

**SENSORVEILEDNING**

**TIL**

**EKSAMEN I REVISJON**

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

**OG**

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

**Mandag 20. desember 2017**

kl. 09.00 – 15.00

# Oppgave 1 (ca. 3 timer)

## Spørsmål a)

### Ledelsens ansvar vedrørende intern kontroll i enheten

I et aksjeselskap/allmennaksjeselskap har styret ansvar for å sørge for forsvarlig organisering av virksomheten, og styret plikter å påse at regnskap og formuesforvaltning er under betryggende kontroll (asl. og asal., begges § 6-12). Daglig leder i aksjeselskap/allmennaksjeselskap plikter å sørge for at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte (asl. og asal., begges § 6-14). I selskaper som reguleres av selskapsloven har både styret (hvis foretaket har styre) og daglig leder ansvar for å påse at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte (selskapsloven §§ 2-13 (4) og 2-18 (4)).

Ledelsen i foretaket har med andre ord ansvar for å bygge opp et tilfredsstillende system for formuesforvaltning og intern kontroll og å påse at det til enhver tid fungerer etter hensikten. Det vil si at den interne kontrollen skal være så god at foretaket selv vil forhindre eller oppdage og korrigere vesentlige feil på alle områder som har betydning for oppfyllelsen av foretakets formål. Revisor vurderer kvaliteten av den interne kontrollen og kontrollerer i mange tilfeller at den virker etter hensikten (se nedenfor), og revisor gransker regnskapet ved substanshandlinger for å avdekke vesentlige feil ved informasjonen. Dette er ikke en grunn til at foretakets ledelse kan ta lettere på den interne kontrollen vedrørende riktigheten av regnskapsinformasjonen – den interne kontrollen skal være så god at informasjonen i alle fall ville være uten vesentlige feil, selv om den ikke ble revidert.

### Revisors ansvar vedrørende den intern kontroll i enheten

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll (revl. § 5-1 annet ledd). Ettersynsplikten er begrenset til det som følger av god revisjonsskikk. God revisjonsskikk tilsier at revisor vurderer rutiner og intern kontroll på områder som har betydning for regnskapsrapporteringen, i den hensikt å fastslå iboende risiko og kontrollrisikoen knyttet til den informasjon som revideres. Revisor har også et særlig ansvar for å vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysningene i samsvar med lov og forskrifter (revl. § 5-1 første ledd). Denne bestemmelsen gjelder ved revisjon av alle typer foretak.

Revisjon skal også bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil (revl. § 5-1 siste ledd), og revisor skal vurdere risikoen for feilinformasjon i årsregnskapet som følger av misligheter og feil, og sørge for å ha tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om det foreligger vesentlige lovbrudd (revl. § 5-2 første ledd). DnRs standarder for revisjon utdyper disse bestemmelsene i ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper* og ISA 250 *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper*.

Revisor må rapportere avdekkede mangler vedrørende plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysningene i nummerert brev til selskapets ledelse (revl. § 5-2 tredje ledd nr 1, jf revl. § 5-4). Tilsvarende gjelder når revisor har avdekket feil og mangler ved organiseringen og kontrollen med formuesforvaltningen for øvrig (revl. § 5-2 tredje ledd nr 3). I

revisjonsberetningen skal revisor ta inn en egen konklusjon om hvorvidt ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysningene (revl. § 5-6 tredje ledd nr 2). Hvis revisor har avdekket feil eller mangler ved formuesforvaltningen på andre områder, vil revisor vurdere å omtale forholdet i revisjonsberetningen. Omtale av forholdet vil som regel skje i en presisering til beretningen iht. ISA 706 *Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning.*

### **Spørsmål b)**

Før revisor foretar risikovurderingen, må han/hun ha fastlagt vesentlighetsgrenser for revisjonen. Det er ikke spurt om vesentlighetsgrenser i oppgaven, men det kan kort sies at revisor må ta utgangspunkt i antakelser om hvem som skal benytte den reviderte informasjonen og hvilke beslutningssituasjoner vedkommende kan være i. Det er med andre ord brukernes antatte reaksjon på mulige feil ved informasjonen som skal være retningsgivende for hva som anses som vesentlig. Revisors vurdering av vesentlighet er beskrevet i ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon.*

Revisors risikovurdring er beskrevet i ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.*

#### **Risikovurdering:**

a) Vurdering av iboende risiko

Eierne av selskapet er representert i styret ved Bjarne Gyngre (15 % av aksjene). Ingen av eierne er involvert i den daglige driften av foretaket. Det antas derfor at ledelsen har tilfredsstillende integritet.

Det gis ikke opplysninger i oppgaven som indikerer at det er særlig press på ledelsen, bortsett fra at foretaket de senere årene har vært i en noe presset konkurransesituasjon og at det har vært synkende omløpshastighet for ferdigvarene de senere år. Så vidt vites er det ingen særlige krav i lover og forskrifter som har betydning for foretakets virksomhet.

Det er relativt lav egenkapital i foretaket, 5,3 % av total kapital.

På bakgrunn av disse vurderingene antas det at den iboende risikoen på regnskapsnivå er middels. Det er likevel vanskelig å knytte den iboende risikoen til de relevante regnskapspostene og transaksjonstypene ut fra opplysningene, og for den videre planleggingen antas det derfor at iboende risiko på dette nivået er høy.

b) Foreløpig vurdering av kontrollrisikoen

Analyse av regnskapet

Bruttofortjeneste:  $(105 - 37,5) / 105 = 64 \%$  og  $(110 - 35) / 110 = 68 \%$ . Økningen i bruttofortjenesten virker noe underlig sett på bakgrunn av opplysningene om at omløpshastigheten for varene er synkende. Økning med 4 prosentpoeng på et år er en vesentlig endring i bruttofortjenesten. Det kan tenkes en rekke forklaringer, både reell økning i bruttofortjenesten (for

eksempel prisøkning) og feil i de regnskapspostene som inngår i beregningsgrunnlaget for bruttofortjenesten (salgsinntekt, vareforbruk, lagerendring egenproduserte varer).

Gjennomsnittlig kredittid til kunder (regnet på balansetall, fordringsmassen er ikke korrigeret for mva. siden det ikke har betydning for konklusjonene):  $360 / (105 / 11) = 38$  dager  $360 / (110 / 14) = 46$  dager. Dette er en meget betydelig økning som kan tyde på at foretaket er presset til å yte lengre kreditter og/eller at foretaket har inkassoproblemer vedrørende kundemassen.

Siste års tap på krav er 900, en økning fra 400. Det kan tyde på at foretaket har solgt til «dårlige» kunder, muligens allerede i fjor. Hvis foretaket selger ukritisk, er det mulig at tapet i år bør være enda større.

Det er en økning i råvarebeholdningen fra 3000 til 3500, mens vareforbruket er gått ned. Det kan tyde på en viss lageroppbygging, eller på manglende nedskrivning av ukurante varer i år.

Varer i arbeid er økt med 133 % og ferdigvarer har økt med 6,8 %. Det er mulig at det foregår økt produksjon for lager, og det kan være et ukuransproblem vedrørende egenproduserte varer.

#### Regnskaps- og intern kontroll-systemene

Det er sagt svært lite om regnskapssystemet i oppgaven, bortsett fra en opplysning om at den eneste integrering mellom ordre- og lagerstyringssystemet og regnskapssystemet består i at utfakturert salg overføres kontospesifikasjon og kundespesifikasjon.

Det er også få opplysninger om kontrollmiljøet, det vil si ledelsens holdninger til intern kontroll. Det er 18 personer i administrasjonen, og det bør være mulig å få til en hensiktsmessig arbeidsfordeling. Vi vet ingen ting om stillingsinstrukser, rutinebeskrivelser etc.

*Relevante rutiner rundt varebeholdningene kan bedømmes på følgende måte:*

Varemottak: Det er ikke beskrevet kontroll mot bestilling når varer mottas.

Nummerering av inngående fakturaer: Inngående fakturaer nummereres først i forbindelse med bokføringen. Det ville være en fordel om foretaket registrerte fakturaene (for eksempel ved å nummerere dem) straks de ble mottatt, for å forenkle oppfølging frem til bokføring. Leverandøren vil utvilsomt si fra hvis faktura ikke betales, men forsinkelser kan medføre tap av kontantrabatter og morarenter.

Registrering av uttak av råvarer til produksjonen skjer på grunnlag av automatiske behovslistene, som ikke nødvendigvis stemmer med det som faktisk blir tatt ut.

Det er ikke opplyst om hvem som bedømmer om returnerte stoler skal gå inn på lageret, endres eller kastes. Det kan synes som om rutinen rundt dette og rundt registrering av returer er noe uklar.

Hvis koden for en leveranse ved en feil ikke blir endret fra «levert» til «fakturert», blir det ikke skrevet ut faktura. Det er ikke opplyst om kontroll med at koden endres for alle leveranser. Det bør skje en hyppig kontroll av at det ikke er ordre med status «levert» i systemet – siden fakturering skjer daglig, skal det ikke finnes ordre som er eldre enn 1 dag.

Det foretas ikke fullstendig opptelling av varelageret hvert år, og på grunn av rullerende tellinger er det bare høyverdivarer som telles 31.12. Det er da lagersjefen som teller. Vedkommende har også ansvaret for lagerkartoteket. Det er opplyst at det har vært vesentlige avvik ved rullerende tellinger (som foretas av lagerarbeiderne) som det har vært nødvendig å føre bort, etter godkjenning av lagersjefen. Det virker som om kontrollen med fysisk tilstedeværelse av varebeholdningen er mangelfull, blant annet på grunn av uheldig kombinasjon av arbeidsoppgaver. At noen varetyper bare telles hvert annet år er i strid med § 6-1 i forskrift om bokføring. Foretaket bør sannsynligvis (på grunn av kontrollrisiko vedrørende beholdningen) foreta full opptelling 31.12. Personer som har mulighet til å ha tilegnet seg varer og personer som er involvert i føringen av lagerregnskapet bør ikke være med på tellingen. Alle vesentlige avvik bør forsøkes oppklart før de blir skrevet vekk, og en annen enn lagersjefen bør godkjenne at differanser skrives vekk.

Ferdigvarene prises til salgspris minus kalkulert fortjeneste. Dette er et galt prinsipp som kan føre til feil lagerverdi, og det er ikke akseptabelt i en produksjonsbedrift. Vurderingen bør skje i henhold til medgåtte variable kostnader og påslag for faste tilvirkningskostnader (full tilvirkningskost).

Råvarelageret prises hele tiden til pris på siste innkjøpsfaktura. Hvis det er prisfluktasjoner, kan det føre til feil lagerverdi. Foretaket bør endre systemet slik at det benyttes faktisk FIFO eller et tilnærmet prinsipp (veid gjennomsnitt e.l.). Alternativt kan lageret gjennomgås på balansedagen og lagerverdien korrigeres for varer der systemet har medført vesentlige feil (betydelige kvanta fra tidligere leveranser og betydelige prisendringer).

Varer i arbeid prises til varekost pluss 50 %, uansett hvor i prosessen de befinner seg. Det korrekte ville være å kartlegge varenes tilstand og prise til variable kostnader pluss et påslag for faste tilvirkningskostnader.

#### Konklusjon risikovurderingen:

På grunn av svakhetene som er trukket frem ovenfor er foreløpige vurdering av kontrollrisikoen vedrørende varelageret at den er høy mht. påstandene eksistens og verdsettelse. Det er ikke opplyst om interne kontroller som sikrer fullstendighet og tilhørighet for varelageret, kontrollrisikoen vurderes som høy også for disse påstandene. Det er ikke noe grunnlag for å uttale meg om påstandene om klassifisering og presentasjon.

### **Spørsmål C)**

Formål for revisjonen av lagerområdet

Formålet for revisjon av lagerområdet er å kunne konkludere med at det ikke er vesentlige feil med hensyn til påstandene eksistens, rettighet, verdsettelse og fullstendighet for den informasjon som gjelder området.

Postene som må revideres er

- råvarelager

- varer i arbeid
- ferdigvarer

Vareinngang og vareutgang antas å ligge utenfor området; det vil si at revisjonen på området kun er rettet mot beholdningskontiene.

ISA 501 *Revisjonsbevis – særlige hensyn knyttet til utvalgte poster* punkt 4 krever at revisor, så sant det er mulig, skal være til stede ved opptelling av vesentlig varelager.

#### Angrepsvinkel ved revisjonen

Da foreløpig vurdert kontrollrisikoen er høy (eller ukjent) for alle påstandene, har det ingen hensikt å forsøke å få den foreløpige vurderingen bekreftet ved test av kontroller, noe som medfører substanskontroll for alle postene på lagerområdet.

#### Kontrollretning

Iht. ISA 501 testes varebeholdning primært for eksistens og tilhørighet, samt verdsettelse (tilstand), mens fullstendigheten i stor grad forutsettes dekket gjennom revisjonen for øvrig.

#### Eksistens:

- a) Varer som telles gjennom året, men ikke ved årsslutt

Vær til stede ved tre periodiske tellinger gjennom året. Observer hvorledes tellingen foretas. Ta utgangspunkt i utskrift fra lagerstyringssystemet før korreksjoner i henhold til opptelling og kontroller mot opptellingen og mot lagerbeholdningen for alle varer med lagerverdi over kr xxx (dekk ca. 80 % av verdien av de varene som telles). Følg opp og finn om mulig årsaken til alle vesentlige differanser. Vær spesielt oppmerksom på manko i beholdningen. Påse at foretaket så langt mulig oppklarer differanser før kvantum i lagerstyringssystemet korrigeres. Når lagerstyringssystemet er korrigert, kontroller korrigert kvantum mot opptellingslistene og mot egne kontrolltellinger.

31.12.: Ta utgangspunkt i lagerverdier ved årsslutt i henhold til lagerstyringssystemet og sammenlign med kvantum på talletidspunktet. Følg opp vesentlige endringer i lageret fra talletidspunktet til årsslutt. Hvis det ikke finnes rimelig forklaring på vesentlige endringer, foreta egne kontrolltellinger 31.12. og sammenhold med beholdningen i lagerstyringssystemet 31.12.

- b) Varer som telles ved årsslutt

Vær til stede på vareopptellingen. Vurder telleinstruks (hvis den finnes). Observer hvorledes tellingen foretas. Ta utgangspunkt i utskrift fra lagerstyringssystemet før korreksjoner i henhold til opptelling. Kontroller mot lagersjefens opptelling og mot lagerbeholdningen for alle varer med lagerverdi over kr xxx (dekk 80 % av verdien av de varene som skal telles 31.12). Følg opp og finn om mulig årsaken til alle vesentlige differanser. Vær spesielt oppmerksom på manko i beholdningen. Påse at foretaket så langt mulig oppklarer differanser før kvantum i

lagerstyringssystemet korrigeres. Noter opplagt ukurans i alle lagerbeholdninger (både råvarer, varer i arbeid og ferdigvarer, og ikke begrenset til de varene som telles 31.12.)

Når lagerstyringssystemet er korrigert, kontroller korrigert kvantum mot lagersjefens optellingslister og egne kontrolltelling. Påse at det ikke gjennomføres andre oppdateringer av lagerstyringssystemet ved årsslutt.

c) Varer som ikke telles i år

Få utskrift 31.12. fra lagerstyringssystemet over alle varer som ikke er tallet i løpet av året og som ikke telles 31.12. Vurder vesentlighet av beholdningen av slike varer. Hvis det er vesentlige beholdninger, foreta egne kontrolltelling 31.12. og sammenhold med kvantum i lagerstyringssystemet.

d) Avgrensning ved årsslutt

Foretaket benytter kvantum i henhold til lagerstyringssystemet 31.12. som regnskapsmessig beholdning. Det må derfor kontrolleres at alle leveranser før 31.12. er ført ut av lagerstyringssystemet (ferdigvarer) og at ingen varemottak neste år er registrert inn på lager før 31.12. (råvarer). På denne måten fastslås eksistens av beholdningen 31.12.

Vareutgang (ferdigvarer):

List opp alle vesentlige vareutganger i henhold til lagerstyringssystemet og alle vesentlige utgående fakturaer i henhold til kontospesifikasjonen de to siste ukene før og de to første ukene etter 31.12. Sammenhold vareutgangene med fakturaene og påse at det er samsvar mellom periodene for alle transaksjonene. Kontroller pakksedelkopier for alle transaksjonene og påse at faktisk vareutgang har skjedd i samme periode som de er registrert med i lagerstyringssystemet.

Varemottak (råvarer):

List opp alle vesentlige varemottak i henhold til lagerstyringssystemet og alle vesentlige inngående fakturaer i henhold til kontospesifikasjonen de to siste ukene før og de to første ukene etter 31.12. Sammenhold varemottakene med fakturaene og påse at det er samsvar mellom periodene for alle transaksjonene. Kontroller pakksedlene for alle transaksjonene og påse at faktisk varemottak har skjedd i samme periode som de er registrert med i lagerstyringssystemet.

Rettighet:

Forespør ledelsen om det er varer på lageret 31.12. som tilhører andre enn foretaket, for eksempel varer holdt for kunder, varer i kommisjon eller lignende. Sammenhold med egne observasjoner ved varetellingen 31.12.

Forespør ledelsen om det er tatt pant i varelageret. Vurder innhenting av attest fra løsreregisteret.

## Verdsettelse:

### Råvarer:

For alle lagerposter med verdi over kr xxx, sjekk at kost i henhold til lagerstyringssystemet stemmer med pris på siste inngående fakturaer, med tillegg av eventuelle innkjøpskostnader. Sjekk deretter lagerstyringssystemet for å se om vesentlige kvantum fra annet enn siste varemottak inngår i beholdningen 31.12. I slike tilfeller, sjekk prisene i henhold til inngående fakturaer bakover og rekonstruer faktisk FIFO-verdi.

Diskuter ukurans med produksjonsledelsen og vurder tilstrekkeligheten av eventuell ukuransnedskrivning 31.12. Benytt også informasjon innhentet ved egne observasjoner ved varetellingen.

### Varer i arbeid:

(Posten er relativt liten, kr 700 000). Vurder rimeligheten av vurderingen, basert på hvor i prosessen de ulike varene befinner seg 31.12.

Diskuter ukurans med produksjonsledelsen og vurder tilstrekkeligheten av eventuell ukuransnedskrivning 31.12. Benytt også informasjon innhentet ved egne observasjoner ved varetellingen.

### Ferdigvarer:

Ved hjelp av foretakets kalkyler, vurder full tilvirkningskost for alle ferdigvarer med verdi over kr xxx. Sammenlign med foretakets vurdering (salgspriser minus kalkulert fortjeneste).

Diskuter ukurans med produksjonsledelsen og vurder tilstrekkeligheten av eventuell ukuransnedskrivning 31.12. Benytt også informasjon innhentet ved egne observasjoner ved varetellingen.

## Fullstendighet:

Forespør ledelsen om det finnes varer som tilhører selskapet andre steder enn på lageret 31.12., for eksempel råvarer som oppbevares av selger eller kommisjonslager hos andre foretak.

(Fullstendighet dekkes også til dels av avgrensningstestene ovenfor. For øvrig bekrefte fullstendigheten ved revisjon av øvrige poster i regnskapet).

## Oppgave 2 (1 time)

### Spørsmål a)

Siden det er forutsatt å være korrekt at varene ikke er medtatt i varebeholdningen, må risikoovergangen til kunden ha skjedd før balansedagen. Det kan kontrolleres ved å undersøke betingelsene for salget. Varene oppbevares i så fall på selskapets lager frem til 10. januar *på kjøpers risiko*. I denne situasjonen er transaksjonen korrekt behandlet i regnskapet.

### Spørsmål b)

Det er ikke noe mva-problem, siden det dreier seg om salg til utlandet. Effekten av feilperiodiseringen blir følgende:

a) Fakturaen skulle ikke vært ført som salg i 2016:

Kundefordringer:           2 500 000 for høye

Varesalget:                   2 500 000 for høyt

b) Varen skulle vært inkludert i varebeholdningen 31. desember 2016:

Varebeholdning:           1 650 000 for lav

Vareforbruket:             1 650 000 for høyt

Resultateffekten er lik fortjenesten ved salget; dvs. at driftsresultatet er 850 000 for høyt, men effekten på årsresultatet modereres ved at betalbar skatt og skattekostnad reduseres med nominell skattesats av fortjenesten.

### Spørsmål c)

Ref.: ISA 705. Det er kun bedt om avvik fra normalberetningen, ikke om en fullstendig beretning. Siden feilbehandlingen av salget leder til en vesentlig feil, men ikke til misvisende årsregnskap totalt sett, betinger den i seg selv en beretning med forbehold. Imidlertid vil reduksjonen i årsresultatet føre til at utbytteforslaget blir lovstridig, siden de allerede har foreslått maksimalt utbytte. Revisor må konkludere med at disponeringen av overskuddet er i strid med loven, og konklusjonen om årsregnskapet må bli negativ, *med henvisning til lovstridig utbyttedisponering (ikke til feilperiodiseringen)*.

Når det avgis negativ beretning, må revisor også anbefale at regnskapet ikke fastsettes.

Modifikasjonen kan for eksempel formuleres slik:

### **Negativ konklusjon**

Etter vår mening er årsregnskapet, på grunn av virkningen av forholdet omtalt i avsnittet nedenfor «Grunnlag for negativ konklusjon», ikke avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir ikke et rettviseende bilde av den finansielle stillingen til selskapet pr. 31.12. og av resultatet for regnskapsåret som ble avsluttet per denne dato i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge. Vi mener at årsregnskapet, slik det foreligger, ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap for 2016.

### **Grunnlag for negativ konklusjon**

Etter vår mening er en salgstransaksjon med tilhørende vareutgang feilperiodisert, med den følge at kundefordringene og salgsinntektene er kr 2,5 mill. for høye, varebeholdningen kr 1,65 mill. for lav og vareforbruket kr 1,65 mill. for høyt. Korrigering av feilperiodiseringen ville ført til at skattekostnaden ble redusert med kr 200.000 og både årsresultat og egenkapital redusert med kr. 650.000. Det fastsatte utbytte vil gå ut over det som lovlig kan utdeles dersom feilen hadde blitt korrigert.

## **Oppgave 3 (ca. 1 time)**

### **Spørsmål a)**

I et aksjeselskap er det generalforsamlingen som velger revisor, og som avsetter revisor ved å velge ny revisor (aksjeloven kapittel 7). Ofte er det likevel ledelsen (styret og daglig leder) i selskapet som i realiteten avgjør hvem som skal velges som revisor, ved at ledelsen innstiller på valg av revisor overfor generalforsamlingen. Det er også ledelsen som utarbeider den informasjonen revisor uttaler seg om i sin revisjonsberetning (årsregnskapet og årsberetningen). Litt upresist betyr det at revisor i utgangspunktet er revisor «på nåde» av de personene han er satt til å kontrollere – hvis ledelsen finner at revisor er «vanskelig», kan de sørge for at han blir erstattet med en revisor som er mer medgjørlig.

Lovgivningen inneholder regler som skal gjøre at revisor trygt kan stå på sine faglige synspunkter, uten engstelse for at det skal medføre at han mister oppdraget. Reglene balanserer mellom to hensyn: Det skal være vanskelig å kvitte seg med revisor på usaklig grunnlag (for eksempel pga. faglig uenighet), men det skal være mulig å kvitte seg med revisor på saklig grunnlag (for eksempel pga. høye honorarer, ineffektivitet, samarbeidsproblemer etc.). De viktigste reglene er følgende:

- Revl. § 2-1 siste ledd bestemmer at et foretak ikke kan avsette revisor uten saklig grunn, og at uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger ikke anses som saklig grunn.
- Hvis revisjonsoppdraget opphører før utløpet av tjenestetiden (dvs. hvis revisor fratrer eller foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling i ASA), skal både foretaket og revisor selv sende begrunnelse for opphøret til Finanstilsynet (revl. § 2-1 siste ledd og § 7-1 siste ledd).
- For at valg av revisor (og derved avsettelse av tidligere revisor) skal være gyldig, må ledelsen si fra i innkallelsen til generalforsamlingen at det skal velges ny revisor (asl. § 7-3 (1) første

punktum). Eierne, som skal velge revisor, får med dette tid til å skaffe rede på hvorfor ledelsen vil ha en ny revisor.

- Eksisterende revisor har rett til å møte på generalforsamlingen (asl. § 7-5), og han kan kreve ordet på generalforsamlingen og uoppfordret orientere om sitt syn på forslaget om valg av ny revisor (asl. § 7-3 (1) annet punktum). Dette sikrer at eierne kan få informasjon om begge parters syn på forslaget (ledelsens og eksisterende revisors).
- Det påligger revisor å sørge for at honorar fra en klient (eller en kilde) ikke er så høyt at redsel for bortfall av honoraret kan medføre at revisor går på akkord med faglige prinsipper, eller at omverdenen kan få inntrykk av dette (revl. § 4-6). Det er i Norge ikke satt noen konkret grense, men i andre land (for eksempel Danmark og England) pålegges revisor skjerpet aktsomhet vdr. uavhengigheten når honorar fra en kilde overstiger 15 % av totale honorarinntekter. Alt honorar fra kilden må inkluderes, både for revisjon og for andre tjenester for revisjonsklienten.

### **Spørsmål b)**

Kapittel 4 i revisorloven består av en subjektiv hovedregel og en lang rekke kompliserte detaljregler, som delvis er objektive og delvis subjektive. Detaljreglene er ikke relevante i dette tilfellet, siden de ser på situasjonen på et gitt tidspunkt og ikke rammer fremtidige forhold (formelt sett inntreffer ikke problemet før revisors bror har tiltrådt stillingen, og da er generalforsamlingen allerede avholdt). Spørsmålet blir om forholdet rammes av den subjektive hovedregelen. Bestemmelsen finnes i revl. § 4-1 første ledd, og den tilsier at ethvert forhold som kan svekke revisors objektivitet eller brukernes tiltro til revisors objektivitet, gjør revisor inhabil. Det at revisor får vite, før revisjonen er avsluttet, at broren kort tid etter vil overta som administrerende direktør for klienten, kan tenkes å svekke hennes objektivitet. Dessuten vil en tredje part, som kjenner til forholdet, kunne tvile på at revisor har klart å holde seg objektiv under revisjonen. Det foreligger derfor med høy sannsynlighet inhabilitet etter revl. § 4-1 første ledd. Revisor må gjøre selskapets ledelse oppmerksom på problemet, og ledelsen må sørge for å velge en ny revisor som kan overta revisjonen. Det må skje før ordinær generalforsamling, og det er den nyevalgte revisoren som da må avgi revisjonsberetning. Hvis ledelsen ikke sørger for å få valgt ny revisor, må revisor fratre etter reglene i revl. kapittel 7.

DnRs regler om etikk definerer trusler mot revisors objektivitet og forholdsregler. Revisor må for alle oppdrag vurdere om det finnes trusler mot objektiviteten (virkelig eller tilsynelatende). Hvis det avdekkes en trussel som ikke er klart ubetydelig, må revisor iverksette egnede forholdsregler for å eliminere trusselen, eller bringe den ned på et klart ubetydelig nivå. Hvis det ikke er mulig, må revisor fratre. Regelverket er prinsippbasert, og det ligger i realiteten nær den subjektive hovedregelen i revisorloven. I dette tilfellet foreligger det som betegnes «fortrolighetstrussel». Det er lite trolig at noen forholdsregler kan bringe trusselen ned på et klart ubetydelig nivå. Konklusjonen blir derfor den samme som etter revisorlovens regler.

## Oppgave 4 (ca.1 time)

Revisor kan være erstatningsansvarlig iflg. revl. § 8–1. Saksøker må kunne bevise følgende erstatningsbetingende forhold:

- Økonomisk tap
- Skyld
- Årsakssammenheng
- Påregnelighet

Hvert av disse forholdene blir diskutert nedenfor.

### **Økonomisk tap**

Hovedleverandøren har tapt kr 6 mill. i forbindelse med konkursen. Det er ingen utmålingsproblemer med tapet, siden det er et rent formuestap. Eventuelle renter frem til utbetalingstidspunktet kommer i tillegg (og muligens også kompensasjon for inflasjon, selv om det som regel regnes for å være dekket av vanlig rentegodtgjørelse)

### **Skyld**

Revisor har korrekt påpekt negativ egenkapital og henvist til omtale i styrets årsberetning i en presisering i revisjonsberetningen.

Det er ikke tilstrekkelig at selskapet opplyser om effekten av en prinsippendring i noter til regnskapet. Revisor burde sannsynligvis, pga. den store usikkerheten, ha tatt forbehold om dette i sin beretning.

Revisor avdekket ikke underslag av kundeinnbetalinger. Beløpet, kr 400 000, antas å være vesentlig (men dette er ikke gitt da regnskapstallene ikke er kjent). Det er mulig at revisor burde ha oppdaget underslaget i forbindelse med granskingen av den interne kontrollen i selskapet, siden det var de mangelfulle rutineene for bankavstemming og med kontantbeholdningen som muliggjorde underslaget. Det er likevel vanskelig å fastslå at revisor har handlet uaktsomt på dette punktet – revisor har avdekket svakhetene og meddelt dette på forskriftsmessig måte til styret.

Det kan hevdes at revisors kjennskap til svakhetene medførte en skjerpet aktsomhetsplikt ved revisjon av de regnskapspostene som kunne inneholde vesentlige feil på grunn av svakhetene, blant annet kundefordringene og kontantbeholdningen. Det er ikke opplyst noe om revisjonen av kontantbeholdningen, og det er heller ingen bestemmelser i revisjonsstandardene som særskilt beskriver hva som må oppfattes som god revisjonsskikk vedrørende kontantbeholdninger. Birte har ikke sendt saldoforespørsler, men kun «gjennomgått kundespesifikasjonen» og «testet eldre poster», samt «analysert fordringene». Arbeidet er muligens ikke utført i samsvar med god revisjonsskikk, selv om det er uklart hva som ligger i disse uttrykkene og i kravene i ISA 505 *Eksterne bekreftelser*.

## Årsakssammenheng

Leverandøren må kunne bevise at det er revisors eventuelle uaktsomhet som har medført at tapet oppsto. Det kan være nyttig å spørre: Hvis revisor *ikke* hadde utvist uaktsomhet, ville tapet likevel oppstått? Hvis svaret er nei, er det revisors uaktsomhet som er årsak til tapet.

Det er som nevnt mulig at revisor har vært uaktsom ved ikke å ta forbehold fordi effekten av prinsippendringen ikke er isolert i resultatregnskapet. Det er likevel ikke trolig at et slikt forbehold ville ha fått leverandøren til å endre sine disposisjoner – leverandøren må i alle fall antas å kjenne til prinsippendringen og effekten av den, siden den fremkommer i noter til regnskapet.

Som nevnt er det også mulig at revisor har opptrådt uaktsomt ved ikke å sende ut saldoforespørsler og ved ikke å følge opp svakheter i rutineene vedrørende kontantbeholdningen. Hvis revisor hadde revidert disse postene i henhold til god revisjonsskikk, kan det tenkes at hun ville ha oppdaget underslaget. I så fall burde hun ha sørget for at underslaget ble identifisert i regnskapet (og hun burde presisert det i revisjonsberetningen), eller hun måtte ta forbehold i revisjonsberetningen og vurdert å fratrukke som revisor. Det er mulig at dette ville ha ført til at hovedleverandøren stoppet ytterligere kredittgivning.

Det er opplyst at det er gitt kreditt for kr 2 mill. etter at revisjonsberetningen er avgitt, men det er ikke dette tidspunktet som er avgjørende for årsakssammenheng. Det er kun det tapet som er knyttet til kredittgivning *etter det tidspunkt da leverandøren fikk det misvisende 2016-regnskapet med revisjonsberetning i hende* revisor kan holdes ansvarlig for. Det skjedde sannsynligvis på et langt senere tidspunkt, etter selskapets ordinære generalforsamling og antagelig like før konkursen i juli 2017.

## Påregnelighet

Revisor hadde avdekket svake rutiner vedrørende avstemming av bank og kontantbeholdning, men hun hadde ikke fulgt opp ved revisjon av de postene i regnskapet som kunne inneholde vesentlige feil på grunn av svakhetene eller varslet fratreden til selskapet. Det antas at hun måtte forstå at det kunne føre til tap av den typen som er oppstått for hovedleverandøren.

## Konklusjon

Det foreligger økonomisk tap, skyld, årsakssammenheng og påregnelighet. Revisor er derfor erstatningsansvarlig, men kun for den delen av leverandørens tap som gjelder kredittgivning etter det tidspunkt da leverandøren fikk den misvisende revisjonsberetningen i hende. Det fremgår av oppgaven at beløpet mest sannsynlig ikke kan være større enn kr 2 mill. og muligens lavere enn dette.