

SVARSMALL
REVISORSEXAMEN
Del I

December 2009

© Revisorsnämnden 2009

1. EtnasSicherheit AB

Deluppgift 1.1

- a. I samband med att jag prövar mitt oberoende inför antagandet av ett uppdrag bör jag även vidta åtgärder relaterade till lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism som trädde i kraft den 15 mars 2009. Som revisor ska jag vidta grundläggande åtgärder för att uppnå kundkännedom vilket bl a innebär kontroll av kundens identitet, verklig huvudmans identitet och affärsförbindelsens syfte. Undantag från dessa bestämmelser görs bl a för noterade bolag. Skärpta åtgärder ska vidtas om risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism bedöms som hög. Avseende EtnasSicherheit kan jag förlita mig på de åtgärder som utförts av min schweiziska kollega om jag enkelt kan få ta del av hennes bedömning. I annat fall behöver jag utföra identitetskontroll, förvissa mig om den verkliga huvudmannens identitet samt dokumentera affärsförbindelsens syfte.
- b. Jag kan alltid tacka nej till ett uppdrag. Inför acceptans av ett uppdrag ska jag överväga om jag kan åta mig det, d v s om jag har rätt kompetens, om det föreligger något hot mot mitt oberoende eller annat skäl för att jag inte ska åta mig uppdraget. Det finns inget regelverk som kan tvinga mig att acceptera ett uppdrag som revisor. Även ett uppdrag som t ex minoritetsrevisor, där länsstyrelsen förordnar revisorn, måste föregås av revisorns samtycke till att åta sig uppdraget.
- c. Ändringar i 9 kap 22§ ABL avseende förtida upphörande av en revisors uppdrag trädde i kraft den 1 juli 2009. Numera krävs det saklig grund för att den som har utsett revisorn skall kunna entlediga revisorn före mandatperiodens utgång, d v s före slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet (se 9 kap 21 § ABL) Vad som är saklig grund definieras inte närmare i lagen eller dess förarbeten. Liksom tidigare kan en revisor själv välja att avgå i förtid. När revisorns uppdrag upphör i förtid måste revisorn fullgöra vad som föreskrivs i 23 och 23 a §§ ABL. Av 23 § framgår att en revisor vars uppdrag upphör i förtid måste, oavsett om det är fråga om eget utträde eller klientens entledigande, anmäla detta för registrering hos Bolagsverket och lämna en redogörelse för sina iakttagelser. Rev U 1 E innehåller mer detaljerad vägledning kring anmälningskyldighet vid förtida avgång.

Deluppgift 1.2

- a. Jag förklarar för Peter att RS 210 Villkor för revisionsuppdrag ger vägledning med avseende på hur revisorn definierar villkoren för uppdraget med kunden. Uppdragsbrevet dokumenterar och bekräftar att revisorn åtar sig uppdraget samt revisionens syfte och omfattning, revisorns ansvar gentemot kunden, kundens ansvar och formen för rapportering. Uppdragsbrevet kan även omfatta andra tjänster än revision men det kan ibland vara lämpligt att skriva särskilda uppdragsbrev för fristående rådgivning av mer betydande omfattning.
- b. Jag förklarar också för Peter att vad avser lagstadgad revision är det ABL som avgör villkoren för uppdraget. Det är endast inom denna ram som revisorn och kunden kan göra särskilda överenskommelser avseende uppdraget. Vad avser lagstadgad revision kan alltså ingen beloppsmässig ansvarsbegränsning göras genom uppdragsbrevet. När det gäller revisorns ansvar gentemot tredje man följer av 29 kap. 1 och 2 §§ ABL att revisorn är ansvarig endast om skadan uppkommit genom överträdelse av ABL, ÅRL

eller bolagsordningen. Vad gäller fristående rådgivning är det upp till parterna att komma överens om villkoren, inklusive beloppsmässiga ansvarsbegränsningar.

Deluppgift 1.3

- a. Redovisning i det svenska bolaget - Huvudregeln är att om utgifterna är av sådant slag att de har ett bestående värde för hyresgästen så får de aktiveras och skrivas av över den tid som återstår till dess att hyresförhållandet kan antas upphöra. Är fastigheten avsedd att endast användas ett par år får utgifter för ny-, till, eller ombyggnad kostnadsföras direkt om detta inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av bolagets resultat och ställning. Eftersom Etablering AB har endast för avsikt att nyttja fastigheten till och med december 2011 varför utgifterna kan kostnadsföras direkt i enlighet med god redovisningssed. Den kompensation som fastighetsägare erbjuder sig att betala ska reducera avskrivningsunderlaget alternativt minska kostnaden då den är känd till belopp och sannolik (BFN U 92:4).

Redovisning för rapportering till moderbolaget – Enligt IAS 16 p 6 b ska materiella anläggningstillgångar redovisas i balansräkningen om de förväntas användas under mer än en period. Det avskrivningsbara beloppet är utgifterna minskade med kompensationen från fastighetsägaren. Hänsyn ska även tas till eventuellt bedömt restvärde.

- b. För ny-, till- och ombyggnad ska hyresgästen dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningssavdrag, i normalfallet med högst 5% per år. Är byggnaden eller markanläggningen avsedd att användas bara ett fåtal år, får dock hela utgiften dras av omedelbart (IL kap 19 § 26). Den kompensation som erhålls från fastighetsägaren ska tas upp som kostnadsminskning, om den är känd till belopp och sannolik, om investeringen kostnadsförs direkt eller dras av från anskaffningsutgiften om investeringen aktiverats (IL kap 19 § 28).

Deluppgift 1.4

Jag överväger vad skälen kan vara till transaktionerna och tar del av Etik U 11 Tillämpning av penningtvättslagen som vägledning. Enligt penningtvättslagen ska revisorn granska transaktioner som skäligen kan antas utgöra penningtvätt. Det måste dock föreligga någon konkret omständighet avseende den aktuella transaktionen som utlöser skyldigheten att granska den närmare. Exempel kan vara betalningar eller transaktioner som avviker från det normala och som kan antas sakna motiv eller ekonomiskt syfte vilket är fallet här. Oklarheterna vad gäller ägarförändringarna i det schweiziska bolaget är ytterligare anledning till att misstänka penningtvättstransaktioner. Jag har som revisor en uppgiftsskyldighet och jag underrättar finanspolisen utan dröjsmål genom min byrås juristenhet, alternativt de externa jurister som byrån anlitar. Generellt meddelandeförbud gäller, d v s jag får inte röja för kunden eller någon utomstående att misstanke finns alternativt att finanspolisen underrättats. Jag utför en förnyad riskbedömning avseende uppdraget och avväger om jag ska avgå som revisor.

2. Twittra AB

Deluppgift 2.1

Jag konstaterar att varulagret är en väsentlig post och att jag därför ska närvara vid fysisk varulagerinventering av såväl centrallager och butiker (se RS 501 Revisionsbevis). Genom närvaro vid inventering erhålls revisionsbevis främst för räkenskapspåståendet existens, men även för värdering, fullständighet och mätning. Genom närvaro vid inventeringen erhålls också en god uppfattning om hur bolagets rutiner följs och den ordning och reda som råder (kontrollmiljö).

Kontrollrisken och den inneboende risken har bedömts som medium vilket gör att jag i hög grad kan förlita mig på en kontrollbaserad granskning. Jag kommer att säkerställa att det systemstöd som finns är adekvat, inklusive generella IT-kontroller.

Vad avser centrallagret i Mälardalen kommer jag sannolikt inte att få någon täckning genom att närvara vid de rullande inventeringarna. Jag kommer därför att använda andra granskningssätt för att så långt som möjligt fastställa existens. Jag planerar för att medverka vid en inventering nära bokslutsdagen och kontrollräkna ett stickprov av de inventerade kvantiteterna, men kommer i övrigt att i hög grad fokusera på att specifikt gå igenom rutiner och instruktioner för löpande inventering, kartlägga och testa de kontroller som finns för att säkerställa att alla väsentliga artiklar blir inventerade minst en gång per år, att alla in- och utleveranser blir bokförda och att alla väsentliga inventeringsdifferenser reds ut. För att uppfylla räkenskapspåståendet mätning kommer jag att i samband med bokslutsgranskningen stickprovsvis granska redovisat lagervärde per produkt mot verkligt anskaffningspris (faktura). Jag granskar även företagets avklippsmetoder med avseende på hur inlevererade varor hanteras kring bokslutet och hur utleveranser hanteras. Granskning görs av rutinen samt stickprovskontroll mot in- och utleveransdokument.

Vad anser inventeringar i butikerna kommer jag att välja ut ett antal butiker för kontrollinventering per sista december. Urvalet baserar sig på butikernas omsättning, storlek på varulagret, omfattning av svinn, eventuella brister påtalade av företagsledningen, etc. Under löpande år kommer jag att försäkra mig om att rutinerna fungerar väl även i butikerna vilket gör att jag i kombination med utförda substansgranskningsåtgärder kan erhålla tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens.

Om väsentliga inventeringsdifferenser uppstår kommer jag att kräva förklaringar och göra ytterligare granskning för att säkerställa att jag erhåller erforderliga revisionsbevis, eventuellt kan ominventering komma att begäras per balansdagen.

Deluppgift 2.2

- a. Redovisningen av det elektroniska presentkortet är inte korrekt. När det elektroniska presentkortet laddas med pengar så ska betalningen bokas som en skuld till kund. I detta läge har inte kriterierna för en intäkt uppfyllts, se BFNAR 2003:3. Intäkt redovisas först då prestation sker, d v s när kunden använder kortet.
- b. Redovisning av returer är korrekt och Twittras hantering överensstämmer med god redovisningssed, se BFNAR 2003:3 p 22 d samt exempel 3. Om kontrollen av hur

- många varor som lämnas tillbaka är god och antalet köpare som ångrar sig inte är väsentligt kan butikerna redovisa intäkten och någon reservering behöver inte göras.
- c. Redovisning av bonusprogram för kunder är inte korrekt. Twittra borde löpande reservera för de poäng kunderna tjänar in i takt med kundens inköp, se BFNAR 2003:3, p 17 – 20, d v s boka en kostnad, alternativt en intäktsreduktion, och motsvarande skuld till kund. Ingen bokning ska göras vid utfärdandet av rabattcheckar utan intäkten hänförligt till detta element redovisas först när rabattchecken används.
- d. Redovisningen av hyreskontrakt är korrekt. Enligt ÅRL kap 4 § 2 kan utgifter för hyresrätter tas upp som immateriell tillgång och skrivs av över dess nyttjandeperiod som vanligen överensstämmer med kontraktets löptid (se även RR 15).

Deluppgift 2.3

- a. Den inneboende risken avseende kontanthantering är hög och efterlevnaden av regler om bokföring kan vara bristfällig. Det huvudsakliga problemet är att säkerställa fullständigheten i företagets intäktsredovisning. Exempel på väsentliga risker som kan förekomma i kontantbranschen är:
- kontanta transaktioner kan genomföras utan att lämna spår efter sig. Risken är således att inte alla transaktioner redovisas (fullständighet),
 - kontanter är stöldbegärliga (existens)
 - kassasystem kan manipuleras (fullständighet, mätning och värdering)
 - underlag till transaktioner kan saknas (mätning)
- (Se även FAR SRS Revision av företag i kontantbranschen)
- b. Oavsett certifierade kassaregister eller ej så bedöms den största kvarstående risken vara kopplad till fullständigheten. Det som kommer in i kassasystemet kan jag kontrollera att det hanteras på rätt sätt men det verkliga problemet är det som aldrig kommer in i systemet.

Jag planerar min revision för att säkerställa att kontantmedelsflödet på ett rättvisande sätt återspeglas i redovisningen med särskilt fokus på fullständigheten. Twittra har under året infört certifierade kassaregister vilket ska hantera problemet med manipulation av kassasystem. Jag kommer under löpande år granska hur systemen införts, att de verkligen är certifierade samt ta del av systemdokumentation. Den sannolika bedömningen är dock att kontrollrisken i hög grad har reducerats.

Vad gäller Twittras rutiner för att minimera förekomsten av oegentligheter söker jag vägledning i RS 240 Oegentligheter och fel och för en löpande dialog med Twittras företagsledning om vilka åtgärder de vidtar för att kontrollera att förekomsten av oegentligheter minimeras.

Jag kommer att kartlägga att efterlevnad av regler om bokföring hanteras genom Twittras rutiner. Jag kommer även att genomföra tester av kontroller under löpande år och bedöma den interna kontrollen avseende kontantmedelshanteringen.

I samband med bokslutsgranskningen planerar jag att utföra substansgranskningåtgärder i form av analytisk granskning genom ett urval av följande exemplifierade åtgärder:

- kontrollberäkna omsättning utifrån försäljningsstatistik eller inköp och jämföra med bokförd omsättning,
- kartlägga relationen mellan kort- och kontantförsäljning och göra en rimlighetsbedömning mot t ex bransch eller över tiden i företaget,
- jämföra nyckeltal med branschstatistik och branschnyckeltal, t ex lokalhyra och antal arbetade timmar,
- utföra bruttovinstkontroll per varugrupp och jämföra exempelvis bruttovinst/varukostnad på enskilda produkter mot fysisk kontroll av vara och inköpsfaktura,
- utföra en rimlighetsbedömning av intäktsredovisningen utifrån antal kassapparater, öppettider och personalschema,
- rimlighetsbedöma redovisad försäljning jämfört med personalavdelningens uppgifter om antal anställda,
- göra en bruttovinstjämförelse av utfallet mot budgetar, kalkyler, tidigare års utfall, variationer mellan olika månader och
- om möjligt göra en rimlighetsbedömning av antalet kunder.

Deluppgift 2.4

Anvisningar från BFN saknas vad gäller vad som ska ingå i posterna i den funktionsindelade resultaträkningen för ett detaljhandelsföretag. FAR SRS RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag behandlar frågan, men ur ett tillverkande bolags perspektiv. Det är dock möjligt att göra en analogitolkning utifrån RedR 1.

- a. Kostnad såld vara
 - Inköpspris (generell)
 - Tullavgifter (generell)
 - Kassarabatter (generell)
 - Hanteringskostnader för transporter från centrallager till butik (specifik)
 - Kostnader för uppackning och placering ute i butik (specifik)
 - Avskrivning på lagerlokaler (specifik)
- b. Försäljningskostnader
 - Reklam (generell)
 - Fraktkostnader till kund (generell)
 - Lokala annonsblad (veckoreklam) (specifik)
 - Personalkostnader hänförliga till kassapersonal (specifik)
 - Personalkostnader hänförliga till säljare på golvet (specifik)
 - Svinn (specifik)
 - Avskrivning på hyreskontrakt för butiker (specifik)

