

EKSAMEN I

REVISJON

i henhold til Forskrift om rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon 27.6.12/15.7.13
og nasjonale retningslinjer fra Universitets- og høgskolerådet
(15 studiepoeng)

og

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning av 1.12.2005
(20 studiepoeng)

mandag 22. mai 2017

kl. 09.00 – 15.00

Oppgavesettet består av i alt 5 oppgaver på 4 sider, inklusive denne siden og evt. vedlegg.

Tillatte hjelpemidler:

- Revisors håndbok
- Norges lover
- Særtrykk eller samlinger av lover og standarder uten kommentarer
- Skattelovsamling (Jacob Jarøy eller Ole Gjems-Onstad)
- Ikke-kommuniserbar kalkulator (tømt for evt. minne)

Besvarelsen av oppgavene skal i størst mulig grad begrunnes i og inneholde referanse til lover og andre autoritative regelverk.

Hvis det anses nødvendig å ta forutsetninger grunnet ufullstendige eller uklare opplysninger, skal det redegjøres for forutsetningene i besvarelsen.

Begynn på nytt ark for hver oppgave. Besvarelsen skal ikke skrives med blyant.

OPPGAVE 1 (anslått tid ca. 1 time)

ISA 300 *Planlegging av revisjon av et regnskap* legger opp til at planleggingen må skje på to nivåer. Det skal både utarbeides en overordnet strategi og det skal utarbeides en revisjonsplan.

Spørsmål a)

Redegjør for hvordan risikovurdering inngår som et viktig element i hver av de to planleggingsfasene.

Spørsmål b)

Redegjør for hva som menes med iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko og forklar hvilke forhold som kan påvirke hvor store disse risikoene er.

Spørsmål c)

Redegjør også for hvordan revisor anvender sammenhengen mellom risikoelementene i planleggingen av revisjonen og illustrer med eksempler.

Sensarpunkter:

Felles for hele oppgave 1 er den generelle drøftingen som gjøres av kandidatene. Dette er en oppgave som tester om kandidatene har forstått noe av det mest vesentlige i pensum. Her er det den gode drøftelsen og forståelsen som vil score høyt, og ikke nødvendigvis de kandidatene som kun klarer å liste opp punkter sakset direkte fra standardene.

Spørsmål a)

Overordnet strategi: revisor utfører en rekke handlinger for å skaffe seg tilstrekkelig overordnet forståelse av foretaket. Dette kan gjøres ved bruk av en rekke handlinger som analytiske kontrollhandlinger, observasjoner etc. Handlingene skal gjøre revisor i stand til å estimere iboende risiko på både regnskapsnivå og postnivå. Dette er to viktige faktorer i fastsettelsen av omfanget av revisjonen.

Risikovurderingshandlingene skal omfatte en vurdering av selskapets interne kontroll som er tilstrekkelig til at revisor kan danne seg en oppfatning av nivået på kontrollrisikoen. Anses kontrollrisikoen som lav, vil revisor ha muligheten til å basere mer av revisjonen på test av kontroller, jmfør ISA 315, enn om kontrollrisikoen anslås som høy.

Revisjonsplan: Revisjonsplanen skal bestå av revisjonshandlinger som er egnet til å håndtere anslått risiko. Revisor må analysere risikoen for vesentlig feil på regnskapspåstandsnivå slik at revisor kan tilpasse tidspunkt, type og omfang av revisjonshandlinger, i forhold til de identifiserte risikoene.

Spørsmål b)

Iboende risiko: risikoen for at det oppstår feil som er vesentlig, enten alene eller sammen med annen feilinformasjon. Risikoen avhenger av en rekke interne forhold som f.eks kompetanse, integritet, kompleksitet av transaksjonen, eller som følge av eksterne forhold som f.eks. konkurransesituasjon, konjunktur etc.). Iboende risiko vurderes uten å ta hensyn til kontrollrisikoen, og er normalt fast.

Kontrollrisikoen: Risikoen for at feilinformasjon som er vesentlig, enten alene eller sammen med annen feilinformasjon, ikke avdekkes og korrigeres innen rimelig tid av foretakets interne kontrollsystem. Risikoen avhenger av en rekke forhold som for eksempel. Foretakets regnskaps- og interne kontrollfunksjon. Denne kan normalt påvirkes over tid.

Oppdagelsesrisiko: Risikoen for at feil som er vesentlig alene eller sammen med annen feilinformasjon ikke avdekkes av revisjonen. Risikoen avhenger av kvaliteten av revisjonen, det vil si art, omfang og tidspunkt for utførelsen av substanshandlinger. Revisor tar normalt utgangspunkt i brukernes holdning til vesentlige feil ved fastsettelse av revisjonsrisiko. Avhengig av nivået på revisjonsrisiko vil revisor utføre revisjonshandlinger for å sørge for at revisjonsrisikoen er på et akseptabelt lavt nivå. Med utgangspunkt i revisjonsligningen:

$$RR = IR \times KR \times OR$$

Vil revisor fastsette de revisjonshandlinger han vil utføre.

Spørsmål c)

For å fastlegge hvor omfattende substanskontroller som må utføres, må revisor først kartlegge IR og KR. Iboende risiko og kontrollrisiko er foretakets risikoer og de eksisterer uavhengig av revisjonen av årsregnskapet. Revisors oppgave er å vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå som et grunnlag for videre revisjonshandlinger, skjønt denne vurderingen er skjønnsmessig snarere enn en presis måling av risiko. Avhengig av nivået på OR vil revisor fastsette omfanget av substanshandlinger, Sammenhengen er at dess mer substanshandlinger som utføres dess lavere OR. IR og KR fastsettes under planleggingen ved å kartlegge og vurdere relevante forhold. Vurderingen av IR er fast, og kan ikke testes mens vurdering av KR er foreløpig og kan kun bekreftes eller avkreftes ved testing. Dersom revisor antar at KR er lav kan han enten:

- planlegge å få antagelsen bekreftet ved å teste kontrollene og dermed redusere omfanget av substanskontrollene
- velge og ikke teste kontrollene og sette KR som høy selv om han antar at den er lav. Konsekvensen er at OR må settes lavere for at RR skal bli på et akseptabelt nivå, noe som innebærer mer testing for at OR skal kunne settes på akseptabelt lavt nivå. Grunnen til at revisor kan velge en slik angrepsvinkel skyldes at han antar at det å ha en mer omfattende substansrevisjon gir den mest effektive revisjonen.

Dersom det legges til grunn høy KR, vil det ikke foretas test av kontroll, og revisor må basere seg på substanskontroller for å få OR ned på et akseptabelt nivå.

OPPGAVE 2 (anslått tid ca. 1 time)

I større foretak med omfattende IT systemer må revisor foreta en grundigere kartlegging og vurdering av både iboende og kontroll risiko, enn i små foretak.

Spørsmål a)

Redegjør for hva som menes med generelle IT kontroller og hvilken betydning generelle IT kontroller har for planleggingen av revisjonen. Illustrer med eksempler.

Spørsmål b)

Redegjør for hva en applikasjonskontroll er, og hvordan man tester applikasjonskontroller. Bruk inntektsområdet som utgangspunkt.

Spørsmål c)

Forklar hva som ligger i begrepet «særskilt» risiko og redegjør for hvilken betydning identifisering av særskilt risiko har for revisjonen.

Sensorpunkter:

Oppgave 2

Også i oppgave 2 er det viktig at kandidatene viser med egne ord hva som legges i begrepene, og god forståelse fra kandidatene skal honoreres.

Spørsmål a)

Generelle IT kontroller: ISA 315 A105 definerer generelle IT kontroller som retningslinjer og rutiner som gjelder mange applikasjoner og som sørger for at applikasjonskontrollene fungerer effektivt.

De generelle IT kontrollene inngår i foretakets interne kontrollsystem på alle nivåer, og bruk av IT medfører normalt spesielle risikoer, og revisor må vurdere hvordan foretaket har håndtert disse risikoene. Dette vil revisors normalt gjøre gjennom ulike risikovurderingshandlinger. Revisor legger vekt på kontrollaktiviteter som arbeidsdeling, tilgangskontroller, fysisk sikring etc. målsettingen er å påse at selskapets IT miljø sørger for integritet, konfidensialitet og tilgjengelighet i systemer og data.

Typiske kontrollkategorier er

1. Tilgang til systemer og data
 1. IT sikkerhetsinstruks
 1. Underskrevet av alle ansatte
 2. Passord og bruker-ID
 1. Kompleksitet i passord
 2. Unike brukere
 3. Konfigurering av roller
 1. Roller i IT-systemene samsvarer med selskapets arbeidsdeling
 4. Administrasjon av brukere
 1. opprettelse, endring og sletting
2. Endringshåndtering
 1. Godkjenning av endringer
 1. Alle endringer i IT-systemene er godkjent av eier av IT-systemet
 2. Test av endringer
 3. Godkjenning av produksjonssetting av endringer
3. Utvikling og anskaffelse av IT-systemer
 1. Dokumentasjon av egenutviklede programmer
 2. Sikring av fremtidig support ved anskaffelser av software og hardware
 3. Anskaffelsesprosess
4. Drift av IT-systemer
 1. Jobbprosessering
 2. Problemhåndtering
 3. Sikkerhetskopiering (backup data)
 4. Sikring av kritisk IT-utstyr (backup av hardware)

Siden generelle IT kontroller danner fundamentet for effektiviteten i applikasjonskontrollene må det stilles strenge krav til dem. Dersom revisor finner at de generelle IT kontrollene å være tilfredsstillende, har man mulighet til å planlegge at deler av revisjonen skal gjennomføres ved test av kontroller (de automatiske), og hvor det kan antas lavere utvalgsstørrelser. Om derimot de generelle IT kontrollene vurderes som ikke tilfredsstillende , må revisor behandle kontrollene som om de var manuelle, eller foreta testing ved hjelp av substanskontroller.

Spørsmål b)

Applikasjonskontroll: ISA315.A105 definerer applikasjonskontroller som manuelle eller automatiserte rutiner som vanligvis settes inn på et forretningsprosessnivå og gjelder transaksjonsbehandling i individuelle programmer (applikasjoner). Normalt vil det være tilstrekkelig å teste 1.

Applikasjonskontroller kan være av forebyggende eller avdekkende art og er utformet for å sikre integritet i regnskapsregistrene.

Applikasjonskontroller er forbundet med rutiner som anvendes for å initiere, registrere, prosessere og rapportere transaksjoner eller andre økonomiske data. Disse kontrollene bidrar til å sikre at transaksjonene er gyldige, autoriserte og at de er registrert og prosessert fullstendig og nøyaktig.

Applikasjonskontroller kan være

- Innebygget, programmert (hardkodet) i en applikasjon
- Konfigurerbar, dvs kontrollen utføres avhengig av hvordan applikasjonen er konfigurert (tabell med set-up verdier)

Eksempler

Fullstendighet

- Kontroll av tett nummerrekkefølge og at det ikke forekommer doble transaksjoner
- Kontroll av total-summer
- Automatisk kontroll mot tidligere registrerte data

- Post-mot-post kontroll

Nøyaktighet

- Automatisk kontroll mot tidligere registrerte data
- Kontroll av total-summer
- Post-mot-post kontroll
- Programmerte feltkontroller, eksempelvis:
 - Rimelighetskontroll
 - Formatkontroll
 - Eksistenskontroll
 - Kontrollsiffer

Gyldighet

- Attestasjoner/bekreftelser
- Bekreftelser av mottatte varer og tjenester
- Godkjenning av overtidslister
- Programmerte gyldighetskontroller, eksempelvis:
 - Rimelighetskontroll
 - Kombinasjonskontroll

Spørsmål c)

Særskilt risiko: begrepet er behandlet i ISA 315 punkt 4, punkt 27 flg og A132 til A139, hvor det er definert som risiko som krever spesiell revisjonsmessig vurdering. Særskilt risiko er ofte knyttet til vesentlige ikke rutinemessige transaksjoner og utarbeidelse av regnskapsestimer, vesentlige transaksjoner med nærstående parter og risiko for misligheter.. Driftsinntekter er typisk en regnskapspost som er forbundet med mislighetsrisiko, og derav særskilt risiko, jamfør ISA 240 pkt 26. Her slås det fast at revisor skal gå ut fra at det foreligger risiko for misligheter.

Konsekvensen av at det er identifisert en særskilt risiko er at revisor må undersøke om selskapet har kontroller for å håndtere risikoen. Når kontroller er kartlagt er det krav til walk through, men ikke å teste som kontroll for å få revisjonsbevis. Det er altså ikke tilstrekkelig og bare få en overordnet forståelse av internkontrollen, idet revisor må undersøke hvordan kontrollaktiviteten fungerer.

OPPGAVE 3 (anslått tid ca. 1,0 time)

Revisjonsselskapet Best Revisjon AS, hvor du er ansatt, får en forespørsel om å påta seg revisjonen av Konsulentene Mye Lønn AS for regnskapsåret 2017. Oppdragsansvarlig, Erik Best, har utført nødvendige handlinger før oppdraget aksepteres og det er avgitt villighetserklæring. Revisorskiftet er registrert i Brønnøysund.

Spørsmål a)

Forklart kort fremgangsmåten ved et revisorskifte, og hvilke handlinger som her er utført før oppdraget ble akseptert.

Spørsmål b)

Du får i oppgave av oppdragsansvarlig å planlegge og utføre revisjonen av inngående balanse. Forklar formålet med å gjennomføres slike handlinger, samt hvilke handlinger som revisor må gjennomføre.

Spørsmål c)

Under revisjon av inngående balanse så konkluderes med at dere ikke finner tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at periodisering av inntekter var korrekt. Hva vil konsekvensen av dette være?

Sensarpunkter:

Oppgave 3

I utgangspunktet er dette en omfattende oppgave, og her er det viktig at kandidatene bruker tiden fornuftig og disponerer den. Det innebærer at kandidatene må bruke tiden og ikke gjøre dette for omfattende. Vis forståelse og referer til aktuelt rammeverk. Den gode fremstillingen og oversikten skal honoreres.

Spørsmål a)

Her er det sentrale at kandidatene viser til revisorlovens §7-1, og forklarer fremgangsmåten med egne ord. I utgangspunktet kan et revisorskifte forekomme av mange årsaker (for eksempel har revisor i enkelte tilfeller rett til å fratruke, mens i andre tilfelle plikt til å fratruke etc). Videre er det viktig at det formelle i et revisorskifte følges med at revisor som man henvender seg til gjør nødvendige handlinger før man kan meddele klienten at oppdraget vil bli akseptert. Disse handlingene betegnes oppdragsvurdering og innebærer en rekke handlinger vurdering av uavhengighet, kapasitet, kompetanse etc.)

Siden oppgaven legger opp til et revisorskifte (i motsetning til et nytt oppdrag) er det viktig at Revisorlovens §7-2 følges, og at revisoren be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget.

Kandidater som også trekker inn ISA 210 bør honoreres.

Spørsmål b)

Temaet er sentralt for revisor og er behandlet i ISA 510. Konsekvensene av at inngående beholdning er feil, mens utgående beholdning er korrekt, er normalt at resultatregnskapet i perioden blir feil.

Revisors mål med hensyn til den inngående balansen på et nytt revisjonsoppdrag, er å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt:

a) den inngående balansen inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker regnskapet for den inneværende perioden, og

b) forsvarlige regnskapspolicyer som er gjenspeilet i den inngående balansen, er benyttet konsekvent i regnskapet for den inneværende perioden, eller at det er tilbørlig redegjort for endringer av policyene og at endringene er tilfredsstillende gjennomført og presentert med tilstrekkelige tilleggsopplysninger i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Revisors plikter i forhold til inngående balanse følger av ISA 510 punkt 5-9.

Spørsmål c)

Dette følger direkte av IAS 510.10

510.10:

Dersom revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen, skal revisor avgi en beretning med forbehold eller en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, i samsvar med ISA 705.5

Videre må kandidatene innom LRR §§ 5-2 og 5-4

OPPGAVE 4 (anslått tid ca. 1,0 time)

Konsulentene Mye Lønn AS selger rådgivningstjenester til både det private og det offentlige, og den årlige omsetningen er på 200 MNOK. Tjenestesalget består av løpende rådgivning i henhold til rammeavtaler og større kontraktsfestede prosjekter med fastpris. Den viktigste innsatsfaktoren er timeleveranser fra de ansatte, og lønnskostnaden utgjør +/- 60% av omsetningen.

Alle de ansatte må ukentlig registrere og godkjenne timer i lønssystemet «Tech Lønn». Lønnsavdelingen foretar løpende kontroll av at alle timelister er innsendt av den ansatte og det foretas puring av manglende innsending.

Lønssystemet inneholder alle faste og variable data, og lønn til den enkelte ansatte beregnes automatisk ved hver lønnskjøring/utbetaling. Det er kun de ansatte i lønnsavdelingen som har adgang til lønssystemet, og det streng tilgangsstyring (brukernivåer, passord mv.)

Spørsmål a)

Forklar hvordan du vil gå frem for å gjennomføre en måleffektiv revisjonen av lønnsområdet i selskapet.

Revisjonsstrategi og plan blir fastsatt, og det legges til grunn å teste den automatiske kontrollen for beregning av lønn i lønssystemet.

Spørsmål b)

Forklar hvordan du vil gå frem ved denne testmetoden, herunder utvalgsmetode, krav til andre handlinger mv.

Sensorpunkter:

Oppgave 4

Her er det viktig at kandidatene viser forståelse for pensum, og anvender den teori man kan forvente at studentene skal ha tilegnet seg.

Spørsmål a)

Her er det naturlig at kandidatene tar utgangspunkt i risikomodellen for å sørge for å få revisjonsrisikoen ned til et akseptabelt nivå. Med utgangspunkt i revisjonsligningen:

$$RR = IR \times KR \times OR$$

Vil revisor fastsette de revisjonshandlinger han vil utføre.

I første omgang må kandidatene vurdere om KR kan vurderes til å bli satt på lav. I såfall er det viktig at man tester for å bekrefte KR er lav. Dersom KR er lav kan man akseptere en noe høyere OR, og dermed redusere omfanget av substanshandlinger, sammenlignet med om KR ikke kan settes på et lavere nivå.

Det er viktig at kandidatene bruker standardene og går veien om ISA 315

- Overordnet forståelse av transaksjonsklassen, herunder vurdere betydningen av IT-påvirkning
- Kartlegging og forståelse av relevante kontroller
- Gjennomføre vugge til grav (walk through) for å bekrefte forståelsen, jfr ISA 315.13

Spørsmål b)

I første omgang er det viktig å teste at generell IT-kontroller fungerer effektivt, jamfør IAS 330. Deretter er det viktig at kandidatene går veien om ISA 500, og foretar kontroll av at beregning foretas korrekt. Dersom man allerede har konkludert på at de generelle IT kontrollene anses som effektive er det trolig tilstrekkelig å teste en eller i det minste svært få. Samtidig er det viktig å påpeke at det alene aldri vil være nok å bare teste kontroll. Man må også foreta noe substanshandlinger ref ISA 330.18 + A42-A47.

OPPGAVE 5 (anslått tid ca. 2 timer)

Ved revisjonen av Konsulentene Mye Lønn AS avdekkes det feil knyttet til leverandørgjeld på 3 MNOK. Dette har fremkommet ved en ekstern forespørsel til et utvalg leverandører. Gjelden er undervurdert. Vesentlighetsgrensen er 2,5 MNOK. Selskapet vil ikke korrigere feilen.

Spørsmål a)

Redegjør for hvordan vil dette påvirke revisjonsberetningen, signatur på næringsoppgave og kommunikasjon med ledelsen.

Spørsmål b)

Feilen over blir korrigert, men etter dette har selskapet tapt egenkapitalen. Fordi selskapet har vokst fort, har selskapet begrenset med likviditet, og det er nødvendig å sikre tilførsel av kapital. Det er som følge av dette betydelig usikkerhet om fortsatt drift.

Hvordan kan/skal dette omtales i revisjonsberetningen?

Spørsmål c)

Revisjonen avdekker også vesentlig feil i innberetning av naturalytelser for mange av de ansatte (telefon, forsikring mv). Hva vil konsekvensene av dette være for

- Revisjonsberetningen
- Signatur på kontrolloppstilling og næringsoppgaven
- Kommunikasjon med ledelsen

Spørsmål d)

Selskapet vil bli børsnotert, og har fått med seg at det har kommet nye regler for hva revisjonsberetningen for noterte foretak skal inneholde. Selskapet er nysgjerrig på hva dette er, og ber deg kort gjøre rede for hva dette med «sentrale forhold ved revisjon» innebærer.

Sensorpunkter:

Oppgave 5

Spørsmål a)

Kandidatene må her diskutere ISA 705 – konklusjon og grunnlag for konklusjon, og hvilken type revisjonsberetning som er nærliggende. I utgangspunktet, forutsatt at motposten for leverandørgjelden er resultateffekt, må man vurdere feilen opp mot annen feilinformasjon, jamfør ISA 450.

Dersom man konkluderer at feilen kan være så betydelig at hele regnskapet må betraktes som vesentlig feil, anses dette som gjennomgripende. Dersom det kan fastsettes et riktigere årsregnskap gir dette en negativ fastsettelseskonklusjon.

Feil i årsregnskapet som medfører vesentlige feil i skattegrunnlaget medfører at revisor ikke signerer på næringsoppgaven, ref SA 3801. Det er viktig at kandidatene trekker inn LRR §5-2, 5-4 og ISA 260 i så henseende.

Spørsmål b)

Her er det den gode diskusjonen til kandidaten som er viktig. Kandidaten må rask innom ISA 570 og dersom:

- Tilstrekkelig omtalt i årsberetning og noter – «eget avsnitt» tilsvarende presisering i beretningen
 - Ikke tilstrekkelig omtalt i årsberetning og noter – forbehold i beretningen
- Kandidaten bør også kommentere hvorvidt vi er enig i at fortsatt drift kan legges til grunn eller ikke. Dersom ikke, så må det fremkomme hvordan revisor håndterer det.

Spørsmål c)

Her blir kandidatene satt på prøve i forhold til deres vurderingsevne. Også her er det den gode drøftelsen som skal honoreres og ikke nødvendigvis konklusjonen.

Trolig har dette ikke betydning for revisjonsberetningen ut ifra et vesentlighetshensyn, men normalt vil dette være kontrolloppstillingen og næringsoppgaven. Konsekvens av dette er at vi ikke kan signere dem, ref SA 3801. Det er også viktig at kandidatene ikke stopper der, men går veien om LRR §5-2 og 5-4.

Spørsmål d)

ISA 701. Dette er en ny standard og det kan ikke forventes at kandidatene har inngående kjennskap til temaet. Det skyldes både at det er en ny standard, samt at revisjonsberetninger er noe de færreste nyansatte er borti. Likevel forventes det at kandidatene har en overordnet oversikt.

Revisors mål er å fastslå hva som er sentrale forhold ved revisjonen og, etter å gitt uttrykk for en mening om regnskapet, å kommunisere disse forholdene ved å beskrive dem i revisjonsberetningen. Tanken er at revisjonsberetningen skal lede brukerne av regnskapet til forhold av betydning (eller til de sentrale forholdene ved revisjonen). Dette er de forhold som etter revisors profesjonelle skjønn, var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden. Sentrale forhold ved revisjonen velges blant de forhold revisor har kommunisert om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Revisor skal beskrive risikoen og håndteringene av disse, men normalt ikke konklusjoner på forhold som er omtalt.