

**HØGSKOLEN I ØSTFOLD**  
**(UTSATT) EKSAMEN I**  
**SFBR 12013 REVISJON**

**Torsdag 3. februar 2022**

**SENSORVEILEDNING**

**OPPGAVE 1 (Anslått tid: 45 minutter)**

I planleggingsfasen fastsettes først iboende risiko (IR). Av forsiktighetshensyn og fordi den er vanskelig å fastsette i praksis settes den ofte til 1. Deretter fastsettes kontrollrisiko (KR) basert på en vurdering av internkontrollen i samsvar med ISA 315. Produktet av IR og KR, altså IR\*KR, kalles risiko for vesentlig feilinformasjon (også kalt forekomstrisiko). Gitt ønsket revisjonsrisiko (RR) beregnes den oppdagelsesrisikoen (OR) som kreves.

Eksempel A: Dersom IR settes til 1 og KR settes til 0,25 må OR settes til dersom RR fastsettes til 0,05. dette fremkommer slik:  $0,05 = 1 * 0,25 * OR \Rightarrow OR = 0,2$ .

Eksempel B: Dersom IR settes til 1 og KR settes til 0,75 må OR settes til dersom RR fastsettes til 0,05. dette fremkommer slik:  $0,05 = 1 * 0,75 * OR \Rightarrow OR = 0,0667$ .

ISA 330 beskriver to typer risikohåndteringshandlinger, substanshandlinger (SH) og test av kontroller (TAK). TAK brukes for å bekrefte fastsettelsen av KR. SH brukes for å påvirke OR. Økt omfang av SH reduserer OR, redusert omfang av SH øker OR.

ISA'ene oppgir ikke tallstørrelser for risikoene, men sier at revisjonen kan baseres på TAK når KR er fastsatt til middels eller lav.

**OPPGAVE 2 (Anslått tid: 1 time)**

a)

Spørsmålet gjelder kun *gyldighet*, og følgende revisjonshandlinger kan være relevante:

Test av kontroller

- Kontroll av at pakksedlene er signert for samsvar med varemottak
- Kontroll av at fakturaene er signert for samsvar med mottaksliste (sjekk at kontrollen virkelig har fungert ved å matche et lite utvalg fakturaer mot mottakslistene)

Substanshandlinger

- Ta utgangspunkt i konto for varekjøp og velg ut et antall fakturaer for kontroll. Påse at fakturaen er adressert til foretaket og at det er riktig leveringsadresse, samt at varebeskrivelsen synes å være relevant for virksomheten.
- Sammenlign fakturaene mot mottakslistene.
- Kontroller mottakslistene mot registreringer i lagersystemet
- Kontroller registreringene i lagersystemet mot den underliggende pakkseddel

b)

Bekreftelse av påstanden periodisering for varekjøpet bør starte med *analytiske revisjonshandlinger*, f eks:

Beregn bruttofortjeneste/dekningsbidrag så detaljert som mulig (pr. produktområde) og sammenlign med tidligere år/budsjett/ kalkyler og innhent forklaringer på vesentlige avvik. Koordiner arbeidet med tilsvarende på andre områder (salg og lager).

Videre bør det vurderes om det foreligger internkontrollhandlinger som revisjonen kan baseres på. I så fall bør det foretas **TAK** for relevante internkontrollhandlinger.

Et pluss her til dem som konkret trekker inn momenter i oppgaven. Mottakslisten kan benyttes for å avdekke mottak som er med i listen, men som det foreløpig ikke er mottatt inngående fakturaer for, for på den måten sikre at de blir mottatt i korrekt periode.

Videre bør det foretas en detaljert **SH**: Foreta et utvalg av inngående fakturaer (herav en del store) like før og etter balansedagen og kontroller mot dokumentasjon for fysisk mottak (pakkseddel) at de er medtatt som varekjøp i korrekt periode (overgang av risiko og kontroll, nærmere definert i NRS (V) regnskapsføring av inntekt). Koordiner arbeidet med tilsvarende på lagerområdet.

Ta hensyn til resultat av avstemming av kontoutdrag fra leverandører dersom forespørsel (i samsvar med ISA 505) ble utført pr. 31.12. Saldobekreftelser begrenser seg ikke til bare å bekrefte fullstendighet, men også periodisering av varekjøpene (når transaksjonen er registrert). Gjennom bekreftelsene kan inngående fakturaer som ikke er bokført fremkomme på et tidligere tidspunkt, slik at de kan bli korrekt periodisert.

### **OPPGAVE 3 (Anslått tid: 1 time 15 minutter)**

a)

Det må forventes at manglende arbeidsdeling blir nevnt. Risiko knyttet at samme person har signaturrett på konti og ansvar for fakturering og bokføring er også et sentralt moment. Dersom besvarelsen også tar ned at manglende arbeidsdeling ofte er normalt tilfellet for små virksomheter og at dette ikke nødvendigvis trenger å bety dårlig intern kontroll (IK), men at at uansett reell kvalitet på IK bli for lite for revisor å bygge på, så bør det gis plusspoeng.

Revisor kan dermed ikke bygge på IK og velge en angrepsvinkel kun bestående av SH, med økt omfang og i stor grad knyttet til årsavslutningstidspunktet.

b)

Fullstendighet: Bør starte med en analytisk kontroll f eks ved å sammenlikne bokførte honorarinntekter med utfakturerte timer \* gjennomsnittlig timesats. Kontrollen vil være mer treffsikker og ha høyere bevisverdi dersom den foretas for den enkelte konsulent.

Detaljkontroller i form av utvalg fra opprinnelig timeregistrering og frem til fakturering kan også være et eksempel på en revisjonshandling.

Gyldighet: Analytisk kontroll nevnte ovenfor vil også ha bevisverdi i forhold til denne påstanden. Her kan også utvalg av større poster fra inntektsføring til kontroll mot grunnlagsmaterialet og timeregistrering være en relevant kontrollhandling.

Periodisering: Kontroll av poster i begynnelsen og slutten av året. For eksempel: Store fakturaer i begynnelsen av nytt år, påse at timer som er opptjent i fjor er tatt med som opptjent ikke fakturert. Hvorvidt store kreditnotaer i begynnelsen av nytt år burde redusere inntekten for i fjor. At timer registrert siste arbeidsdag i fjor er tatt med som opptjent, ikke fakturert pr 31.12.

c)

Revisor kan ikke bygge på IK og forespørslar om saldobekreftelser bør sendes ut pr 31.12 for å få bekreftet *eksistens* pr denne datoen og i mindre grad kvalitet på internkontrollen, som revisor ikke kan bygge på. Det bør henvises til ISA505 og kravene som stilles der. I og med at selskapet er lite kan det også være hensiktsmessig og effektivt å kontrollere innbetalinger etter 31.12 av kundefordringer som ble fakturert/opptjent i fjor. En slik handling vil også bekrefte påstanden *verdsettelse*, som er sentral for balanseposten kundefordringer.

#### **OPPGAVE 4 (Anslått tid: 30 minutter)**

Særtrekk for lønnsområdet i forhold andre revisjonsområder:

Revisors har en særskilt attestasjonsplikt knyttet til lønnsområdet som gjør at det er viktig å kontrollere at alle innberetningspliktige ytelser har blitt innberettet, eller med andre ord at påstanden *fullstendighet* er oppfylt når det gjelder disse ytelsene. Attestasjonsplikten representerer i seg selv økt risiko og skjerpet krav til vesentlighet, slik det fremkommer av rammer gitt både av Skatteetaten og Den norske revisorforening (DnR).

Til nevnte innberetning knytter det seg et ganske omfattende og komplisert regelverk, blant annet til enkelte bransjer. Dette representerer en særlig risiko ved området.

Et annet særtrekk med lønnsområdet er at det egner seg godt for regnskapsanalytiske revisjonshandlinger. Brutto lønn, særlig fastlønn, er ofte stabil fra år til år. Feriepenger og arbeidsgiveravgift står i et bestemt forhold til lønnsgrunnlaget. Det er ofte hensiktsmessig å kontrollere resultatregnskapsposter og tilhørende balanseposter samtidig. Lønnsområdet kan derfor langt på vei bekrefte gjennom analytiske revisjonshandlinger.

Bruk av standard IT-baserte lønssystemer som er integrerte med hovedsystemet gjør risikoen for feil i beregninger og bokføring lav, noe som reduserer behovet for kontroller med hensyn til nøyaktighet. Mye av grunnlaget for lønnsberegningene ligger i IT-systemet som faste opplysninger. Kontrollen med og sikkerheten rundt det IT-baserte lønssystemet er derfor avgjørende for påliteligheten av lønnsopplysningene og dermed også for revisjonen av lønnsområdet.

Skatter og avgifter skiller seg fra øvrige kreditor krav ved at grunnlaget er debitors egne oppgaver som kun sporadisk blir kontrollert av skatte- og avgiftsmyndighetene. Det innebærer at det som regel er større risiko vedrørende disse postene enn ved øvrige kreditor krav.

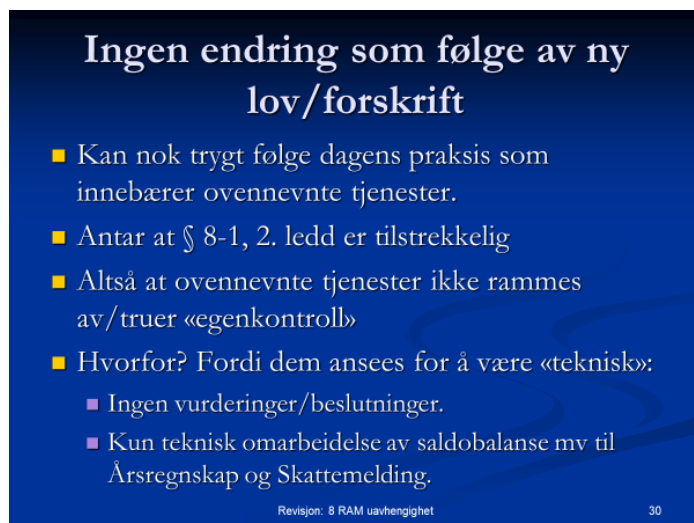
I og med at myndighetene normalt ikke har kunnskap om og kontrollert grunnlaget for sine fordringer, er det større iboende risiko enn normalt for at det hefter vesentlige feil ved grunnlaget.

Et spesielt forhold som revisor må ta hensyn til når vesentlighetsgrensen er at feil i oppgaven kan få store økonomiske konsekvenser for foretaket i form av renter og tilleggsskatt/-avgift.

### **OPPGAVE 5 (Anslått tid: 0,5 timer)**

De nevnte tjenestene setter egenkontrollen i fare. I følge kommentarutgaven til Kjelløkken et al side 162 reduseres normalt risikoen for egenkontroll tilstrekkelig ved at ledelsen har tatt stilling til alle spørsmål før revisor foretar den tekniske sammensetningen av årsregnskapet.

Dette samsvarer med forelesningsnotatene:



**Ingen endring som følge av ny lov/forskrift**

- Kan nok trygt følge dagens praksis som innebærer ovennevnte tjenester.
- Antar at § 8-1, 2. ledd er tilstrekkelig
- Altså at ovennevnte tjenester ikke rammes av/truer «egenkontroll»
- Hvorfor? Fordi dem ansees for å være «teknisk»:
  - Ingen vurderinger/beslutninger.
  - Kun teknisk omarbeidelse av saldobalanse mv til Årsregnskap og Skattemelding.

Revisjon: 8 RAM uavhengighet 30

## OPPGAVE 6 (Anslått tid: 1 time)

Revisor kan være erstatningsansvarlig iflg. Revisorloven § 11–1. Saksøker må kunne bevise følgende erstatningsbetingende forhold:

- Økonomisk tap
- Skyld
- Årsakssammenheng
- Påregnelighet

Alle disse fire betingelsene nå være oppfylt og blir diskutert nedenfor.

### Økonomisk tap

Banken har hatt et betydelig tap i forbindelse med konkursen. Vi kjenner ikke til totalbeløpet, men vet at 1 500 000 av tapet oppstod etter at og basert på revidert årsoppgjør for 2020 som forelå i april 2021. Det er ingen utmålingsproblemer med tapet, siden det er et rent formuestap. Eventuelle renter frem til utbetalingstidspunktet kommer i tillegg (og muligens også kompensasjon for inflasjon, selv om det som regel regnes for å være dekket av vanlig rentegodtgjørelse)

### Skyld

De to forholdene som fremgår av oppgaven taler klart i retning av at revisor ikke har revidert i henhold til god revisjonsskikk og dermed har utvist skyld.

Det er litt uklart om Regine har revidert henhold til ISA 505 Eksterne bekreftelser og sendt ut saldoforespørslers, men de funn som er gjort i ettertid tyder at hun ikke har gjort det. Økning i kundefordringene skjerper kravet til revisors aktsomhet.

Krav om revisors kjennskap til kundens virksomhet og bransje som blant annet fremkommer i ISA 315 gjør at behovet for nedskrivning av varelager burde vært avdekket.

### Årsakssammenheng

Det reviderte årsoppgjør for 2020 inneholdt vesentlig feil og var et vesentlig grunnlag for bankens beslutning om å utvide kreditten på 1 500 000 i april 2021. Årsakssammenheng for denne delen av tapet er derfor tilstede.

Spørsmålet er også om årsregnskapet for 2019 inneholdt feil og ble brukt som grunnlag for tidligere kreditter gitt av banken. Det er vanskelig å uttale seg om dette basert på oppgaven, blant annet om «enkelte av dem ble betalt i 2019» utgjør et vesentlig beløp, men et pluss for de kandidater som berører dette.

### Påregnelighet

Dersom kravet om årsakssammenheng vil normalt også kravet om påregnelighet være oppfylt. I den situasjonen selskapet var i frem til konkursen burde revisor vite at det reviderte årsregnskapet ville få stor betydning og kunne påvirke brukernes (bankens) beslutninger. Hun måtte derfor regne med at en feil i årsregnskapet ville få store konsekvenser. Kravet om påregnelighet er dermed oppfylt.

## Konklusjon

Det foreligger økonomisk tap, skyld, årsakssammenheng og påregnelighet. Revisor er derfor erstatningsansvarlig, i hvert fall for kredittøkningen på 1 500 000 som baserte seg på årsregnskapet for 2020, muligens for mer dersom også regnskapet for tidligere år inneholdt feil, slik det fremgår av diskusjonen om årsakssammenheng ovenfor.

### **OPPGAVE 7 (Anslått tid: 1 time)**

a)

Feilinformasjonen i årsregnskapet er av revisor estimert til kr 5 000 000. Feilinformasjonen dreier seg om en uenighet knyttet til balanseført verdi av aktiverte utviklingskostnader. Da det i revisjonsberetningen er tatt forbehold, men likevel gitt positiv konklusjon, er uenigheten av revisor vurdert til å være vesentlig, men ikke gjennomgripende, i henhold til tabellen i ISA705, punkt A1.

Vesentlighet er definert i ISA 320, mens gjennomgripende er definert i ISA 705, punkt 5.

Revisjonsberetningen i oppgaven er lik M-3 i eksempelsamlingen i 3.1.2 i RH.

b)

Effekten av nevnte svakhet på årsregnskapet er vurdert til ikke å være vesentlig. Ofte vil effekten av en slik svakhet være begrenset til mindre korreksjoner av for eksempel arbeidsgiveravgift.

c)

Rapportering omfatter nummererte brev, bekreftelse på vedlegg til skattemelding og revisjonsberetning.

*Nummerert brev:*

Forholdet kreves helt klart tatt opp i et nummerert brev, regulert i RL § 9-6.

*Bekreftelse på vedlegg til skattemelding:*

Forholdet vil nok medføre at revisor lar være å skrive under på skjemaet RF-1022 «Lønns og pensjonskostnader» som er et vedlegg til skattemeldingen. I så fall skal den manglende underskriften begrunnes i et nummerert brev. I henhold til skatteforvaltningsloven - forskriften §§ 7-2-11 og 8-2-7 skal skatteetaten ha kopi av begrunnelsen.

*Revisjonsberetningen:*

I henhold til versjon av revisjonsberetningen som gjelder for til og med regnskapsåret 2020 ville forholdet ha medført konklusjon med forbehold under delen «Konklusjon om registrering og dokumentasjon». I den nye versjonen basert på ny revisorlov, som vil gjelde fra og med regnskapsåret 2021, skal revisor ikke lenger uttale seg om registrering og dokumentasjon i revisjonsberetningen.