

SENSORVEILEDNING
(løsningsmomenter)

TIL

EKSAMEN I REVISJON
20 sp

onsdag 20. mai 2015
kl. 09.00 – 15.00

i henhold til rammeplan for treårig revisjonsutdanning av 1.12.2005

Evt. spørsmål og kommentarer kan rettes til:

Tonny Stenheim – tonny.stenheim@bi.no

Geir Haaland – geir.haaland@uia.no

OPPGAVE 1 (20 %)

Spørsmål a)

Presenter ulike argumenter for og imot at revisor utfører rådgivningstjenester overfor egne revisjonsklienter.

Det kan tenkes ulike mulige angrepvinkler her. Oppgaveteksten er formulert ganske vid i sin ordlyd og det kan ikke forventes at alle forhold tas opp. Her følger det noen forslag til punkter:

- Argumenter mot revisors rådgivningsvirksomhet har typisk sammenheng med at den kan være en trussel mot revisorens uavhengighet dvs. både faktisk uavhengighet («in fact») og oppfattet uavhengighet («in appearance»). Manglende uavhengighet kan påvirke revisors objektivitet i forbindelse med revisjonen.
- Siden revisors faktiske objektivitet ikke er direkte observerbar for utenforstående og det typisk vil foreligge ulike oppfatninger av hvilke situasjoner/forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet, presenteres argumentene mot revisorens rådgivningsvirksomhet med forskjellig styrke og utgangspunkt. En sentral påstand er at økt rådgivning gir svekket uavhengighet og objektivitet og dermed reduserer kvaliteten på revisors arbeid. Det er imidlertid ikke klart hvor store de faktiske problemene er (for eksempel basert på forskning) og i hvilken grad forholdsregler effektivt bidrar til å redusere/kontrollere problemene.
- Revisors rådgivningstjenester til egen revisjonsklient kan diskuteres med utgangspunkt i uavhengighetstruslene (IFACs Code of Ethics/DnRs etikkregler).
 - Egeninteressetrussel: Omfattende rådgivning kan medføre at det samlede honoraret fra en klient blir uforholdsmessig stort. Det oppstår et avhengighetsforhold.
 - Egenkontrolltrussel: Rådgivning som innebærer at revisor utfører ledelses- og kontrolloppgaver. Selve rådgivningen kan medføre at ledelsen tar andre regnskapsmessige valg, for eksempel mht. måling av poster i regnskapet og på den måten blir årsregnskapet påvirket. Revisor kan oppleve seg bundet av disse slik at kontrollen svekkes.
 - Her vil også flere av de andre uavhengighetstruslene kunne tenkes å relateres til rådgivning.
- Revisors rådgivningstjenester kan også tenkes diskutert i forhold til arten av rådgivningstjenesten, for eksempel tjenester knyttet til regnskapsmessig verdsetting, valg av regnskapsprinsipper, rådgivning i forbindelse med spesielle transaksjoner, for eksempel egenkapitaltransaksjoner (fusjon, fisjon osv.).
- Revisors rådgivningstjenester kan også innebære fordeler ved at revisjonen blir av bedre kvalitet. Som for eksempel:
 - Kunnskapsoverføring mellom revisjon og rådgivning gir bedre revisjon og bedre rådgivning.
 - Lavere transaksjonskostnader mellom revisor og klient ved at relasjonen mellom revisor og klient allerede er etablert og revisor allerede har kunnskap om klienten.

- Ved å levere rådgivning og revisjon sikrer revisjonsselskapene seg god forretnings- og bransjeforståelse.
- I praksis har argumentene mot rådgivning vært vektlagt tungt. Det kan underbygges med referanse til uavhengighetsreguleringen i revisorloven kapittel 4 med tilhørende forskrift og de etikk- og uavhengighetsregler som IFAC og DnR har når det gjelder uavhengighet.

Spørsmål b)

Gi en forklaring på begrepet «ledelses- og kontrolloppgaver».

Revisorloven § 4-5 regulerer alle typer tjenester utover revisjons- og attestasjonstjenester hjemlet i annen lovgivning, for eksempel i aksjeloven og allmennaksjeloven. Arten av tjenester som revisor yter må ikke være egne til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Det handler her om rådgivningstjenester og andre tjenester som etter sin art ikke kan leveres til revisjonsklient. Ledelses- og kontrolloppgaver er en av to typer tjenester det er forbudt for revisor å levere til sin klient.

Det følger av revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 4 at årsregnskapet for den revisjonspliktige ikke kan revideres av et medlem av styret mv. eller daglig leder og ifølge nr. 5 heller ikke av den som har ansvar for utarbeidelsen av årsregnskapet mv. Revisorloven § 4-1 ivaretar derfor det formelle habilitetsproblemet i forhold til ledelsen og sikrer at revisor ikke havner i en egenkontrollsituasjon.

Spørsmålet vil derfor være begrenset til fortolkning og avgrensning av ledelses- og kontrolloppgaver. Det antas å være klart at revisor ikke kan ivareta styrets eller daglig leders funksjoner selv om revisor ikke innehar disse formelle posisjonene. Revisor kan da bli identifisert med klienten og det er egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Ledelses- og kontrolloppgaver rammes utvilsomt av de oppgaver som er behandlet i aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 6. Hvis ledelsen derimot selv ivaretar de oppgaver som er lovpålagt den og både faktisk og formelt har kompetanse og selv utøver instruksjons- og beslutningsmyndigheten, blir vurderingen først og fremst om revisors tjenester er av en art som likevel identifiserer revisor med klienten (egnet til å reise tvil om uavhengighet og objektivitet) og dernest om tjenesten innebærer en egenkontrollrisiko (egnet til å påvirke uavhengighet og objektivitet). Det kan derfor hevdes at tolkningen må skje med anvendelse av revisorloven § 4-5 første ledd og at forbudet om å yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver, er begrenset til ivaretagelse av ledelsesfunksjonen, utøvelse av de oppgaver ledelsen selv skal utføre eller hvor revisor deltar i beslutningene fordi ledelsen ikke har nødvendig kompetanse eller kapasitet. Ut over dette kan det være et diskusjonstema om også tjenester ut over det som følger av lederfunksjonen rammes hvis disse tjenestene ligger innenfor styrets eller ledelsens ansvarsområder.

Spørsmål c)

Vurder om dette skaper problemer mht. uavhengighet. Ta egne forutsetninger hvis nødvendig.

Vurderingen må ta utgangspunkt i revisorloven § 4-5 tredje ledd. Paragrafens henvisning til domstolloven gir i begrenset grad støtte for revisors bistand, idet den kun regulerer partsrepresentasjon i forhold til ligningsmyndighetene (jf. domstolsloven § 218 annet ledd nr. 2). Revisor har ikke anledning til å føre saken i retten.

Trolig må vurderingen gjøres i forhold til bestemmelsen i § 4-1 første ledd. Hvis sakførselen er egnet til å påvirke revisors uavhengighet, kan revisjonsselskapet ikke ta saken. Det kan være tilfelle hvis for eksempel revisor har egeninteresse i utfallet av saken (forsvar av attestasjon av næringsoppgave mv., mulig erstatningsansvar ved negativt utfall eller lignende). Eller det kan oppstå en egenkontrollsituasjon (behandling av skatteposter i årsregnskapet, omtale av utfallet av skattesaken i årsregnskapet og eventuelt årsberetning mv.).

Sakførselen kan også være egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet fordi identifikasjonen med klienten er sterk. Omverdenen kan avhengig av sakens betydning og offentlighet, oppfatte partsrepresentasjon å være uforenlig med revisors uavhengige rolle.

Oppdraget må dermed vurderes i forhold til de vanlige uavhengighetstrusler. Den kan være vanskelig å etablere forholdsregler hvis det foreligger åpenbare trussel, men det kan påpekes forhold som tilsier at trusselen er akseptabel, for eksempel med henvisning til vesentlighet, praksis (oppfattes ikke som uheldig), ikke et regnskapsrelatert problem osv.

Spørsmålet vil trolig falle noe vanskelig for en del kandidater og må ikke bedømmes for strengt.

OPPGAVE 2 (25 %)

Generelt

Trolig vil det være stor variasjon i mengde og kvalitet på besvarelsene i denne oppgaven, avhengig av i hvilken grad kandidatene klarer å bruke opplysningene i oppgaven, særlig tallmaterialet. Dette bør skille en god fra en mindre god besvarelse.

Spørsmål a)

Du får en forespørsel fra selskapet om å bistå med utarbeidelse av årsregnskap og ligningspapirer for 2014.

Hvilke vurderinger vil du som selskapets revisor gjøre i forbindelse med å påta deg oppdraget?

Her må det tas utgangspunkt i Lov om revisjon og revisorer (LRR) § 4-5 rådgivningstjenester mv. Det bør drøftes om disse tjenestene kan så tvil om revisors objektivitet og uavhengighet.

Forskrift om revisjon og revisorer (FRR) § 4-3 er mer spesifikk enn loven. Paragrafen nevner teknisk oppsett av regnskaper (regnskapsteknisk bistand) forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av revisjonspliktige, som eksempler på tjenester som ikke er å anse som rådgivning. Kandidaten bør presisere at det her ikke er snakk om å gjøre vurderinger på vegne av klienten, men å foreta tekniske utarbeidelser av regnskapsmateriale.

De to nevnte oppdragene må sies å ligge innenfor teknisk oppsett, og revisor bør derfor kunne utføre disse. En slik tolkning er også i samsvar med praksis.

Spørsmål b)

Beskriv aktuelle risikovurderingshandlinger, foreta en konkret risikovurdering og bestem angrepsvinkelen, knyttet til innkjøpsområdet (varekostnad og leverandørgjeld) basert på foreliggende opplysninger.

ISA 315 danner rammen for risikovurderingen og lister i pkt. 6 opp tre handlinger som **skal** inngå: Forespørsel til ledelsen mv., analytiske handlinger og observasjon og observasjon. I tillegg informasjon vedrørende oppdragsvurderingen (pkt. 7), andre oppdrag for enheten (pkt. 8), tidligere års erfaringer (pkt. 9) og møte i revisjonsteamet (pkt. 10).

Ut fra tallopplysninger i oppgaven vil det være naturlig å konkretisere de analytiske handlingene iht. veiledningspunktene A14-16 og de *kandidater som foretar slike handlinger og beregninger skal honoreres for dette.*

Bruttofortjenesten er stabil på 35 % både i 2012 og 2013, mens den øker til 37,3 % i 2014. For de fire første månedene i 2015 er den imidlertid redusert til 26 %.

Gjennomsnittlig kredittid leverandører er 20 dager i 2012 og 2013, men den har gått ned til 8 dager i 2014. Det kommer også klart frem av tallmaterialet at leverandørgjelden er mer enn halvert i 2014 til tross for at varekostnaden har økt.

Disse analytiske handlingene gir klare signaler om at det kan ha funnet sted resultatmanipulering ved bruk av feilperiodiseringer. Eierne har både motiv (maksimalt utbytte) og mulighet (dårlig arbeidsdeling) til dette.

Konklusjon av *risikovurderingen* blir derfor at periodiseringskontroller vil bli helt sentrale *risikohåndteringshandlinger.*

Risikovurderingen bør også ende opp med en *konkretisering når det gjelder angrepsvinkel:* Ønsket om maksimalt utbytte gjør at iboende risiko vurderes som høy. Den svake internkontrollen gjennom manglende arbeidsdeling gjør at kontrollrisikoen også vurderes som

høy. For å oppnå tilstrekkelig lav revisjonsrisiko må derfor oppdagelsesrisikoen settes lavt noe som krever et stort omfang av substanshandlinger.

Spørsmål c)

Foreslå videre revisjonshandlinger (risikohåndteringshandlinger) for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for innkjøpsområdet (varekostnad og leverandørgjeld) og angi de påstander handlingene er ment å bekrefte.

Risikoanalysen foran danner ramme for risikohåndteringshandlingene som er nærmere beskrevet i ISA 330. Det er viktig at kandidaten får frem sammenhengen mellom *risikovurderingshandlingene* og *risikohåndteringshandlingene*.

Konklusjonen etter *risikovurderingen* var at periodiseringskontroller vil bli helt sentrale *risikohåndteringshandlinger*.

Periodiseringskontroller innebærer generelt å kontrollere at tidspunkt for bokføring samsvarer med tidspunkt for overgang av risiko og kontroll, nærmere definert i NRS (V) Regnskapsføring av inntekt, og i dette tilfellet særlig at (matchende) inngående fakturaer for alle vareinnganger før nyttår som er tatt med i varelagertellingen er bokført i 2014. En effektiv måte å teste periodiseringspåstanden på er å foreta forespørsel til leverandører, jf. ISA 505. Selv om en slik forespørsel retter seg mot påstandene *eksistens* og *fullstendighet*, vil den også dekke påstanden *periodisering*.

Den lave bruttofortjenesten for første tertial 2015 burde indikere at det er periodisering og ikke gyldighet som er den risikoutsatte påstanden for dette selskapet, og en god besvarelse bør få fram dette poenget!

En annen effektiv måte å dekke periodisering på er å gå gjennom bilagsdokumentasjon for inngående fakturaer i 2015, og se om de inneholder inngående fakturaer som skulle vært bokført i 2014.

Ovennevnte er det mest sentrale. Men en god kandidat bør også kort nevne hvordan de øvrige påstandene kan dekkes.

For debetposten *varekjøp* påstanden *gyldighet* normalt den primære. I dette tilfellet, med risiko for resultatmanipulering, burde risikoen for ugyldige varekjøp være lav, men det bør uansett gjøres en del kontroller med utgangspunkt i bokførte transaksjoner mot dokumentasjon for gyldighet for eksempel i form av kontroll mot pakkseddel eller fysisk varemottak. Påstanden *fullstendighet* dekkes indirekte gjennom kontroll av fullstendighet av leverandører ved forespørsler nevnt ovenfor.

For kreditposten *leverandørgjeld* er primærpåstanden fullstendighet dekket over. Det er et poeng at det for en importbedrift som her vil være en risiko knyttet til *verdsettelse* av leverandørgjeld i utenlandsk valuta (valutaomregning). Korrekt omregning av denne bør derfor kontrolleres. Påstanden *eksistens* dekkes indirekte gjennom kontroll av gyldighet av varekjøp nevnt over.

OPPGAVE 3 (15 %)

Spørsmål a)

Gi tre eksempler på mislighetsrisikofaktorer som kan indikere at det foreligger misligheter ved inntektsføring og forklar hvorfor dette er mislighetsrisikofaktorer.

Eksempler på mislighetsfaktorer finnes i ISA 240 vedlegg 1 og det forutsettes at kandidaten konkretiserer med tre eksempler knyttet opp mot inntektsføring f.eks.

- Bonusavtaler eller annen resultatbasert avlønning for ledelsen
- Opprettholde regnskapsbaserte lånevilkår og låneavtaler mv.
- Behov for ytterligere låne- eller egenkapitalfinansiering
- Forventninger til lønnsomhet eller utvikling fra analytikere, institusjonelle investorer, betydelige kreditorer eller andre eksterne parter

Deretter forutsettes at det forklares at dette er mislighetsrisikofaktorer fordi de faller inn under definisjonen i ISA 240 pkt. 11 b: Hendelser eller forhold som indikerer insentiver eller press til å begå misligheter eller som gir en mulighet for å begå misligheter, samt svikt i holdninger og rettferdiggjørelse.

Spørsmål b)

Hvordan skal revisor håndtere slike risikoer ved gjennomføringen av revisjonen?

I utgangspunktet skal revisor behandle mislighetsrisikoer som særskilte risikoer (jf. ISA 240 pkt. 27). Handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter generelt finnes i ISA 240 pkt. 28-33. ISA 240 vedlegg 2 angir revisjonshandlinger for å håndtere revisjonshandlinger for inntektsområdet.

Spørsmål c)

Hvilke informasjons- og rapporteringsplikter har revisor hvis det er avdekket misligheter?

I ISA 240 pkt. 40 – 43 heter det at hvis revisor har identifisert misligheter eller har innhentet informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, må revisor kommunisere disse forholdene til rett tid til det riktige ledelsesnivået. Hvis revisor har identifisert misligheter som innbefatter ledelsen, ansatte som utfører betydelige oppgaver i den interne kontrollen eller andre der mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon, må disse forholdene kommuniseres til styret.

Det følger også rapporteringsplikt i form av nummerte brev til den revisjonspliktiges ledelse jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd jf. revisorlovens § 5-4. I tillegg kommer mulig rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven. Det kan også foreligge særlige rapporteringsplikter til offentlige myndigheter hvis revisjonsklient er under offentlig tilsyn.

OPPGAVE 4 (15 %)

Spørsmål a)

Forklar med dine egne ord hva som menes med "Informasjonsbehandling" og gi et eksempel på hva en slik kontroll kan være.

Her er det viktigste at kandidaten har med seg IT-elementet, jfr. ISA 315. A103 – 105. For øvrig bør det være nokså fritt mht. beskrivelse, ettersom dette ikke er videre forklart i ISAen. De bes om å gi ett eksempel for å vise forståelse.

Eksempler på ulike typer av slike kontroller kan være (ikke-uttømmende liste):

Systemkonfigurasjon: Systemet forhindrer feil ved at det produseres en feilmelding dersom en forsøker å utføre aktiviteter som er ulogisk/feil (eksempel: en vil ikke få lagret en postering som ikke går i null debet/kredit)

Kontotilordning: Systemet bokfører transaksjoner automatisk basert på en bokføringsregel (eksempel: automatisk postering av mva. basert på mva.-koder)

Grensesnitt kontroller/ feil rapporter: Systemet produserer en feilrapport dersom enkelttransaksjoner ikke blir overført som de skal fra et system til et annet (eksempel: timer fra timeregistreringssystemet blir ikke overført fordi de er registrert på et prosjekt som er avsluttet). De fremkommer da på en feilrapport og timene må enten flyttes til en annen kode eller prosjektkoden må åpnes for føring før transaksjonene kan overføres.

Spørsmål b)

Har det noen betydning hvilken kategori (automatiserte/manuelle) kontrollene tilhører når man skal teste de i revisjonen? Hvorfor/hvorfor ikke?

Poenget som må komme frem at fremgangsmåten for testing vil være forskjellig for testing av automatiske kontroller i forhold til manuelle kontroller, jfr. ISA 330. A27.

For eksempel: for å teste en systemkonfigurasjon, bør man "provosere" systemet slik at det fremkommer en feilmelding og observere mens det skjer.

Dersom man skal teste en manuell kontroll som baserer seg på en system generert rapport, kan man få bekreftet den manuelle delen av kontrollen gjennom en inspeksjon av dokumenter, mens den system genererte rapporten i tillegg må testes for integritet og fullstendighet.

Spørsmål c)

Ta utgangspunkt i kontrollen du beskrev i a). Forklar hvordan du som revisor vil teste denne kontrollen for å bekrefte at den har vært effektiv gjennom hele året.

Her er poenget at kandidaten skal få frem sammenhengen mellom IT-elementet i applikasjonskontrollen de nettopp har beskrevet og generelle IT-kontroller og hvordan revisor kan vite at informasjonsbehandlingskontrollene har vært effektive gjennom hele året, kfr. ISA 315 pkt. 21 kfr. A103-104.

Dersom revisor tester en automatisk kontroll i mai 2015 - hvordan kan man være sikker på at den virket på samme måte i februar 2015 eller i november 2015? Det bekreftes ofte gjennom å teste generelle IT-kontroller. Det er de generelle IT-kontrollene som skal gi en trygghet for at det kun er autorisert personell som har utført endringer i selve logikken/funksjonaliteten i systemet. Og i tillegg at de endringer som er utført, er gjort i henhold til prosedyrer for endringer.

Alternativt *kan* man også teste en automatisk kontroll flere ganger i løpet av året, så dersom kandidaten svarer dette er det ikke feil. *Men en kommentar om generelle IT- kontroller er påkrevd for å få fullt score.*

OPPGAVE 5 (25 %)

Spørsmål

Hvordan bør de avdekkede revisjonsresultatene komme til uttrykk i revisors rapportering (revisjonsberetning, attestasjon av ligningspapirer og nummerte brev)? Ta eventuelt egne forutsetninger.

Opgaven spør om revisors rapportering og det er tre former form rapportering som kan være relevant å omtale her:

- Revisjonsberetningen
- Attestasjon av næringsoppgave og kontrolloppstilling
- Nummererte brev til styret

Revisjonsberetningen

Opplysninger som berører revisjonsberetningen:

- Usikkerhet om eksistens av (og derved verdi av) en del av varebeholdningen
- Overvurdering av verdi lastebiler
- Undervurdering av leverandørgjeld
- Ikke reservert likviditet for betaling av skattetrekk

Revisor skal fastsette en grense for vesentlighet for regnskapet totalt sett *og om nødvendig* for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger dvs. en såkalt særskilt vesentlighetsgrense. I tillegg skal revisor *for å planlegge og gjennomføre revisjonen* fastsette en grense for arbeidsvesentlighet som er lavere enn for vesentlighetsgrensen(e). Denne siste grensen skal redusere risikoen for at summen av ukorrigerede og ikke-avdekkede feil oversiger vesentlighetsgrensen(e) til et tilstrekkelig lavt nivå, og benyttes ved planleggingen og gjennomføringen, men ikke ved oppsummeringen av revisjonen.

Særskilt vesentlighetsgrense fastsettes når det foreligger særlige omstendigheter som gjør det nødvendig å anvende en lavere vesentlighetsgrense. Siden ISA 320 bruker ordlyden «særskilte omstendigheter» indikerer dette at det normalt ikke vil være behov for å angi en lavere vesentlighetsgrense for den enkelte post. I oppgaveteksten er det ikke noe som tyder på at det skal fastsettes slike særskilte vesentlighetsgrenser. Det betyr at vesentlighetsgrensen for postnivå blir lik arbeidsvesentligheten på totalnivå.

Det er imidlertid viktig at kandidaten, ikke minst på grunnlag av avdekkede feil, tar stilling til om revisor har funnet grunnlag for å revurdere vesentlighetsgrensen i konklusjonsfasen.

Varebeholdningen:

Revisor har ikke klart å oppnå betryggende sikkerhet for eksistens av deler av varelager med balanseført verdi kr 250 000. Her kan det tenkes ulike alternativer grunnet begrensede opplysninger i oppgaven. For eksempel kan det tenkes at revisor har skaffet bevis for deler av varene på fjernlageret, men ikke alle varene. Eller det kan tenkes at det høy revisjonsrisiko for hele fjernvarelageret samlet sett. Uansett forutsetning så vil feilen ligge under vesentlighetsgrensen, da det ikke er fastsatt noen særskilt vesentlighetsgrense for varebeholdningen.

Lastebiler:

Her foreligger det uenighet mellom revisor og klient. Lastebilene er overvurdert med kr 150 000. Beløpet ligger under vesentlighetsgrensen, da det ikke er fastsatt noen særskilt vesentlighetsgrense for lastebilene.

Leverandørgjeld:

Her foreligger det på nytt uenighet mellom revisor og klient. Leverandørgjelden er kr 200 000 høyere enn det som er balanseført, men ligger under vesentlighetsgrensen, da det ikke er fastsatt noen særskilt vesentlighetsgrense heller for leverandørgjelden.

Konklusjon om årsregnskapet i revisjonsberetningen

Revisor vet at det er en ukorrigert overvurdering på eiendelsiden av balansen med inntil kr 400 000 (varebeholdning og lastebiler). Revisor vet også at det er en ukorrigert undervurdering på gjeldssiden med inntil kr 200 000 (leverandørgjeld).

Feilene kan ikke utlignes mot hverandre da de ikke vedrører samme transaksjonsklasse eller kontosaldo. Feilinformasjonen må da vurderes *enkeltvis* mot den relevante transaksjonsklassen og kontosaldoen *og samlet* i forhold til regnskapet totalt sett og omstendighetene rundt feilenes forekomst, kfr. ISA 450 pkt. 11a).

Da de avdekkede og ikke-korrigerede feilene ligger godt under vesentlighetsgrensen for regnskapspostene og oppgaveteksten sier at det «ikke er annet å bemerke» er det sannsynligvis ikke er påkrevet med forbehold knyttet til regnskapspostene.

Ved fastsetting av konklusjonen på årsregnskapet totalt sett, må revisor vurdere virkningen av ikke-korrigerede feil med tillegg for mulige feil opp mot vesentlighetsgrensen for regnskapet. Da den avdekkede og ikke-korrigerede feilen ligger godt under vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett både når det gjelder resultat- og egenkapitalpåvirkning, og oppgaveteksten sier at det «ikke er annet å bemerke» vil det sannsynligvis ikke være påkrevet med forbehold knyttet til årsregnskapet som en helhet.

Kandidater som ureflektert summerer over- og undervurderingene og ut fra dette umiddelbart foreslår en modifisert revisjonsberetning trekkes for dette, mens kandidater som diskuterer om summen av feil og omstendighetene rundt disse likevel bør foranledige forbehold eller negativ konklusjon om årsregnskapet i revisjonsberetningen, honoreres etter fortjeneste.

Uttalelse om øvrige forhold i revisjonsberetningen

Det må tas inn en **opplysning om lovbrudd mht. manglende skattetrekk.** Dette tas normalt inn som «andre forhold» under hovedavsnittet «øvrige forhold».

Attestasjon av ligningsdokumentene

Kontrolloppstillingen:

Revisor må kontrollere at skattetrekksmidler blir oppbevart i samsvar med lov og forskrift. I dette tilfellet blir ikke skattetrekksmidlene innsatt på egen konto slik skattebetalingsloven krever dersom det ikke er garanti for skattetrekket. Revisor bør derfor unnlate å undertegne kontrolloppstillingen (jf. ligningsloven § 6-16 første ledd bokstav b, jf. forskrift om levering av lønnsoppgave 23. desember 1988 nr. 1083 § 7) og SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter.* Kopi av nummerert brev til ledelsen om grunnen til manglende underskrift (se nedenfor) sendes skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd siste punktum og SA 3801 pkt. 20-26.

Næringsoppgaven:

Oppgaven gir ikke opplysninger om hvordan varebeholdningen er vurdert for skatteformål, men det kan antas at fjernlageret er tatt med også i næringsoppgaven. Usikkerheten gjelder dette lagerets eksistens, og det må jo også gjelde i forbindelse med næringsoppgaven. Vi må vurdere hva vesentlighetsgrensen er for ligningsmyndighetene mht. evt. overvurdering av varebeholdningen og hvor stor revisjonsrisiko som er akseptabel. Avgjørende for

rapporteringen vil være «hvilken konklusjon skatte- og avgiftsmyndighetene ville trukket dersom opplysningene var kjent», kfr. SA 3801 pkt. 18. Forholdet medfører antagelig at revisor ikke bør signere næringsoppgaven. Dette samme gjelder leverandørgjelden.

Oppgaven sier ikke hvordan lastebilene er vurdert skattemessig. Hvis det er avskrevet i henhold til skattemessige regler vil det ikke være noen feil i næringsoppgaven på dette punktet som skulle betinge ikke-attestasjon.

Kopi av nummerert brev til ledelsen om grunnen til manglende underskrift (se nedenfor) sendes skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd siste punktum og SA 3801 pkt. 20-26.

Rapportering til ledelsen i nummerert brev

Rapportering til styret og ledelsen i selskapet jf. revisorloven § 5-2 jf. § 5-4, ISA 260 pkt. 16 og SA 3801 pkt. 29-31.

Unnlatelse av å underskrive kontrolloppstillingen må begrunnes, og det må påpekes at styret er ansvarlig for at skattetrekksmidlene behandles i samsvar med skattebetalingsloven § 5-12. Unnlatelse av å underskrive næringsoppgaven må også begrunnes.

Revisor bør informere ledelsen om at årsaken til at han ikke kunne delta ved varetellingen var manglende/forsinket informasjon fra selskapet side om lagerets eksistens. Ledelsen må også gjøres oppmerksom på mangelfull dokumentasjon og registrering av beholdningen og varebevegelsene i forbindelse med fjernlageret.

Det bør redegjøres for hva som er bakgrunnen for uenigheten mellom revisor og ledelse når det gjelder vurderingen av lastebilene og leverandørgjelden.

Brevet/brevene sendes til styrelederen. Hvis daglig leder er styreleder, sendes den i kopi til samtlige styremedlemmer jf. revisorloven § 5-4.