelbundet.
- Kontrollera att rutiner för utfärdande och godkännande av kreditfakturor efterlevs.
- Utför kundsaldoförfrågan och bedöm om svarsfrekvensen är rimlig
- Gör en åldersanalys av förfallna kundfordringar samt jämför reserveringar för kreditförluster och faktiskt utfall kreditförluster
- Rimlighetsbedöm intäkter per kund samt gör trendanalyser

Lönerutinen:

Att jag bedömt kontrollrisken som hög och därmed valt att inte sätta tillit till kontroller gör att detaljgranskningens omfattning ökar och att inriktningen fokuseras mot substansgranskning, dvs i hög grad detaljgranskning av transaktioner och saldon i nära anslutning till balansdagen samt viss del analytisk granskning.

Exempel på granskningsmoment i bokslutsgranskningen:

- Analytisk granskning av total lönekostnad och sociala avgifter i förhållande till föregående år och kända förändringar, t ex förändring av antal anställda, genomsnittlig löneökning och förändring av sociala avgifter.
- Stickprovskontroll av att beslutad lön överensstämmer med attesterad grundlönelista.
- Stickprovsvisa kontroller av beräkning av semesterlöneskuld
- Stickprovsvis avstämning av lönelista mot utbetalda löner under en löneperiod.
- Registeranalys av löner för att t ex identifiera onormalt höga utbetalningar, fiktiva anställda, etc. Resultatet av registeranalyserna följs upp med ansvarig.

Deluppgift 3.2

		Svar	Motiv
1	Delar av bolagets inköp av råvaror görs i dollar. Dollarkursen har ökat till 9 kr i slutet av året. Senaste inköpen gjordes i juli, då dollarkursen överensstämde med standardkursen. En stor del av dessa inköp finns kvar i lager den sista december	Inte påverkas	Värdering skall ske till det lägsta av anskaffnings- respektive återanskaffningsvärdet varför ingen påverkan skall ske på innevarande lager då kursen stiger. Utländsk valuta räknas om till valutakursen vid den tidpunkt transaktionen bokförs. (BFNAR 2000:3, p 3.2.1)
2	Mängdrabatt erhålls från en leverantör i förhållande till gjorda inköp och regleras efter årets slut. Rabatten har höjts betydligt jämfört med föregående år	Sänkas	Tillverkningskostnaden minskar och lagervärdet ska minskas (BFNAR 2000:3, p 3.2.1)
3	En genomgång av produktionsprocessen har lett till effektiviseringar i produktionen	Sänkas	Leder till lägre produktionspriser vilket ger sänkta lagervärden
4	Orderingången har minskat. Detta har inneburit en volymminskning till 70%, jämfört med normalvolym 80% av maximal kapacitet	Inte påverkas	Normal volym ska användas vid beräkning (BFNAR 2000:3, p 4.2). Lagervärdet ändras ej då kalkylen utgår ifrån normalkapacitet. Negativ pålaggsdifferens ska belasta periodens resultat.
5	Kostnader för nya datasystem har ökat administrationskostnaderna	Inte påverkas	Allmänna administrationskostnader räknas inte in i lagervärdet (BFNAR 2000:3, p 4.2)
6	Två anställda i bolaget har arbetat heltid med utveckling och framtagande av ett nytt verktyg för produkten. Verktyget har ännu ej tagits i bruk.	Inte påverkas	Ännu ej i bruk, kalkylerna får justeras när så sker (BFNAR 2000:3, p 4.2)

BFNAR 2000:3 behandlar redovisning av varulager.

Deluppgift 3.3

- a. Polisanmälan är ej aktuell från min sida eftersom anmälan om misstanke om brott endast avser VD och styrelseledamöter, inte övriga anställda. Beslutet om eventuell polisanmälan är bolagets. Anmälan om misstanke om brott hanteras i ABL 9 kap 42 §.
- b. Bedrägeriet är inte i sig en anledning till anmärkning i revisionsberättelsen. Om det framkommit allvarliga brister och svagheter i rutiner och processer kan det dock vara möjligt att en anmärkning ska göras avseende styrelsens förvaltning. Bedrägerierna har kunnat genomföras genom att manipulera ingående moms-kontot, d v s bolaget har erhållit återbetalning/avräkning av ingående moms som det inte varit berättigad till vilket kan leda till anmärkning avseende betalning av skatter i rätt tid och med rätt belopp.
- c. Det är företagsledningen som har ansvaret för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel (RS 240 p 5 och 6). Som revisor är jag skyldig att följa ABL 9 kap 34 §, d v s granska att skatter och avgifter har betalats i rätt tid, m m. Av detta följer att jag kan komma att bli ansvarig för en felaktigt avgiven revisionsberättelse om jag inte anmärkt på sådana brister. Om ingående moms redovisats med fel belopp ska jag överväga att anmärka på detta i revisionsberättelsen. Jag bör även överväga att utöka min granskning utifrån risken för kvarstående fel.
- d. Som revisor bör jag exempelvis ha:
 - diskuterat risken för oegentligheter och fel med bolaget, inklusive VD, vid ett inledande planeringsmöte med kunden
 - varit uppmärksam på förhållanden och/eller händelser som ökar risken för oegentligheter och fel i samband med planering och genomförande av uppdraget (RS 240)
 - granska behörigheter till samtliga bankkonton med avseende på att ingen på egen hand kan genomföra samt attestera betalningar/överföringar
 - utföra registeranalys av kassatransaktioner bokförda mot ingående moms-kontot.
 - Granska väsentliga manuella bokföringsorder

Deluppgift 3.4

- a. VD har uppsåtligen förfarit brottsligt och regelverket för revisorns åtgärder vid anmälan av brott blir tillämpligt. Eftersom styrelsen har polisanmält brottet behöver jag inte göra någon anmälan till åklagare och jag behöver inte heller avgå som revisor (ABL 9 kap 44 §). Eftersom beloppet är väsentligt och eftersom VD uppsåtligen orsakat bolaget skada väljer jag att avstyrka ansvarsfrihet för VD. Se bilaga för revisionsberättelsen.
- b. Här måste jag ta ställning till värderingen av varulagret utan att vare sig jag eller bolaget har tillräckligt med information för att kunna göra ett definitivt ställningstagande avseende den situation som uppstått. Bristen på information leder till att bolaget måste göra bästa möjliga bedömning av situationen och jag måste ta ställning till denna. Jag vet att produkterna i vilka komponenterna ingår har en genomsnittlig livslängd på tre år och att efterfrågan just nu är mycket låg. Det kan dock vända. De produkter som ligger i lager har tillverkats i december 2008 och får antas vara kuranta. Det föreligger inga indikationer på felaktig värdering. Lagervärdet avseende komponenterna motsvarar per 31 december 2008 8% av bolagets färdigvarulager och 4% av det totala varulagret. Per balansdagen fanns inga

indikationer på att nedskrivningsbehov förelåg. Jag anser att det kan vara för tidigt att ta ställning till ett definitivt nedskrivningsbehov. Mitt ställningstagande är att resultatet för 2008 inte ska påverkas och att det inte finns någonting att anmärka på i revisionsberättelsen m a p redovisningen av varulager. Uppföljning måste ske i kommande period. (RR 26, p 6)

- c. Det belopp som jag har att ta ställning till är skatten på 151 214 som var den felaktigt kostnadsförda ingående moms. Skatteeffekten på denna är 42 339 det är inte ett väsentligt belopp i förhållande till bolagets resultat och ställning och därför föranleds ingen anmärkning om detta i 2008 års revisionsberättelse. Vad gäller momsen yrkar bolaget på avdrag med 151 214 att återbetalas under 2009 vilket innebar att det fanns en ej redovisad fordran på staten i bokslutet 2008. Detta är inte heller ett väsentligt belopp och föranleder därför ingen korrigerig. ABL 9 kap 34 § reglerar när revisorn ska anmärka i revisionsberättelsen i det fall bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att
- a. göra skatteavdrag
 - b. anmäla sig för registrering
 - c. lämna skattedeklaration eller
 - d. i rätt tid betala skatter och avgifter

I fallet med Indu-Teknik AB handlar det inte om att inte ha betalat i rätt tid utan tvärtom har Indu-Teknik AB "lånat ut" pengar till skattemyndigheterna. Min slutsats blir att revisionsberättelsen inte ska innehålla någon anmärkning.

4. KitchArt Group AB

Deluppgift 4.1

Bruttovinstmarginal

Definition: Bruttorelseresultat (fakturerings/omsättning minus kostnad sålda varor) i procent av periodens fakturerings.

Problem: Denna marginal visar hur stor del av faktureringen som blivit över för att täcka övriga kostnader. Om bruttovinsten har minskat mot föregående år kan det tyda på problem för bolaget att ta ut rätt priser (lönsamhetsproblem). Det kan även indikera att lagret är/har varit felaktigt värderat. Lagerinventeringen kanske inte har varit korrekt. Kostnad sålda varor har blivit felaktig eller inköpen har blivit dyrare. För bolag med verksamhet utomlands kan det även indikera att valutakursen utvecklats negativt under året – utländska varor kostar mer än tidigare.

Påverkan på revisionen: Då bolaget är satt under lönsamhetspress måste jag följa den löpande utvecklingen mer ingående och vara uppmärksam på eventuella problem med fortlevnad. Det kan också finnas anledning att vara mer uppmärksam på fel i redovisningen, t ex avseende varulagervärdering eller periodiseringar av intäkter och/eller kostnader. Uppmärksamhet bör riktas mot ovanliga transaktioner och bokföringsorder i samband med bokslutet. Jag bör också söka förklaringar till varför priser minskar och kostnad såld vara har ökat. För att ytterligare öka precisionen i min analytiska granskning bör jag disaggregera underlagen för min analys, t ex på produktgrupp, och även titta på utvecklingen över tiden för att fånga upp trender och svängningar som jag sedan söker förklaring till.

Varulagrets omsättningshastighet

Definition: Kostnad sålda varor i relation till genomsnittligt lagervärde under perioden.

Problem: Minskad omsättningshastighet indikerar lägre försäljning än förväntad (d v s bolaget bygger lager) och ökad risk för inkurans i varulagret. Kan också tyda på felaktig värdering av varulagret (minskad omsättningshastighet indikerar för högt lagervärde).

Påverkan på revisionen:

Risken för inkurans ökar och utökad granskning kommer därför att krävas kring bl a värderingen av varulagret i bokslutet.

Soliditet

Definition: Eget kapital inklusive minoritetens andel i procent av balansomslutningen.

Problem: Det vanligaste måttet på den finansiella styrkan och anger hur stor andel av tillgångarna som är finansierade med eget kapital, det vill säga hur finansiellt stabilt företaget är.

Soliditeten beskriver företagets långsiktiga betalningsförmåga och är en av flera viktiga parametrar i samband med att företaget diskuterar med banken om upptagande av nya lån. En låg soliditet visar att bolagets tillgångar till stor del finansieras av lånat kapital. En nedgång i soliditeten kan leda till att bankernas utlåningsbenägenhet minskar och därigenom att företaget får svårigheter med att låna de pengar som kan behövas för verksamheten. När företaget går med förlust minskar det egna kapitalet och soliditeten minskar. På så sätt är soliditeten en indikation på bolagets förmåga att klara förluster.

Påverkan på revisionen:

En stadigt sjunkande soliditet indikerar att bolaget har problem med såväl lönsamhet och betalningsförmåga och jag måste följa utvecklingen löpande. I ett ogynnsamt läge kan det bli frågan om kontrollbalansräkning och/eller insolvensproblem samt fråga om fortlevnad.

Deluppgift 4.2

Jag tar del av styrelsens motiverade yttrande med avseende på om den föreslagna utdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i ABL 17 kap 3 § (försiktighetsprincipen). För att kunna bedöma om utdelning är försvarlig så utför jag även ett antal andra granskningsåtgärder. I dessa ingår bl. a att

- läsa de senaste styrelse- och ledningsprotokollen
- ta del av och rimlighetsbedöma resultat- och likviditetsprognosen för det närmaste året
- ta del av strategier och framtidsplaner för de närmaste 3 – 5 åren
- följa upp utvecklingen så här långt under det nya räkenskapsåret, resultatmässigt och likviditetsmässigt
- följa upp och bedöma tillförlitligheten i tidigare budgets och prognoser
- diskutera framtiden med styrelse och ledning

Dessa granskningsmoment ger sammantaget mig tillräckligt med information för att kunna bedöma huruvida utdelningsförslaget är rimligt eller inte i ett kortare och ett längre perspektiv.

Deluppgift 4.3

Av RS 560 framgår att efter det att revisionsberättelsen undertecknats har revisorn inte någon skyldighet att utföra några granskningsåtgärder, d v s det krävs ingen aktiv åtgärd från revisorn. Om revisorn däremot blir medveten om ett förhållande, som om det hade varit känt den dag revisorn undertecknade revisionsberättelsen, skulle ha kunnat föranleda revisorn att lämna en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen så måste revisorn agera. Jag har fått information avseende förhållanden som har relevans för den tidigare avlämnade årsredovisningen och revisionsberättelsen. Om jag haft denna kunskap vid tidpunkten för avlämnandet av revisionsberättelsen skulle det ha påverkat mitt uttalande om tillstyrkandet av vinstdispositionen. Jag ska därför överväga att avlämna en ny revisionsberättelse.

Årsredovisningen och revisionsberättelsen har hållits tillgänglig för aktieägarna vilka utgörs av VD och en av styrelseledamöterna. Bolaget avser inte att göra några justeringar i årsredovisningen. Jag avser att avge en ny revisionsberättelse och underrättar de personer, som är ytterst ansvariga för ledningen av företaget (VD och styrelseledamöterna, d v s aktieägarna och en extern styrelseledamot) om att årsredovisningen och min tidigare avlämnade revisionsberättelse inte får användas tillsammans. Därmed har jag försäkrat mig om att bolaget och aktieägarna är medvetna om situationen. Jag utfärdar en ny revisionsberättelse av vilken det framgår att den ersätter tidigare lämnad berättelse. Jag överväger även att utnyttja min rätt enligt ABL 9 kap 40 § att närvara på stämman.