

**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 høskolerådet  
(15 studiepoeng)

**Mandag 17. desember 2018**

kl. 09.00 – 15.00

## Oppgave 1 (ca. 1 time)

### Spørsmål a)

Revisjonsplikten bygger på regnskapsplikten, og det må derfor først slås fast når selskapet ble pliktig til å utarbeide årsregnskap. **Hårlokken ANS** kommer inn under RL § 1-2 første ledd nr. 4 og i dette tilfellet er det størrelsen på salgsinntekten som utløser regnskapsplikten, da antall deltakere er under fem, ingen av deltakerne er juridiske personer og det er tre ansatte.

Regnskapsplikten utløses når inntekten overstiger (eller er lik) 5 millioner, kfr. lovteksten «*har hatt mindre enn 5 millioner kroner i salgsinntekter*». Ifølge RL § 1-2 annet ledd inntreer regnskapsplikten «*tredje året når vilkår om overskredet beløpsgrense er oppfylt to år på rad*» 2005 blir følgelig det første året Hårlokken ANS er pliktig til å utarbeide årsregnskap for.

Revisjonsplikten utløses først året etter at selskapet er blitt regnskapspliktig dvs. i **20x6**, jf. LRR § 2-1 annet ledd, annen setning: «*Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret.*»

### Spørsmål b)

Dersom virksomheten hadde vært drevet i aksjeselskaps form ville selskapet i utgangspunktet vært revisjonspliktig etter LRR § 2-1, da alle aksjeselskaper er regnskapspliktige etter RL § 1-2.

Etter lovendringen i juni 2011 og 2017 kan imidlertid selskapets eiere (med 2/3 flertall) iht. aksjelovens § 7-6 (vist til fra LRR § 2-1 tredje ledd) unnlate å velge eller velge bort revisjon, forutsatt at *ingen* av tre terskelverdier er oversteget. Oppgaven gir bare informasjon om størrelsen på inntektene og basert på denne kan man la være å velge revisjon fra stiftelsen. Iht. aksjelovens § 7-6 3. ledd faller imidlertid valgmuligheten bort *året etter* at en av verdiene er overskredet, dvs. i **20x8** (da inntekten i 20x7 var 6 mill., dvs. ikke mindre enn 6 mill.) jfr. 8.ledd om plikt til å velge revisor når vilkårene for fritak ikke lenger er tilstede.

## Oppgave 2 (ca.1 time)

### Spørsmål a)

Før revisor kan påta seg et nytt oppdrag, må det foretas en oppdragsvurdering som avklarer kapasitet, kompetanse og uavhengighet i forhold til oppdraget, samt eiere og ledelsens integritet kfr. ISA 220 og ISQC 1, herunder identitets- og rettighetskontroll iht. Hvitvaskingslovens kapittel 4, samt påse at ledelsen benytter et akseptabelt rammeverk for rapportering og erkjenner og forstår sitt ansvar for dette og for forutsetningene som ligger til grunn for gjennomføringen av revisjonen kfr. ISA 210. I denne sammenheng kontaktes også evt. tidligere revisor mht. om det foreligger forhold som tilsier at revisor ikke bør påta seg oppdraget, kfr. revisorlovens § 7-2.

### Spørsmål b)

Et engasjementsbrev sendes fra den nyvalgte revisoren til klienten og dokumenterer forhåndsbetingelsene og vilkårene for revisjonsoppdraget, jf. ISA 210. Blant det som skal beskrives i et slikt brev, er revisjonens mål og omfang, revisors oppgaver og plikter, ledelsens ansvar og plikter, taushetsplikt, honorarforutsetninger og beregning, rapportering etc. Eksempel på engasjementsbrev er tatt med i vedlegg til ISA 210.

## Oppgave 3 (ca. 1 time)

Unntakene fra taushetsplikten består av

- a. Plikt til å avgi revisjonsberetning, rev. l. § 5-6
- b. *Fritak* fra taushetsplikten, rev. l. 6-1 første ledd.

Styret/eierne vil alltid kunne frita revisor fra taushetsplikten. I noen tilfeller vil også daglig leder kunne gjøre dette, dersom det ligger innenfor vedkommende fullmaktsområde. Revisor må her gjøre en vurdering både mht. hvilke opplysninger det gjelder og hvem opplysningene er ment å skulle gis til

- c. *Rett* til å gi opplysninger: Rev. l. § 6-1 annet til fjerde ledd, i forbindelse med kvalitetskontroll, overfor revisor i eierselskap, i forbindelse med bistand i etterforskning av straffesak og rett til å anmelde straffbare forhold til politiet
- d. *Plikt* til å gi opplysninger: Rev. l. § 6-2 – overfor foretakets ledelse, eiere og tillitsvalgte, overfor revisor i eierselskap, når det kreves, overfor offentlige myndigheter og overfor klientens konkursbo/gjeldsnemnd.

Revisor har også meldeplikt iht. Rev. l. § 7-1 fjerde ledd overfor Finanstilsynet ved opphør av revisjonsoppdrag *utenom utløpet av tjenestetiden*. Dessuten iht. § 7-2 annet ledd – overfor nyvalgt revisor når denne ber om det, når vitneplikt inntreffer iht. straffeprosessloven § 108 og tvistemålsloven § 209. Revisorer i foretak underlagt finanstilsynsloven har rapporteringsplikt iht. denne lovens § 3a og hvitvaskingslovens § 25 og § 26 regulerer hhv undersøkelses og rapporteringsplikter mht. mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling. Også advokatlovgivningen (forskrift § 3a) og stiftelseslovgivningen (§§ 7 og 44) har bestemmelser som pålegger revisor å opplyse om nærmere angitt forhold.

## Oppgave 4 (ca.1/2 time)

Det er ingen objektive regler i revisorloven som dekker spørsmålet, utover § 4-1 2. ledd nr. 1 og 4 som regulerer styreverv mens man er revisor. Problemstillingen må derfor vurderes opp mot den subjektive hovedregelen i § 4-1 første ledd sett i sammenheng med § 4-2 som sier at ingen kan være oppdragsansvarlig revisor når andre i revisjonselskapet har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller andre ledd. («smitteregelen»).

Ifølge DnRs regler om etikk (pkt. 100.10 og 200.5 og 7) kan det oppstå egenkontroll- og/eller fortrolighetstrusler i denne type situasjoner. Hvorvidt det finnes egnede forholdsregler er avhengig av om revisjonsperioden omfatter den tiden A satt i styret. Er det tilfellet, finnes det neppe adekvate forholdsregler og revisjonsoppdraget kan ikke aksepteres.

Dersom revisjonsperioden derimot ikke overlapper med styrevervet, kan truslene antagelig anses redusert til et akseptabelt nivå.

## Oppgave 5 (ca.1/2 time)

Før revisor påtar seg rådgivningsoppdrag må revisor vurdere om oppdraget kommer i konflikt med revisor uavhengighet og evne til å være objektiv. Vurderinger må gjøres etter revisorloven kapittel 4 og tilhørende forskriftsbestemmelser, samt for å etterleve DnR regler om etikk.

Hovedbestemmelsen i revisorloven er § 4-5 med tilhørende utfyllende bestemmelser § 4-3, § 4-4 (sentral) og § 4-5 i forskriften. Andre aktuelle bestemmelser i revisorloven er § 4-6 og § 4-7.

DnR regler om etikk anvender et såkalt prinsippbasert rammeverk (identifisering av trusler mot uavhengighet; om nødvendig, bruk av forholdsregler; og vurdering av akseptabel/uakseptabel restrisiko). Rådgivningsoppdrag kan særlig være en trussel mot det grunnleggende prinsippet objektivitet.

## Oppgave 6 (ca.1 time)

### Spørsmål a)

*Tester av kontroller* har som formål å dokumentere måleffektiviteten av kontrollene, kfr. ISA 330 pkt. 4b). *Substanshandlinger* er tester direkte av regnskapsmaterialet, og består av analytiske tester og detaljerte tester, kfr. ISA 330 pkt. 4a). Testene bekrefter eller avkrefter feilinformasjon på påstandsnivå, *indirekte eller direkte*.

### Spørsmål b)

Tester av kontroller anvendes når revisor forventer at kontrollene fungerer effektivt dvs. *der kontrollrisikoen antas å være lav/middels*, og der revisor ønsker å bygge på den interne kontrollen i sin revisjon, kfr. ISA 330 pkt. 8a)

### Spørsmål c)

Revisor er *pliktig* til å utføre tester av kontroller der det ikke er praktisk mulig å framskaffe tilstrekkelig revisjonsbevis gjennom substanshandlinger alene kfr. pkt.8b)

### Spørsmål d)

Dersom revisor *ikke* har grunnlag for en forventning om måleffektivitet av kontroller, kfr. 8a) eller revisor mener å kunne revidere mer måleffektivt bare ved substans-handlinger, kfr. pkt. 6 og A4b) settes *kontrollrisikoen til høy* og revisjonen vil bestå av bare substanshandlinger.

### Spørsmål e)

Tester av kontrollerer alene vil *ikke* kunne bekrefte alle påstandene med akseptabel sikkerhet. De kan derfor bare anvendes i kombinasjon med substanshandlinger, kfr. pkt. 18 / A42.

## Oppgave 7 (ca.1 time)

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

Dersom dette *ikke* kan kompensere gjennom utformingen (type og omfang) av substanshandlinger knyttet til påstanden, dvs. at oppdagelsesrisikoen ikke kan bringes ned på et akseptabelt lavt nivå, kfr. ISA 330 *Risikohåndtering*, medfører dette at revisor må avgi en konklusjon med forbehold knyttet til regnskapsposten salgsinntekter (og kundefordringer) kfr. ISA 705 *Modifikasjoner i konklusjonen*

Utformingen av forbeholdet vil mest sannsynlig bli at *selskapet ikke har tilfredsstillende rutiner for å sikre fullstendighet av salgsinntektene og kundefordringene og at revisor følgelig ikke har vært i stand til å fastslå om det kunne være behov for å justere disse beløpene* kfr. ISA 705 pkt. A9, jfr. 7b) og M7 i eksempelsamlingen til ISA 700, 705 og 706.

Dersom forholdet er så vesentlig at revisor ikke mener å ha oppnådd betryggende sikkerhet for at totalregnskapet er uten vesentlige feil, blir konklusjonen at *revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet og evt. årsberetningen* kfr. ISA 705 pkt. 9 og eksempel M 11.

Da problemet mest sannsynlig skyldes mangelfull dokumentasjon og registrering av regnskapsopplysninger må revisor konkludere negativt på ledelsens pliktoppfyllelse mht. *registrering og dokumentasjon* kfr. siste avsnitt i eksemplene.

Svakhetene i intern kontroll må også rapporteres i brev til selskapets ledelse i nummerert brev iht. rev. 1. §5-2 og ISA 265 *Kommunikasjon*.

I tillegg må det rapporteres til ligningsmyndighetene ved at revisor unnlater å signere næringsoppgaven iht. SA 3801 og omtaler forholdet i nevnte brev, hvor kopi sendes skattekontoret iht. rev. 1. § 6-2 4. ledd.