

SENSORVEILEDNING

til

EKSAMEN

I

REVISJON

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning
av 1.12.2005

Torsdag 16. desember 2010

kl. 09.00 – 15.00

Evt spørsmål og kommentarer kan rettes til:

Bror Petter Gulden – bror.petter.gulden@bi.no

Bjørgunn Havstein – bjoergunn.havstein@hibo.no

Geir Haaland – geir.haaland@uia.no

OPPGAVE 1 (anslått tid: 1,0 timer)

Spørsmål a)

Redegjør kort for innholdet i og sammenhengen mellom disse risikobegrepene.

Spørsmål b)

Angi hvilke regnskapspåstander som normalt er viktigst å dekke ved revisjon av kostnadsområdet og begrunn hvorfor.

Spørsmål c)

Foreslå deretter revisjonshandlinger rettet mot regnskapsposten "andre driftskostnader" når det er bekreftet lav kontrollrisiko og akseptabelt med høy oppdagelsesrisiko.

Spørsmål a)

Begge begrepene er omtalt i ordliste i Revisors Håndbok, *Rammeverket for revisjonsoppdrag* samt RS 200 *Formål og prinsipper for revisjon av regnskap* og er elementer i revisjonsrisikoen og revisjonsrisikomodellen.

Kontrollrisiko er risiko for vesentlig feilinformasjon i en regnskapspåstand, enten enkeltvis eller samlet, *ikke* forebygges, avdekkes eller rettes i rett tid av foretakets interne kontroll.

Sammen med iboende risiko utgjør kontrollrisikoen anslått risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet *før* revisor utfører substanskontroller (også kalt forekomstrisiko).

Oppdagelsesrisiko er risikoen for at revisor *ikke* oppdager denne feilinformasjonen, dvs. at revisors handlinger ikke avdekker vesentlige feilinformasjon i en påstand, forårsaket av sannsynligheten for vesentlig feilinformasjon og mangelfull effektivitet av foretakets interne kontroll.

Av dette følger da at revisors oppdagelsesrisiko kan være *høy* dersom anslått risiko for vesentlig feilinformasjon er *lav*, men *lav* dersom anslått risiko er *høy*.

Spørsmål b)

Av RS 315 *Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon* (pkt 2) framkommer at revisor skal benytte seg av regnskapspåstander i tilstrekkelig detalj for å danne seg et grunnlag for vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon (risikovurderingshandlinger) og utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger. RS 330 *Revisjonshandlinger for å håndtere risiko* angir videre (pkt 7) at revisjonshandlingene skal tilpasses risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå, dvs risikoens betydning og sannsynlighet, særtrekk ved aktuell transaksjonsklasse og kontosaldo og typen av kontroller foretaket selv anvender. Regnskapspåstandene og revisors bruk av disse følger så av RS 500 *Revisjonsbevis* pkt 15 – 18.

Kostnader er en debetpost i resultatregnskapet og en normal risikovurdering (utgangsrisiko / primærisiko) vil derfor tilsi størst risiko for *ugyldighet* (overvurdering) og *unøyaktighet* og rettes mot transaksjonsklassen innkjøp av administrative varer og tjenester. Motposten til disse vil normalt være leverandørgjeld og eventuelt tidsavgrensninger (periodisering) rundt årsskiftet. Leverandørgjeld er en kreditpost i regnskapet og vil en normal risikovurdering av denne kontosaldoen vil da rette seg mot *fullstendighet*. Tidsavgrensninger kan imidlertid være både debetposter (fordringer) og krediteringer (avsetning), slik at periodisering, eksistens og fullstendighet må følges opp, i tillegg til nøyaktighet.

Spørsmål c)

Spørsmålet tar utgangspunkt i en rutine rundt registrering av kostnader med gode interne kontroller (lav kontrollrisiko), som vil forebygge, avdekke og korrigere evt. iboende vesentlig feilinformasjon i en regnskapspåstand og følgelig er det bare behov for et begrenset omfang substanskontroller (høy oppdagelsesrisiko).

(Når det i oppgaveteksten står bekreftet lav kontrollrisiko betyr dette at revisor allerede har testet aktuelle kontrolltiltak som underbygger dette nivået, slik at løsningen bare skal omfatte substanskontroller)

Dermed vil det være måleffektivt å innlede substanskontrollene ved analytiske revisjonshandlinger knyttet til etablering av forventninger (budsjett, fjorårstall etc.) og vurdere bokførte kostnader mot disse kfr RS 500, pkt 38 og RS 520 *Analytiske kontrollhandlinger*.

Utfallet av analysene vil så bestemme omfanget av detaljerte substanskontroller, hvor det normalt vil være størst fokus på regnskapspåstandene redegjort for under spm. b) Eksempler på detaljerte kontroller kan da være:

- Kontroll av et utvalg beløp på kontospesifikasjoner mot underliggende dokumentasjon (faktura osv) mht at
 - den registrerte transaksjonen har forekommet og vedrører foretaket (gyldighet)
 - beløp og andre opplysninger knyttet til den registrerte transaksjonen er tallmessig korrekt (nøyaktighet)
 - transaksjonen er registrert i riktig periode (periodisering)Det vil som regel være hensiktsmessig å velge ut alle registreringer over et visst beløp og alle registreringer som etter omstendighetene (f eks. konteringssteksten) virker suspekterte (ikke-representativ testing), pluss et tilfeldig utvalg registreringer under beløpsgrensen (representativ testing).
- Kontroll av tidsavgrensede kostnader mot underliggende dokumentasjon mht
 - Kortsiktige fordringer
 - Eksistens og nøyaktighet
 - Kortsiktig gjeld
 - Nøyaktighet og fullstendighet

OPPGAVE 2 (anslått tid: 1,0 time)

Spørsmål a)

Redegjør for hvorfor dette regnes som et hensiktsmessig revisjonsbevis og hva slags bekreftelse eller informasjon du vil innhente.

Spørsmål b)

Angi og begrunn kontrollretningen og hvorfra utvelgelsen bør skje.

Spørsmål a)

Av RS 505 *Eksterne bekreftelser* framgår at slike bekreftelser gjerne benyttes ved regnskapsmessige saldoer knyttet til leverandørgjeld (pkt 5). Samme RS fastslår at et revisjonsbevis pålitelighet påvirkes av dets kilde og type, samt at påliteligheten øker dersom det innhentes fra en uavhengig kilde utenfor foretaket, innhentes direkte av revisor og foreligger skriftlig som et originaldokument (pkt 3)

Videre understreker revisjonsstandarden at jo høyere revisor vurderer en risiko for vesentlig feilinformasjon å være, jo mer pålitelig og relevant må et revisjonsbevis være (pkt 9).

Leverandørgjeld er en kreditpost i balansen, og kontroll av fullstendighet er normalt prioritert framfor kontroll av eksistens, som bekreftes ved revisjonen forøvrig basert på prinsippet om direkte og indirekte kontroll.

Regnskapspåstanden fullstendighet er ved sin natur en krevende regnskapspåstand å teste, samtidig som kontosaldoen leverandørgjeld ofte vil være beløpsmessig stor i de fleste regnskap.

Følgelig er eksterne uavhengige bekreftelser av foretakets leverandørgjeld som oftest en nødvendig revisjonshandling for å bringe risikoen for vesentlig feilinformasjon ned til et akseptabelt nivå.

Selve bekreftelse kan innhentes i form bekreftelse (positiv eller negativ) av leverandørsaldo eller fullstendig kontoutdrag. Relevansen av eksterne bekreftelser for revisjonen av en gitt påstand påvirkes også av formålet med handlingen. Når formålet er å få bekreftet leverandørgjeldens fullstendighet, vil det følgelig være mer måleffektivt for å avdekke ikke-registrerte forpliktelser å innhente kontoutdrag fra foretakets hovedleverandører, - selv om det ikke er registrert, eller registrert lav gjeld til dem på testtidspunktet, enn å velge ut kontoer for kontroll basert på større beløp som er registrert i leverandørspesifikasjonen.

Positive saldobekreftelser, med eller uten å oppgi klientens registrerte saldo, er det beste alternativet, men utvelgelseskriteriet må fortsatt være historisk volum og ikke saldobeløp. Negative bekreftelse vil ha betydelig mindre pålitelighet, da revisor da ikke kan vite årsaken til at svar evt. uteblir.

Spørsmål b)

Med kontrollretning menes om revisors kontroll skal gå fra registrert beløp (primærdokumentasjonen) til grunnlaget (kilden) for registreringen (sekundærdokumentasjonen) eller motsatt vei.

Når regnskapspåstanden som revisor tester er fullstendighet *må kontrollretningen gå fra grunnlaget til* det som er registrert.

En innkjøpsstatistikk representerer leverandører som foretaket potensielt har gjeld til, uansett om gjelden er registrert i leverandørspeifikasjonen eller ikke, og vil være et godt utgangspunkt for utvelgelsen. Statistikken må være produsert uavhengig av bokføringen av fakturaene for å gi et godt grunnlag for utvelgelse.

OPPGAVE 3 (anslått tid: 1,0 timer)

Spørsmål a)

Dersom revisor *ikke* lykkes med å bekrefte fullstendigheten knyttet til salget ved test av kontroller og substanskontroller, hva vil dette bety for revisjonsberetningen og rapporteringen for øvrig?

Spørsmål b)

Dersom revisor *ikke* lykkes med å bekrefte lav kontrollrisiko knyttet til fullstendigheten av salget, men klarer å kompensere for dette gjennom substanskontroller, hva vil dette bety for revisjonsberetningen og rapporteringen for øvrig?

Spørsmål a)

Når testen av kontroller knyttet til fullstendighet har gitt negativt resultat, betyr dette ineffektive kontroller og høy kontrollrisiko / anslått risiko for at salgsinntektene er ufullstendige (undervurderte).

Dersom dette ikke kan kompensere gjennom utformingen (type og omfang) av substanskontroller knyttet til regnskapspåstanden, d v s at revisjonsrisikoen ikke kan bringes ned på et akseptabelt lavt nivå, kfr. RS 330 *Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko*, medfører dette at revisor må avgi en revisjonsberetning med forbehold knyttet til regnskapsposten salgsinntekter.

Utformingen av forbeholdet vil mest sannsynlig bli at det på grunn av svakheter i foretakets interne kontroll *ikke* har vært mulig å utføre de revisjonshandlinger som anses nødvendige for å kunne uttale seg om fullstendigheten av de registrerte salgsinntektene, kfr. RS 700 *Revisjonsberetningen* pkt 36 - 45 og eks 8 a). Som følge av dette vil samtidig revisor tilskrive selskapet i et nummerert brev og begrunne og utdype forbeholdet, kfr. Revl. §§ 5-2 og 5-4.

Revisor må antagelig også unnlate å signere næringsoppgaven, kfr. SA 3801 pkt 26. Årsaken til manglende signatur må meddeles klientens ledelse i nummerert brev, jf. revl. § 5-2 fjerde ledd nr. 5. Kopi av brevet må sendes skattekontoret, jf. revl. § 6-2 fjerde ledd siste punktum.

Spørsmål b)

Dersom høy eller middels kontrollrisiko / anslått risiko kan kompenseres med substanskontroller vil revisor ikke måtte ta nevnte forbehold i revisjonsberetningen, men må likevel kommentere svakhetene i foretakets interne kontroll, kfr. RS 700 *Revisjonsberetningen* pkt 36 - 45 og eks 8 b). Følgelig vil revisor også i dette tilfellet tilskrive selskapet i et nummerert brev og påpeke svakhetene knyttet til organisering, registrering og kontroll, kfr. revl. §§ 5-2 og 5-4.

Revisor må også i dette tilfellet vurdere å unnlate å signere næringsoppgaven kfr. også SA 3801 pkt 24. I så fall må årsaken rapporteres til klientens ledelse og til skattekontoret, se veiledningen til spørsmål a).

OPPGAVE 4 (anslått tid: 1,5 timer)**Spørsmål a)**

Er forholdet til hinder for at EuroAudit kan påta seg revisjonen av Glade Hjul AS? Hvis svaret er ja, hvordan kan problemet løses?

Spørsmål b)

For hvilke regnskapsposter og regnskapspåstander er de beskrevne kontrollene ment å sikre lav kontrollrisiko?

Spørsmål c)

Hvilke kommentarer har du til utformingen av testen og til Jorunns konklusjon?

Spørsmål d)

Hvordan skal Nikolai og Ole forholde seg ved revisjonen av Midtnorsk Eiendom AS og Glade Hjul AS? Forutsett at fordringen på Glade Hjul er så stor at et regnskap i Midtnorsk Eiendom der fordringen er ført opp med full verdi vil være villedende for brukerne av Midtnorsk Eiendoms årsregnskap.

Spørsmål a)

Kandidaten må gå inn på revl. § 4-2 første ledd og fastslå at Jesper er "smittebærer", og at han, iht. revl. § 4-2 tredje ledd, er inhabil hvis hans samboer er varamedlem i styret hos klientens morselskap, jf. § 4-1 fjerde ledd nr. 2, første ledd nr. 4 og femte ledd.

Det er mulig at Finanstilsynet kan gi dispensasjon ved enkeltvedtak, jf. revl. § 4-8, siden forholdet neppe har reell betydning hverken for tilsynelatende eller virkelig objektivitet.

Opgaven er ikke spesielt vanskelig, selv om lovverket er kronglete, og det bør ikke være rom for store variasjoner i besvarelsene.

Spørsmål b)

Oppgaven refererer til "de beskrevne kontrollene", uten å spesifisere hva kontrollene er. Kandidaten bør ha identifisert flg. kontroller og diskutert disse:

- kontroll av mottatt vare mot leverandørens spesifisering på pakkseddelen (manuell)
- kontroll av mottatt vare mot bestilling (automatisert)
- kontroll av faktura mot mottatt vare / bestilling (automatisert)

Kontrollen av mottatt vare mot pakkseddelen er ment å sikre gyldighet og nøyaktighet av varekjøp – det antas at leverandørfakturaen vil være i overensstemmelse med pakkseddelen, og derfor er det viktig å avdekke avvik mellom pakkseddelen og mottatt vare.

Kontrollen av mottatt vare mot bestilling skal sikre mot at det betales for vare som ikke er bestilt eller ikke er i overensstemmelse med bestilling. Hvis det er avvik, medfører det *ikke* feil i regnskapet, så lenge fakturaen stemmer med varemottaket. En god kandidat vil se at denne kontrollen ikke har betydning for noen regnskapspost eller – påstand, og at den derfor ikke er av interesse for revisjonen. Den kan derimot være av stor betydning for selskapet selv.

Kontrollen av faktura mot mottatt vare sikrer gyldighet og nøyaktighet av varekjøp.

Spørsmål c)

Oppgaven er todelt – kandidaten bes om å kommentere både utformingen av testen og konklusjonen på testen. *Oppgaven er på ingen måte enkel, og det må utvises forsiktighet ved bedømmelse av besvarelsen.* Samtidig er problemstillingen viktig, fordi den berører sentrale deler av revisjons- og testteorien, spesielt forskjellen på test av kontroller og substanskontroll.

Vedr. *utformingen* kan kandidaten ha påpekt en rekke momenter:

Populasjonen: Grei definisjon av populasjonen

Utvalgsstørrelse: 15 er et forholdsvis lite utvalg for å kunne fastslå lav kontrollrisiko og derved grunnlag for å redusere substanskontrollene. Kandidaten har lite å holde seg til av teori på området, og det kan ikke kreves at utvalgsstørrelsen er kritisert.

Utvalgsmetode: Grei utvalgsmetode, akseptabel ihht. RS 530, forutsatt at det tas hensyn til mulige periodiske variasjoner i populasjonen (ingen grunn til å tro at det er slike variasjoner her).

Kontrollhandling: Den beskrevne handlingen er utformet som en detaljert substanskontroll – sjekk av at registrert varekjøp stemmer med mottatt (og bestilt) vare – og ikke som en test av intern kontroll. *Dette er et sentralt poeng som kandidaten bør ha kommentert.*

Det er de to innbyrdes avhengige interne kontrollene som er interessante for revisor, kontrollen av mottatt vare mot pakkseddel og kontroll av faktura mot mottatt vare.

- Kontrollen av mottatt vare mot pakkseddel er manuell. *Test av kontrollen må bestå i undersøkelse av at utførelse av kontrollen er dokumentert og at kontrollen er av tilfredsstillende kvalitet.* Oppgaven opplyser ikke noe om dokumentasjon av utførelsen. Forutsatt at varemottaker signerer for kontrollen på pakkseddelen, må revisor teste at pakksedlene for de utvalgte innkjøpene er signert. Kvaliteten av kontrollen må revisor teste ved f.eks. å observere utførelsen og/eller ved å intervju varemottaker og/eller andre som har kjennskap til hvordan kontrollen utføres.
- Kontrollen av fakturaen mot mottatt vare er automatisert, og *det er ingen dokumentasjon av at kontrollen er utført.* Revisor kan teste kvaliteten av kontrollen ved (med selskapets bistand) å prøveregistrere innkjøpsfakturaer som ikke matcher varemottak på ulike kriterier og observere om systemet reagerer som forutsatt. Revisor kan få sikkerhet for at kontrollen er utført ved å sjekke at den testede versjonen av it-systemet har vært i bruk gjennom regnskapsåret. Det finnes sannsynligvis også en logg over registrerte avvik som revisor kan granske.

Opgaven krever ikke at kandidaten angir hvordan testen *burde vært* utformet - det er tilstrekkelig med kritikk av testen slik den *er* utformet.

Vedr. *konklusjonen* på testen:

Handlingene Jorunn har gjennomført gir ingen informasjon om hverken utførelsen eller kvaliteten av de to interessante interne kontrollene, og de gir ikke grunnlag for konklusjonen om lav kontrollrisiko (hun angir ikke hvilke regnskapsposter/påstander). Det eneste hun har grunnlag for å konkludere med er at 15 tilfeldig utvalgte registrerte varekjøp i kontospesifikasjonen stemmer med innkjøpsfakturaer, bestilling og varemottak – og det er jo en relativt uinteressant konklusjon. For at testen skulle hatt verdi som detaljert substanskontroll, måtte utvalget vært langt større, og utvalget burde ikke vært tilfeldig, men ha dekket størst mulig del av populasjonen.

Spørsmål d)

Opgaven beskriver en klassisk interessekonflikt – revisor vet at hans klients årsregnskap er misvisende, men han kan ikke benytte kunnskapen uten å bryte taushetsplikten. Det finnes ingen annen løsning på konflikten enn at revisor sier fra seg oppdraget, dvs. uten å avlegge revisjonsberetning.

I det beskrevne tilfellet kan kandidaten ha kommet frem til at EuroAudit må si fra seg revisjonen i Midtnorsk Eiendom. Det formelle grunnlaget er at forholdet utgjør en "annen særlig grunn" som gir revisor rett til ensidig å si fra seg oppdraget, jf. revl. § 7-1 annet ledd. Kandidaten bør også ha kommentert kravet i revl. § 5-2 siste ledd nr 6, om at revisor må gi klienten beskjed, i nummerert brev, om begrunnelsen for at han trekker seg. I dette tilfellet kan revisor selvsagt ikke oppgi den direkte årsaken, men pakke den inn i en formulering som for eksempel "på grunn av en akutt og uløselig interessekonflikt er vi nødt til å fratred som revisor for selskapet". Kandidaten bør også ha kommentert at EuroAudit må melde fratreden til Foretaksregisteret, og at begrunnelse for fratreden må meldes til Finanstilsynet, jf. revl. § 7-1 siste ledd. Hvis en ny revisor henvender seg til EuroAudit for å høre om det er grunn til å ikke påta seg oppdraget, må EuroAudit bare vise til den akutte og uløselige interessekonflikten, uten å forklare hva den består i (jf. revl. § 7-2 første ledd).

En annen løsning er at Ole minner ledelsen i Glade Hjul på dens kreditorforpliktelser og oppfordrer til å informere kreditorene (herunder Midtnorsk Eiendom) om betalingsproblemene. Alternativt kan Ole forsøke å få Glade Hjul til å fremskynde regnskapsavleggelsen – hvis årsregnskapet og årsberetningen for Glade Hjul foreligger før Nicolai skal avgi revisjonsberetning i Midtnorsk Eiendom, kan Nicolai vise til informasjonen der og kreve at Midtnorsk Eiendom nedskriver sitt krav på Glade Hjul. En slik løsning – hvis den er mulig å få til – er bedre enn at EuroAudit trekker seg som revisor i Midtnorsk Eiendom, siden den fører til at Midtnorsk Eiendoms årsregnskap blir korrekt.

Det kan være at kandidaten kommer inn på om Ole har brutt taushetsplikten ved å fortelle Nicolai om problemene i Glade Hjul. I så fall bør nok konklusjonen være at taushetsplikten ikke gjelder mellom oppdragsansvarlige partnerne i et revisjonsselskap, siden revisjonsselskapet og oppdragsansvarlige har solidaransvar.

Et annet moment som kan tenkes drøftet i en besvarelse, er om Nicolai er bundet av taushetsplikten overfor Midtnorsk Eiendom. Taushetsplikten gjelder alt revisor får kjennskap til under sin virksomhet, og det kan være at en kandidat hevder at den ikke gjelder informasjon som Nicolai har fått av Ole på et partnernemøte. Et slikt standpunkt vil skape en uholdbar situasjon, siden slutteffekten ville være at informasjon revisjonsselskapet har hos en klient blir videreført til en annen av klientene.

De to siste punktene, drøftelse av om Ole har brutt taushetsplikten og om taushetsplikten gjelder disse opplysningene, må ikke være det sentrale i besvarelsen. Kandidater som ikke har vært inne på disse tankene, blir ikke å trekke.

OPPGAVE 5 (anslått tid: 1,5 timer)

Spørsmål a)

Forventer du å finne opplysninger i årsregnskapet vedrørende dette forholdet, og i så fall hvilke?

Spørsmål b)

Hvordan bør revisor håndtere denne situasjonen, og vil saken få noen konsekvenser for innholdet i revisjonsberetningen?

Spørsmål c)

Hvilke konsekvenser kan opplysningen i berapporten om bilen få for revisor?

Oppgaven har et sterkt selskapsrettslig tilsnitt. Kandidater som i hovedsak holder seg til det revisjonsfaglige og nedtoner det selskapsrettslige bør ikke straffes for det.

Spørsmål a)

Det forventes at kandidatene ser at dette gjelder *transaksjon med nærstående*, jf. asl /asal § 3-8 og at slike avtaler skal godkjennes av generalforsamlingen, kfr. RS 550 – Nærstående parter pkt 13N. Bestemmelsen gjelder hvis selskapets ytelse har en verdi

over en tidel av aksjekapitalen og hvor virkelig verdi er over kr 50 000. Aksjekapitalen er på $255\,000/0,85 = 300\,000$ og en tidel utgjør dermed kr 30 000. Avtalen er dermed ugyldig uten generalforsamlingens vedtak basert på redegjørelse avgitt av uavhengig sakkyndig eller revisor.

Slik selskapet har behandlet transaksjonen, - som en ordinær transaksjon -, er det ikke krav til eller forventninger om tilleggsopplysning for transaksjonen. Dersom transaksjonen hadde vært behandlet som en transaksjon med nærstående ville det for store foretak vært opplysningsplikt iht. NRS (F) Opplysninger om nærstående parter pkt. 3.3 når slike opplysninger kan være av betydning for regnskapsbrukernes vurdering av foretaket. For andre selskap må opplysningsplikten vurderes ut fra plikten til å gi opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat og som ikke framgår av årsregnskapet for øvrig. Navn på nærstående og forholdet mellom dem, samt en beskrivelse av transaksjonen og størrelsen burde naturlig da vært opplyst om.

Spørsmål b)

Generelt

Revisor oppgaver og plikter vedr slike transaksjoner framgår av RS 550 – *Nærstående parter* hvor det understrekes at revisor må utføre tilstrekkelige handlinger og innhente hensiktsmessige revisjonsbevis vedrørende ledelsens identifikasjon av og opplysninger om nærstående parter og om virkningen av slike transaksjoner med vesentlig betydning for årsregnskapet.

Her er det ikke identifikasjonsfasen som er hovedproblemet, men mangelfull registrering, verdsettelse og opplysning, kfr pkt 13 i RS 550.

Dette kombinert med den svake økonomiske situasjonen per 31.12. som ikke gir rom for utdeling av utbytte, og som gjør at styret må redegjøres i årsberetningen for tiltak som må iverksettes for å sikre fortsatt drift, vil innskjerpe revisors krav til aktsomhet og revisjonsbevis.

Saken gjelder lovbrudd, og avtalen med aksjonæren er ugyldig ihht. asl/asal. § 3-8. Overprisen representerer en utdeling som må behandles i henhold til reglene om utdeling, jf. asl/asal § 3-6. Lovbrudd har videre vesentlige betydning for årsregnskapet, jf. revl. § 5-2 første ledd annen setning og er også et vesentlig brudd på lover og forskrifter den revisjonspliktige er underlagt. Revisor skal da trekke seg etter revl. § 7-1 første ledd, hvis selskapet ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdet, etter at revisor har påpekt lovbruddet overfor selskapet. Hvis revisor trekker seg etter denne bestemmelsen, har han plikt til å melde årsaken for fratredelsen til Finanstilsynet, jf. revl. § 7-1 fjerde ledd.

Det kan også være aktuelt å rapportere forholdet til politiet, jf. revl. § 6-1 fjerde ledd. Rapportering betinger at det er mistanke om straffbart forhold. Ettersom det gjelder brudd på aksjeloven kan de involverte straffes i henhold til straffebestemmelsene i asl/asal kapittel 19. Det foreligger også brudd på regnskapsloven § 8-5.

Hvordan skal så revisor forholde seg?

Revisor må ta opp forholdet i nummererte brev og be om at regnskapet blir rettet. Revisor må påpeke følgende i brevet til ledelsen:

- Avtalen med aksjonæren skal godkjennes av generalforsamlingen, jf. asl/asal. § 3-8, og revisor ber om at den fremlegges for generalforsamlingen til godkjenning. Avtalen er ikke bindende for selskapet før den er vedtatt på generalforsamlingen, og avtalen kan omgjøres hvis den ikke godkjennes av generalforsamlingen.
- Revisor gjør oppmerksom på at merverdien er å anse som utdeling, jf. asl/asal § 3-6, og at reglene i aksjeloven om utdeling må følges. Beslutning om utdeling skal tas av generalforsamlingen. Som utdeling nevnes bl.a. utdeling etter reglene om utbytte og kapitalnedsetting. Dersom merverdien skal kunne anses som utbyttet må den være lovlig i hht. asa/asal § 8-1, og revisors oppfatning er at det ikke er rom for utdeling utbytte. Merverdien kan heller ikke behandles som tilbakebetaling av aksjekapital. Når det har skjedd en ulovlig utdeling, skal beløpet tilbakebetales fra aksjonæren til selskapet, jf. asl/asal § 3-7; *er det skjedd utdeling fra selskapet i strid med bestemmelsene i loven, skal mottakeren tilbakeføre det som er mottatt.*
- Revisor ber om at regnskapet rettes slik at bilen oppføres til virkelig verdi i balansen og overprisen behandles som et lån til aksjonæren, i påvente av beslutning i generalsforsamlingen. Lånet vil etter revisors mening også være ulovlig i hht. asl/asal. § 8-7 og § 8-9. Dette må opplyses om i note, samt at fordringen har oppstått som følge av en avtale som ennå ikke er behandlet på generalforsamlingen. Det må stilles sikkerhet for kravet.
- Det vises også til ansvarsbestemmelsene i asl/asal, § 3-7 annet ledd om at den som på selskapets vegne medvirker til gjennomføring av ulovlig utdeling, i dette tilfellet daglig leder, er ansvarlig for at utdelingen blir tilbakeført til selskapet.
- I årsberetningen skal det opplyses om hvilke tiltak som er/planlegges iverksatt for å sikre videre drift, og at videre drift er avhengig av at resultatet forbedres, eller tilførsel av ny egenkapital.

Løsningen bør henvise til RS 250 *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper* hvor mest aktuelle henvisninger er pkt, 2, 16, 28, 32-34, 35-37, 39 – 39N.

Hvis ledelsen følger revisors pålegg, har han ikke plikt til å trekke seg som revisor, men må omtale forholdene i beretningen.

Konsekvensene for revisjonsberetningen:

Dersom ledelsen følger revisors pålegg, skal revisor avgi beretning med presisering som tas inn etter konklusjonsavsnittet; *Uten at det har betydning for konklusjonene i avsnittet over, presiserer vi at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, og det vises til nærmere omtale i årsberetningen. Vi vil også presisere at det er gjennomført en transaksjon med selskapets hovedaksjonær og styreleder som er i strid med aksjeloven § 3-8. Dette forholdet kan etter vår mening medføre erstatningsansvar for daglig leder.*

Dersom ledelsen *ikke* følger revisors pålegg, må revisor trekke seg og umiddelbart gi melding til Foretaksregisteret om opphøret. I tillegg må årsaken til fratredelsen meddeles Finanstilsynet. Jf. revl. § 7-1 første og fjerde ledd. Når revisor trekker seg før ordinær generalforsamling, avgir han ikke revisjonsberetning.

Spørsmål c)

Saken gjelder ulovlig uttak ihht. bestemmelser i aksjeloven, og at det er overført midler til hovedaksjonær i en situasjon hvor det er usikkerhet om fortsatt drift på grunn av en vanskelig økonomisk situasjon. Overføringen medfører forfordeling i forhold til andre kreditorer og er ulovlig.

Det forventes at kandidatene nevner at bostyret kan rapportere revisor til Finanstilsynet, og at det gis en kort redegjørelse for tiltak og sanksjoner som kan benyttes av Finanstilsynet. Det må også gjøres rede for hvilke konsekvenser det kan ha for revisor, herunder straff, hvis bostyret (eller Finanstilsynet) melder forholdet til politiet. Det forventes ikke noen drøfting av hvorvidt kriteriene for å ilegge sanksjoner i denne aktuelle saken er oppfylt.

Mulige konsekvenser:

Bobestyret kan innrapportere saken til Finanstilsynet. Som følge av meldingen kan Finanstilsynet fremsette krav overfor revisor om å gi nærmere redegjørelse for saken og evt. gjennomføre stedlig tilsyn. Saken kan resultere i

- merknad, kritikk til hvordan revisjonen er utført, eller pålegg som for eksempel å forbedre revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem mv ihht. finanstilsynslovens regler.
- tilbakekalling av godkjenningen som revisor, dersom revisor anses som uskikket fordi saken vurderes som grov overtredelse av revisors plikter, jf. revl. § 9-1 tredje ledd nr.2.
- at saken meldes til politiet, og at det idømmes straff i form av bøter eller fengsel inntil ett år, jf. revl. § 9-3. Kriteriet for straff er at forhold anses som forsettlig eller uaktsom vedrørende innholdet i revisjonen, jf. rev. § 5-1, eller brudd på god revisjonsskikk. Revisor kan også idømmes straff for medvirkning etter en rekke andre lover, jf. asl/asal. §§ 19-1 og 19-2, rskl. § 8-5 og ligningloven §§ 12-1 og 12-2.

Kandidater kan også komme inn på *erstatningsansvar*. Konkursboet kan tenkes å saksøke revisor for tapet selskapet led fordi bilen ble kjøpt til overpris. Interessante betraktninger om evt. medvirkning (passiv identifikasjon styreleder/hovedaksjonær med selskapet) belønnes. Det kan også være at tredje parter kan saksøke, med bakgrunn i at de f.eks. har solgt på kreditt i tiltro til et feilaktig regnskap med ren revisjonsberetning. *Oppgaven gir ikke opplysninger som gjør det mulig med annet enn overflatiske betraktninger, og det bør ikke trekkes for kandidater som unnlater å komme inn på erstatningsansvar.*