

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON

i henhold til Forskrift om rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon 27.6.12/15.07.13
og nasjonale retningslinjer fra Universitets- og høyskolerådet
(15 studiepoeng)

tirsdag 22. mai 2018

kl. 09.00 – 15.00

Oppgavesettet består av i alt 5 oppgaver med ulikt anslått tidsforbruk.

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 være begrunnet i og inneholde referanse til lover og andre autoritative regelverk.

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

Oppgave 1 (ca. 1 time)

Hovedregelen er iht. revl. § 6-1 at revisor har taushetsplikt om alt vedkommende får rede på under sin virksomhet, med mindre annet følger av lov, eller den opplysningen gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Revisor må, for å kunne avgi revisjonsberetning, ha tilgang til «alle» opplysninger, mens den revisjonspliktige må ha tillit til at misbruk ikke skjer. Dette skaper behov for klare lovregler med hensyn til unntak ifra taushetsplikten.

At revisor har forklaringsrett i politiavhør og anmeldelsesrett skyldes myndighetenes skjerpede oppmerksomhet på misligheter og lovbrudd og ønsket om at revisor skal trekkes inn i kampen mot økonomisk kriminalitet. Revisjonstandardene fokuserer også på av revisors ansvar for å avdekke misligheter og lovbrudd hos den revisjonspliktige, f.eks. ISA 240 og ISA 250.

Unntaket i revl. § 6-1, 4. ledd kan sette tillitsforholdet mellom revisor og den revisjonspliktige i fare. I forbindelse med høringen til gjeldende revisorlov ønsket flere offentlige høringsinstanser å prioritere en styrking av revisors tillit utad ovenfor ulike brukergrupper. Disse høringsinstansene, sammen med departementet, mente at de interesser som kan skades av unntaket, ikke er beskyttelsesverdige. Bestemmelsene kan også virke preventivt.

Forklaringsretten kan medføre enklere og ressursbesparende saksbehandling ved politiavhør og er ikke betenkelig, fordi revisor uansett har plikt til å avgi forklaring i rettslige avhør. Revisor har nemlig vitneplikt, dvs. det kan begjæres rettslige avhør av revisor i straffesak eller sivile saker, jf. straffeprosessloven § 119, tvisteloven § 22-5. Forklaringsretten kan dermed gi en raskere avklaring av straffbare forhold, pga. bedre sikring av bevis.

Anmeldelsesretten gjør det mulig for revisor å anmelde ethvert forhold ved mistanke om straffbar handling. Det er ingen betingelse at det dreier seg om en økonomisk forbrytelse. Det stilles heller ingen krav til vesentlighet, men det ligger i sakens natur at uvesentlige forhold ikke blir anmeldt. Revisor kan anmelde forhold også når andre enn klienten eller klientens ansatte mistenkes – for eksempel hvis revisor får mistanke om at en leverandør svindler med merverdiavgiften.

Det er naturlig at revisor varsler selskapets ledelse før mistanke rapporteres til politiet, med mindre det er fare for bevisforspillelse, men loven har ingen bestemmelse om dette. Hvis ledelsen retter opp forholdet, faller grunnlaget for anmeldelse bort. *Falsk* anmeldelse (det vil si bevisst feilaktig anmeldelse) er straffbart. *Uriktig* anmeldelse gir ikke grunnlag for straff, men kan gi grunnlag for erstatningsansvar, hvis det foreligger uaktsomhet. Revisor må derfor være i aktsom god tro når han anmelder, for å unngå risiko for erstatningsansvar. Det vil si at det er foretatt undersøkelser for å forsikre seg om at situasjonen er oppfattet korrekt, før det evt. anmelder et forhold.

Oppgave 2 (ca. 1,5 timer)

Spørsmål a)

Vareforbruket er en *kostnadspost* i resultatregnskapet, og følgende påstander fremsettes av ledelsen iht. ISA 315 A127 kfr. A129a):

- Gyldighet
Alt vareforbruk i resultatregnskapet vedrører enheten
- Fullstendighet
Alt vareforbruk er inkludert i resultatregnskapet
- Nøyaktighet
Vareforbruket er registrert i regnskapet med iht. grunnlaget
- Periodisering
Vareforbruk er registrert i riktig periode
- Klassifisering
Vareforbruket er registrert på riktig konto
- Presentasjon
Vareforbruket er riktig rapportert

Spørsmål b)

Det er *vareforbruket* det spørres om, og ikke *varekjøpet*. Vareforbruk er en debetpost i regnskapet, og revisor velger normalt (om ikke risikovurderingen skulle tilsi en annen vinkling) å rette revisjonen av debetposter mot gyldighet, nøyaktighet, periodisering, klassifisering og presentasjon.

Grunnen til at revisor i hovedsak innretter revisjonen mot gyldighet som primærrisiko, er blant annet at underslag kan skjules i vareforbruket og at ikke-gyldige kostnader vil føre til lavere betalbar skatt. Det er dessuten relativt måleffektivt å kontrollere gyldigheten av en kostnad.

Fullstendighet av kostnader (sekundærrisikoen) dekkes i stor grad ved revisjonen for øvrig/bekreftelse av leverandørgjelden. Videre dekker analytiske substanshandlinger vanligvis både gyldighet og fullstendighet.

Følgende primærkontroller kan nevnes:

Analytiske substanshandlinger:

Etabler en forventning om bruttofortjenesteprosenten, basert på tilsvarende forrige år og eventuelle andre egnede målestokker, for eksempel kalkyler/budsjetter og/eller bransjenormaler.

Kontrollen gir revisjonsbevis vedrørende alle påstander

Detaljerte substanshandlinger:

Foreta et tilfeldig utvalg av registrerte varekjøp i kontospesifikasjonen og kontroller mot leverandørfaktura og mottaksdokumenter: Er faktura adressert til foretaket og gjelder

varekjøp? Viser mottaksdokumentene at varene er mottatt av foretaket? Er fakturaen bokført i riktig periode? Testen er arbeidskrevende og fordrer et godt kontrollspor.

Kontrollen gir revisjonsbevis vedrørende gyldighet, nøyaktighet, periodisering og klassifisering

Kontroller riktig periodisering av varekjøpet rundt årsslutt ved en særlig test: For alle vesentlige registrerte inngående fakturaer for varekjøp i kontospesifikasjonen i en periode før og etter årsslutt, kontroller vareinngangen og påse at kjøpet er registrert i samme periode. For alle vesentlige vareinnganger i samme periode, kontroller tilhørende inngående fakturaer og påse at de er registrert i samme periode. Det er naturlig samtidig å kontrollere at vareinngangene er korrekt periodisert i henhold til risikoovergangen, selv om det kan hevdes at det først og fremst har betydning for varebeholdningen og ikke for varekjøpet.

Kontrollen gir revisjonsbevis for periodisering

Kontroller at lagerendringen er korrekt behandlet, dvs. at registrert vareforbruk i resultatregnskapet består av inngående beholdning pluss varekjøp minus utgående beholdning.

Kontrollen gir revisjonsbevis for alle påstander, *men må sees i sammenheng med tester rettet mot varebeholdningen på lagerområdet.*

Som nevnt dekkes *fullstendigheten* av varekjøpet normalt gjennom revisjonen for øvrig, spesielt ved revisjon av leverandørgjelden.

Spørsmål c)

Betydningen av kontrollretningen er helt avgjørende for å oppnå bekreftelse (eller avkreftelse) av påstanden som testes. For å kontrollere gyldighet/ eksistens av et regnskapstall, må det tas utgangspunkt i det registrerte og kontrolleres *mot grunnlagsmaterialet*. For å kontrollere fullstendighet av et regnskapstall, må det tas utgangspunkt *i grunnlagsmaterialet* og kontrolleres at det er registrert i regnskapet.

For de detaljerte substanshandlingene beskrevet under pkt. b) er kontrollretningen følgende:

- Detaljert kontroll av *varekjøpet*: Fra registrert til grunnlagsmaterialet; det vil si at det er gyldigheten som kontrolleres.
- Kontroll mellom periodisering av *varekjøp og vareinngang*: Her skjer det kontroll «begge veier», det vil si at det er i realiteten to tester. Ser man først på kontrollperioden *før balansedagen*, er bildet følgende: Test 1: Registrerte varekjøp mot vareinngang er test fra registrert til grunnlag, og tester gyldigheten av varekjøpet. Test 2: Vareinngang mot registrert varekjøp er en test fra grunnlag til regnskap, og tester fullstendigheten av varekjøpet. For kontrollperioden *etter balansedagen* blir forholdet omvendt (gyldig neste periode indikerer fullstendig denne perioden, fullstendig neste periode indikerer gyldig denne perioden). Totalt gir den foreslåtte testen derfor revisjonsbevis både for gyldighet og fullstendighet.

- Kontroll av beholdningsendringen: Ingen særskilt kontrollretning, men avstemming mot lager.
- Kontroll av leverandørgjeld: Fra eksterne bekreftelser (grunnlagsmaterialet) mot regnskapet. (Gir samtidig også bekreftelse motsatt vei; dvs. at registrert gjeld eksisterer og indirekte at ubetalte kostnader er gyldige).

Spørsmål d)

Sammenhengen mellom risikoelementene, test av kontroller og substanskontroll følger av ISA 315 og 330, mht. risikovurdering og risikohåndtering. Generelt tilsier anslått lav (eller middels) kontrollrisiko vedrørende en påstand at revisor kan planlegge test av kontroll for å bekrefte vurderingen (hvis det anses måleffektivt), og at det kan planlegges mindre omfattende substanskontroll. I dette tilfellet, som gjelder vurdering av kontrollrisiko vedrørende *gyldigheten* av vareforbruket, kan virkningen bli for eksempel at revisor kontrollerer et lavere antall registrerte varekjøp mot faktura/mottaksdokumenter, at kontrollperioden for periodiseringskontrollen gjøres kortere og at beløpsgrensen for periodiseringskontrollen settes høyere.

Oppgave 3 (ca. 1,5 timer)

Spørsmål a)

Det kan henvises til ISA 706, 705 og 700. Avvikene omfatter presisering, andre forhold, forbehold, negativ konklusjon og konklusjon om at det ikke er mulig å avgi en uttalelse om årsregnskapet.

Presisering anvendes når revisor ønsker å henlede oppmerksomheten på et forhold som er riktig presentert og beskrevet i regnskapet, men som etter revisors skjønn er av så grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet at dette bør fremheves i revisjonsberetningen

Andre forhold anvendes når revisor ønsker å henlede oppmerksomheten på et annet forhold som ikke er presentert og beskrevet i regnskapet, men som etter revisors skjønn er av så grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet at dette bør fremheves i revisjonsberetningen (og når ISA 701 gjelder, forholdet ikke er blitt vurdert til å være et sentralt forhold ved revisjonen som skal kommuniseres i revisjonsberetningen).

Avsnittet om presisering og andre forhold kan ikke benyttes når revisor er uenig i hele eller i deler av årsregnskapet, eller når revisor mener at det er uakseptabel risiko for at regnskapet er beheftet med vesentlig feilinformasjon.

Forbehold benyttes når revisor er uenig i deler av årsregnskapet eller når det er knyttet usikkerhet til deler av årsregnskapet (f.eks. en eller flere regnskapsposter). Uenigheten må ikke være så vesentlig at revisor finner årsregnskapet som helhet villedende, og uvissheten må ikke være så vesentlig at revisor ikke kan konkludere på årsregnskapet som helhet.

Negativ uttalelse om årsregnskapet brukes når revisor mener at det som helhet ikke er gjort opp i samsvar med lov og god regnskapsskikk; det vil si når revisor er uenig i årsregnskapet og uenigheten er så vesentlig at revisor mener årsregnskapet er gjennomgripende misvisende.

Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet benyttes når revisor finner at det er så stor uvisshet om så vesentlige forhold at det ikke er mulig å vite om årsregnskapet som helhet er beheftet med vesentlige feil.

Revisor konkluderer også separat på to andre forhold i sin beretning, om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysningene, og om opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, om forutsetningen om fortsatt drift og om disponeringen av resultatet er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med loven (jf revl. § 5-6) forutsatt krav om årsberetning. Hvis revisor finner at det svikter på vesentlige punkter, men svikten ikke er gjennomgripende, avgir han positiv konklusjon med forbehold vedr. det som er avdekket. Hvis revisor finner gjennomgripende svikt, må det konkluderes negativt.

Ofte vil et gitt forhold som er avdekket under revisjonen berøre flere av konklusjonene i revisjonsberetningen. For eksempel: Hvis revisor har avdekket at selskapet i stor utstrekning mangler tilfredsstillende dokumentasjon for kostnadsposteringer i kontospesifikasjonen, kan det medføre både forbehold vedr. årsregnskapet (på grunn av usikkerhet) og forbehold vedr. ledelsens pliktoppfyllelse. På den annen side kan det være at revisor, til tross for mangelfull dokumentasjon, oppnår betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke er beheftet med vesentlige feil. I så fall avgis en beretning med ren konklusjon vedr. årsregnskapet, men med forbehold vedr. ledelsens pliktoppfyllelse.

Revl. § 5-6 krever at hvis **revisor mener at regnskapet ikke bør fastsettes av eierne**, skal det angis i revisjonsberetningen. Hvis revisor har ren konklusjon på årsregnskapet, eller positiv konklusjon med forbehold, gir revisor aldri anmerkning. Hvis revisor konkluderer negativt på årsregnskapet, må det alltid anmerkes at det ikke bør fastsettes. Hvis revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet, må det vurderes å ta med anmerkning: Hvis ledelsen ikke kan frembringe et sikrere årsregnskap, gis ikke anmerkning – da kan eierne like godt fastsette det foreliggende regnskapet. Hvis det er mulig for ledelsen å fremlegge et sikrere regnskap, sier revisor i sin beretning at det foreliggende regnskapet ikke bør fastsettes.

Spørsmål b)

I denne konkrete situasjonen er det uenighet om anvendelse av et regnskapsprinsipp og det må forutsettes at feilinformasjon av denne størrelsesorden er vesentlig iht. ISA 300 *Vesentlighet ved planleggingen og utførelsen av revisjonen*, ISA 450 *Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse*. Revisor står da overfor følgende muligheter som reguleres av ISA 705:

- Vesentlig feil, men ikke gjennomgripende feil årsregnskap: Forbehold, positiv konklusjon.
- Gjennomgripende feil årsregnskap: Negativ konklusjon.

De 30 mill. representerer først og fremst en klassifiseringsfeil, mens også resultateffekten må antas vesentlig i salgsåret. Mest korrekte vurdering er nok å se feilinformasjonen, selv om den er begrenset

til spesifikke elementer, som likevel å representere en betydelig del av regnskapet slik at det da må skrives en revisjonsberetning med negativ konklusjon.

Avvik fra normalberetningen kan (eksempel men ingen fasit) kan da bli seende slik ut:

Negativ konklusjon

Vi har revidert...osv.

Etter vår mening er det medfølgende årsregnskapet på grunn av betydningen av forholdet som er omtalt i avsnittet «Grunnlag for negativ konklusjon», ikke er avgitt i samsvar med lov og forskrifter, gir ikke et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling 31. desember 2017 og eller av resultater (og kontantstrømmer) for det avsluttende regnskapsåret i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge.

(Vi mener at årsregnskapet, slik det foreligger, ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap for 2017)

Grunnlag for den negativ konklusjon

Selskapet har ikke regnskapsført forholdene rundt salg/tilbakeleie av en forretningseiendom som finansiell leasing, men som salg av eiendel og leiekostnad i regnskapet. Dette utgjør et avvik fra regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge. Det har medført at driftsresultatet er overvurdert med kr xxx, anleggsmidlene er undervurdert med kr yyy, langsiktig gjeld undervurdert med kr zzz, og både årsresultat og egenkapital, undervurdert med kr. vvv.

Oppgave 4 (ca. 1,5 timer)

Spørsmål a)

Underslaget er ikke nødvendigvis så stort at det influerte på bruttofortjenesteprosenten i nevneverdig grad, slik at en oppfølging av denne i så fall ikke ville være tilstrekkelig til å avsløre forholdet.

Føring av varekartotek på grunnlag av mottaksrapportene, periodisk vareopptelling og oppfølging av avvik mellom kartotek og fysisk beholdning kunne satt selskapet på sporet.

Kontroll av mottatte varer mot bestilling burde avsløre underslaget, hvis kontrollen ble utført av en annen enn varemottaker.

Spørsmål b)

Revl. § 8-1 fastslår revisors erstatningsansvar. På bakgrunn av lovteksten og generelle regler om skyldansvar, må følgende betingelser være oppfylt for at revisor skal bli erstatningsansvarlig:

- Revisor må ha utvist **skyld**, det vil si at han må ha handlet i strid med lovens krav om revisjonens utførelse (ha revidert i strid med den rettslige standarden god revisjonsskikk).
- Det må ha oppstått et **økonomisk tap** for saksøker, det vil si et tap som lar seg utmåle i penger.
- Tapet må være forårsaket av revisors skyld, det vil si at det må foreligge en **årsakssammenheng** mellom bruddet på god revisjonsskikk og det økonomiske tapet.

- Årsakssammenhengen må være så oversiktlig at revisor måtte forstå at hans brudd på god revisjonsskikk kunne føre til at tapet oppsto, det vil si at det må foreligge **påregnelighet**.

De to siste betingelsene betegnes ofte som at det må foreligge «adekvat årsakssammenheng».

Spørsmål c)

Selskapet er påført et økonomisk tap på kr 900 000. Kravet til tap og målbarhet av tapet er oppfylt.

Skyldspørsmålet er vanskelig å avgjøre ut fra opplysningene i oppgaven, siden det ikke er opplyst om hvilket arbeid revisor har utført med hensyn til intern kontroll og med regnskapsopplysningene.

Ved drøftelse av årsakssammenhengen kan følgende spørsmål stilles: Hvis revisor *ikke* hadde opptrådt uaktsomt (forutsatt uaktsom opptreden), ville tapet likevel ha oppstått? Hvis svaret er nei, foreligger årsakssammenheng.

Som regel kan ikke revisor klandres for ikke å ha oppdaget denne typen misligheter, med mindre den er muliggjort av intern kontroll som er så svak at revisor burde ha reagert ved sin kartlegging, vurdering og eventuelle testing av den interne kontrollen, eller misligheten har så vesentlig regnskapsmessig konsekvens at revisor burde oppdage det i ved testing av regnskapsinformasjonen. I dette tilfellet er nok situasjonen at en gjennomgang av intern kontroll og av regnskapet ikke med noen grad av sikkerhet ville medført oppdagelse av handlingen og forhindring av tapet. Da foreligger det ingen årsakssammenheng.

Adekvans går på om revisor burde ha forstått at uaktsomheten kunne føre til at tapet oppsto. Siden det sannsynligvis ikke er årsakssammenheng i denne saken, kan den heller ikke sies å være adekvat.

Konklusjonen blir mest sannsynlig at revisor ikke er erstatningsansvarlig, fordi det ikke foreligger adekvat årsakssammenheng, og muligens heller ikke skyld.

Siden den interne kontrollen er ledelsens ansvar, kan det hevdes at den har opptrådt uaktsomt ved ikke å sørge for at den interne kontrollen var utformet slik at underslaget ble forhindret eller oppdaget. På grunn av prinsippet om passiv identifikasjon har derfor den skadelidte, selskapet, selv ved uaktsomhet medvirket til at tapet oppsto. I henhold til skadeserstatningslovens regler om medvirkning i § 5-1 kan det føre til avkortning eller bortfall av revisors eventuelle ansvar.

Oppgave 5 (ca. 0,5 time)

Spørsmål a)

En egenkapitaltransaksjon er en transaksjon mellom et selskap og dets eier i forbindelse med stiftelse, kapitalforhøyelse, kapitalnedsettelse, fusjon, fisjon, egne aksjer, utbytte, lån, avvikling mv. regulert i aksjeloven og attestasjonsstandard 3802.

Spørsmål b)

Hensikten med regelverket og kravene er å beskytte både eier og kreditorinteresser.

Formålet med kravene til redegjørelser fra styret og revisor er å gi eierne et tilfredsstillende beslutningsgrunnlag, og å sikre at kontrollen av evt. tingsinnskudd foretas forut for transaksjonen.

Formålet med revisors uttalelse til aksjeeierne er videre å øke tilliten til den informasjon som fremlegges for generalforsamlingen/stifterne til beslutning, for dermed å bidra til et bedre beslutningsgrunnlag.

Formålet med revisors bekreftelser til Foretaksregisteret er å bekrefte selskapets opplysninger, primært for å beskytte kreditorenes interesser.

Disse formålene er nevnt innledningsvis i standarden.