

SENSORVEILEDNING

Oppgave 1

a) *Redegjør for anvendelse av direkte og indirekte kontroller på innkjøpsområdet*

Det vises til kapittel 7.7 i BPG RTM.

Anvendelse av direkte og indirekte kontroller er en helt sentral ramme for utarbeidelse av revisjonsplanen, og bør derfor være kjent.

For innkjøpsområdet er de:

Debetposten varekjøp revideres primært og direkte for påstanden gyldighet. Samtidig dekkes motposten leverandørgjeld indirekte for eksistens.

Kreditposten leverandørgjeld revideres primært og direkte for påstanden fullstendighet. Samtidig dekkes motposten varekjøp indirekte for fullstendighet.

Dette bør være et minimum for en middels besvarelse. Et pluss til dem som nevner at dette samsvarer med innretningen som legges til grunn for revisjonen.

b) *Redegjør for hvordan du vil revidere for å skaffe bevis knyttet til påstanden periodisering på innkjøpsområdet.*

For å få en oversikt for å avdekke forekomst og omfang av feilperiodiseringer bør man starte med *analytiske handlinger*. For varekjøp kan dette for eksempel bestå av en bruttofortjenesteanalyse, men det for leverandørgjeld i tillegg kan bestå av beregning og analyse av gjennomsnittlig kredittid for leverandørgjelden.

Deretter bør det foretas en *transaksjonsbasert periodiseringskontroll* ved at et utvalg av inngående fakturaer (herav en del store) som er bokført like før og etter balansedagen kontrolleres for at de er medtatt som varekjøp i korrekt periode (overgang av risiko og kontroll, nærmere definert i NRS (V) regnskapsføring av inntekt) i samsvar med dokumentasjon for fysisk mottak (pakkseddel).

En god besvarelse vil også nevne at *svarene fra leverandører på saldobekreftelser pr årsslutt* ikke begrenser seg til bare å bekrefte fullstendighet, men også periodisering av varekjøpene (når transaksjonen er registrert). Gjennom bekreftelsene kan inngående fakturaer som ikke er bokført fremkomme på et tidligere tidspunkt, slik at de kan bli korrekt periodisert.

Gjennomgang av en del større utbetalinger og bokførte inngående fakturaer i første måned(er) etter årsslutt for å se om noen av de består av fakturaer som vedrører forrige år og som ikke var bokført i korrekt periode, vil også være en effektiv måte å kontrollere periodisering på

c) *Hvordan påvirker dette din revisjonsstrategi når det gjelder påstanden gyldighet?*

Et internt kontrolltiltak (innkjøpssjefens kontroll) man har valgt for test av kontroller forsvinner. I tillegg har det forekommet avvik fra kontroll ved at ikke godkjente inngående fakturaer har blitt bokført. Begge forhold gjør av kontrollrisikoen øker.

Sammenhengen mellom risikoelementene framkommer av revisjonsrisikomodellen, som sier at revisjonsrisiko (RR) = Iboende risiko (IR) * Kontrollrisiko (KR) * Oppdagelsesrisiko (OR).

Dersom revisor ønsker å opprettholde planlagt RR må OR settes lavere. Reduksjon i OR oppnås gjennom økt omfang av SH. Disse SH'ene må dekke det samme som internkontrollen var ment å dekke, gyldighet og nøyaktighet.

Konkret vil revisor da måtte velge ut et relativt stort antall inngående fakturaer og detaljteste disse mht at de er gyldige (representerer reelle kjøp hvor varene er mottatt).

d) Hvilke konkrete revisjonshandlinger vil du foreta som følge av disse funnene?

Problemet begrenser seg til en leverandør. Det er gyldigheten for de inngående fakturaene som er bokført fra denne leverandøren som er truet. For å få oversikt over hvilke innkjøp dette (maksimalt) kan gjelde, vil det være effektivt å starte med transaksjonene på saldolisten for denne leverandøren. Altså kreditposten for innkjøpet selv om formålet er gyldighet. Poenget er at det er fullstendigheten av de ugyldige fakturaene vi ønsker å oppnå, og da er det naturlig å søke i saldolisten, i stedet for blant alle transaksjonene på debetposten varekjøp som inneholder et betydelig antall transaksjoner fra mange leverandører. Konkret vil revisor da detaljteste disse mht at de er gyldige (representerer reelle kjøp hvor varene er mottatt). Søket kan effektiviseres ved å se etter transaksjoner med samme beløp (dobbel fakturering).

Det kan jo være naturlig å starte analytisk, for eksempel for å kartlegge omfanget av forholdet og om det har gitt utslag på bruttofortjenesten, men fremgangsmåten over gir full oversikt, og det kan derfor gås direkte på denne.

Oppgave 2

a) Hvordan vil du gå frem på varetellingen

Oppgaven er vid. Det bør derfor legges vekt på strukturen i besvarelsen.

Forberedelser

Forut lagertellingen bør du sette deg inn i utviklingen i varelageret, både i størrelse, størrelse ift omsetning og sammensetningen av varelageret. Du bør også sette deg inn i utviklingen i bransjen selskapet opererer i, som bakgrunn for ukuransvurdering.

Forberedelsen bør også inkludere en analyse av lageret, f. eks. beregning av bruttofortjeneste og varelagerets omløpshastighet og vurdering av om resultatet gir konsekvenser/signaler for din revisjon av varelageret.

Angrepsvinkel

40% av lagerets bestående av 20 varelinjer kan enkelt testes 100 % ved substanshandlinger (SH).

Varelagerets sammensetning er likevel utfordrende da 60 % av lagerets verdi er jevnt fordelt på 280 varelinjer. Dette medfører at revisor, slik det fremgår av ISA 501, punkt 4, må evaluere ledelsens instruksjoner og rutiner knyttet til varetellingen (i) og observere utførelsen av rutinene (iii). For å få oversikt over denne delen av varelageret, uten selv i omfattende grad å måtte kontrolltelle det, vil revisor derfor måtte bruke test av kontroller (TAK).

Under tellingen

I h t ISA 501 punkt 4 (iv) skal revisor utføre kontrolltelling. I punkt A7 i er det gitt følgende veiledning: «Utførelse av kontrolltelling, for eksempel ved å kontrollere varer utvalgt fra ledelsens tellelister mot det fysiske varelageret og kontrollere varer utvalgt fra det fysiske varelageret mot ledelsens tellelister, gir revisjonsbevis for fullstendigheten og nøyaktigheten av disse listene».

Det korrekte må være at nevnte kontrolltelling gir revisjonsbevis for henholdsvis eksistens og fullstendighet av varelager, mens begge gir revisjonsbevis for nøyaktigheten av tellelistene.

Med andre ord må det kontrolltelles begge veier. Dette gjelder både SH og TAK.

Det er et poeng at tilstedeværelse på lagertelling er en kombinert test, både SH og TAK. På lagerområdet fungerer revisjonsrisikomodellen godt, og omfanget av nødvendige substanshandlinger for å få OR ned, vil i stor grad være påvirket av kvaliteten på internkontrollen uttrykt i KR.

De varene som er kontrollert som TAK vil også, i tillegg til de 40% som er dekket gjennom SH, inngå i dekningsprosenten, dvs andelen av varelagerets verdi som revisor har kontrolltalt.

Under tellingen bør du også være oppmerksom på ukurante varer, for eksempel varer som samler støv, eller på annen måte synes å være utdaterte.

Etter telling

Før du forlater tellingen bør du innhente kopi av tellelistene for senere kontroll.

Ofte vil revisor også innhente dokumentasjon over bevegelser inn og ut like før og etter telling, men i og med at lageret her er «fryst» i forbindelse med telling, vil dette behovet være begrenset.

- b) *Hva vil du foreta deg for å være sikker på at varelageret i balansen pr. 31.12.2019 er korrekt?*

Analyse

Det må foretas en ny beregning av detaljert bruttofortjeneste og varelagerets omløpshastighet basert på utkast til årsregnskapet. Sammenligning mot tidligere år måltall/budsjett/kalkyle må også utføres, og det må vurderes om resultatet av analysene gir konsekvenser/signaler for revisjonen av varelageret.

Oppfølging av varetelling

Det bør kontrolleres at lagerlistene blir korrekt registrert i hovedbok, og at listen som er lagt til grunn stemmer med den du innhentet under lagertelling.

Det bør også utføres kontroll av utregning/summering av lagerlistene.

Det bør også kontrolleres at de funn du gjorde under varetelling som er relevant for ukuransvurderingen er blitt tatt hensyn til.

Andre revisjonshandlinger

Kontroll av korrekt verdsettelse til anskaffelseskost i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk (FIFO/gjennomsnitt/variable/full tilvirkningskost).

Vurdering av virkelig verdi/ukurans og behov for regnskapsmessig nedskrivning.

OPPGAVE 3

a) Redegjør kort for hvorfor fullstendighet en sentral påstand for salgsinntektene

Om påstander, se BPG.RTM s 159-160 og ISA 315 pkt A129.

Vektlegging av fullstendighet av salgsinntektene samsvarer med innretningen som er lagt til grunn i revisjonsmetodikken i BPG RTM. Argumentasjon for denne innretningen fremgår av på s 188 i boken.

Det er ok om noen velger et regnskapsbrugerperspektiv her, men helt overordnede svar i retning av at fullstendighet er viktig for at regnskapet skal vise et rettviseende bilde etc., er ikke et tilstrekkelig svar. Et fullgodt svar synliggjør forståelse for at revisor spesielt ved revisjon av mindre bedrifter ofte vil være mer opptatt av fullstendighet enn gyldighet for salgsinntektene fordi det ofte kan være risiko for manglende fullstendighet og som oftest knyttet til skatte- og avgiftsunndragelser. Høy operasjonell risiko (svak intern kontroll og risiko for menneskelige feil) kan også trekke i retning av at revisor bør være opptatt av fullstendighet. Det kan være systemer og rutiner med høy grad av kompleksitet kombinert med for lite ressurser eller kompetansemangler eller utilstrekkelig kontrollmiljø, slik at det på salgsmrådet kan være både høy iboende risiko og høy kontrollrisiko vedrørende inntektenes fullstendighet.

Det er et pluss om det klart skilles mellom situasjoner

- hvor inntektene faktisk er opptjent og betaling er eller vil bli mottatt men det oppstår svikt i registrering og/eller presentasjon av inntektene i regnskapet, og
- situasjoner hvor svakheter i systemer og rutiner fører til inntektstap for bedriften.

b) Forklar kort hvordan du som revisor, basert på revisjonsmetodikken, vil gå fram for å sikre at påstanden fullstendighet er oppfylt for salgsinntektene.

Kreditposter (salgsinntekter), kontrolleres direkte for fullstendighet. Kontrollretning blir fra vugge til grav. Der transaksjonsvolumet er betydelig, er det vanligvis hensiktsmessig å foreta test av kontroller for å oppnå samlet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for påstanden fullstendighet for salgsinntektene. Noen ganger er det også krav til dette, jf. ISA 330, pkt. 8b. En aktuell kontrolltest vil dermed være å ta utgangspunkt i et utvalg pakksedler og kontrollere at disse forsendelsene har blitt fakturert. Dersom kontrollen er automatisert vil dette ha betydning for utvalgsstørrelsen (kan være betydelig mindre enn ved en manuell kontroll). Denne testen kan alternativt utføres som en detaljtest eller som en dual-purpose-test.

Testen bør kombineres med og suppleres av analytiske metoder. Eksempler på relevante tester vil være bruttofortjenesteanalyser, sammenligning av inntekt mot budsjett, foregående år og mot konkurrenter osv.

I kapittel 26.3.1 Særtrekk ved salgsmrådet av betydning for revisjonen (s 498) i BPG RTM står det: ”Kombinasjonen av god intern kontroll, både på overordnet nivå og på

transaksjonsnivå, og store transaksjonsvolumer gjør at det ofte er hensiktsmessig å gjennomføre test av kontroller. Det gjelder særlig fullstendighet av salgsinntektene, der det kan være vanskelig å finne egnede saldorettede substanshandlinger.”

c) Forklar kort om du kan ha nytte av ditt arbeid når det gjelder fullstendighet av salgsinntektene ved revisjon av andre regnskapsposter.

Ved direkte kontroll og revisjonsbevis for påstanden fullstendighet for salgsinntektene oppnås samtidig indirekte revisjonsbevis for samme påstand for en annen regnskapspost (motposten), i dette tilfellet kundefordringer.

d) Svakheten begrenser seg til en filial som står for ca 5 % av foretakets omsetning.

Avgjørende for konsekvensen på revisjonsberetningen er «den mulige virkningen» på regnskapet av eventuell uavdekket feilinformasjon (Jfr ISA 705,7b).

Maksimal feil vil her være mindre enn 5 % av foretakets omsetning. Det er rimelig å forutsette at «den mulige virkningen» av usikkerheten er lavere enn postvesentlighetsgrensen dersom revisor har fastsatt en slik, og lavere enn totalvesentlighetsgrensen. Det er i praksis vanlig å sette grensen for «gjennomgripende» slik dette er definert i ISA 705,5, lik totalvesentlighetsgrensen. Den mulige virkningen er dermed ikke gjennomgripende. Dersom den mulige virkningen av usikkerheten er større enn arbeidsvesentligheten slik denne er fastsatt av revisor, kan en mulig konklusjon være at det er aktuelt med forbehold knyttet til fullstendighet av salgsinntektene ettersom revisor vil ønske å ha en margin for ikke-oppdagede feil (den mulige feilen er vesentlig men ikke gjennomgripende).

En alternativ løsning vil være å konkludere med at svakheten ikke er til hinder for at revisor kan konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon slik at svakheten ikke får konsekvenser for revisjonsberetningen, og det kan avgis en beretning uten avvik.

Et pluss til de kandidater som kommenterer at det bør vurderes om forholdet er så alvorlig at det må tas forbehold i konklusjonen om ledelsens oppfyllelse av plikt til å besørge betryggende regnskapsførsel av salgsinntektene (registrering og dokumentasjon), slik det for eksempel fremgår av M-9 i eksempelsamlingen, eventuelt negativ konklusjon slik det fremgår av M-15. Dette gjelder begge etterfølgende spørsmål, særlig i f) der selskapet ikke er villig til å sette inn ressurser.

e) Svakheten foreligger på foretakets hovedkontor som står for ca. 70 % av foretakets omsetning.

Effekten av svakheten er såpass omfattende at det er rimelig å forutsette at «den mulige virkningen» er både vesentlig og gjennomgripende. I henhold til ISA 705, punkt 9 skal revisor da avgis en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

Det fremgår av oppgaveteksten at «Det er i ettertid ikke mulig å produsere et bedre regnskap». Revisor vil som følge av dette ikke konkludere negativt, altså positivt. M-18 i eksempelsamlingen viser hvordan revisjonsberetningen kan formuleres i dette tilfellet.

Dersom regnskapet alt i alt etter revisors skjønn ikke er villedende og den mulige virkningen av usikkerheten vurderes til ikke å være gjennomgripende, må usikkerheten vedørende salgsinntektene synliggjøres gjennom et forbehold slik det fremgår av M-7.

Det er også positivt å nevne at forhold som fører til modifisert beretning skal være tatt opp i brev til ledelsen, i h t ISA705, 30, men dette er ikke nødvendig for fullgod besvarelse av oppgaven.

f) *Hvilken effekt vil dette ha på ditt svar på spørsmål e) ovenfor*

I forhold til spørsmål e) er situasjonen nå den at det er fullt mulig å produsere et bedre regnskap, men at selskapet ikke ønsker å bruke ressurser til å gjøre dette.

Som i e) antas den mulige virkningen å være gjennomgripende og revisor konkluderer med at hen ikke kan uttale seg. Da selskapet ikke er villig til å sette inn ressurser for å produsere et bedre regnskap konkluderer revisor nå negativt på årsregnskapet og tilføyer et negativt fastsettelsesavsnitt slik det fremgår av M-15 i eksempelsamlingen.

Å komme med denne tilføyelsen kan sees på som et forsøk fra revisors side på å få foretaket til å sette inn nødvendige ressurser.

OPPGAVE 4

Hvordan Peder bør forholde seg til henvendelsen

Rammen for revisjonen er at det er den reviderte som *utarbeider* regnskapet, mens revisors plikt er å *vurdere* om regnskapet er utarbeidet i samsvar med lovkrav. Dette følger både av dagens lov (§5-1) og utkast til ny lov (§9-4).

Løsningsforslag revisorloven 1999

Oppgaven er ute etter om revisor kan hjelpe ledelsen med vurderinger av poster i årsregnskapet, som hendelser etter balansedagen og vurderingen av fortsatt drift. I henhold til revisorloven § 4-5 kan ikke selskapets valgte revisor utføre rådgivningstjenester for den revisjonspliktige derom tjenestene er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Bestemmelsen er nærmere omtalt i revisorforskriften § 4-3 og § 4-4. Kandidater som viser til disse bestemmelsene må gis uttelling. Revisorforskriften § 4-3 definerer nærmere hva som er rådgivningstjenester. Kandidatene bør få frem at tjenestene som ledelsen spør Peder Ås om er noe annet enn revisjon og dermed en rådgivningstjeneste.

Forutsetningen om fortsatt drift er et grunnleggende regnskapsprinsipp, jf. regnskapsloven § 4-5. Revisor må vurdere om dette prinsippet er fulgt. Dersom revisor i tillegg skal rådggi ledelsen om hvordan vurderingen skal tas er det stor fare for egenkontroll, jf. revisorforskriften § 4-4 første ledd. Når det gjelder hendelser etter balansedagen kan det ikke forventes like stor innsikt fra kandidatene. Begrepet er nevnt i pensum, og omhandler avslutningen av revisjonen. I ISA 560 Hendelser etter balansedagen fremgår det hvilke revisjonshandlinger revisor skal gjøre for å foreta sin *vurdering*. Begrepet er ikke regulert i regnskapsloven, men skal etter god regnskapsskikk opplyses om i årsregnskapet. Det må gis god uttelling til kandidater som får noe ut av dette. Dersom Peder skal bistå den reviderte med håndteringen av hendelser etter balansedagen, vil det også være en trussel mot egenkontrollen og revisor må avstå fra denne tjenesten.

Løsningsforslag ny revisorlov

Forslag til ny revisorlov inneholder ikke en egen hjemmel om forbud mot rådgivning. Forslaget til ny revisorloven § 8-1 er relevant her:

«§ 8-1 Overordnede krav til uavhengighet

Revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden.

Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Revisor skal heller ikke utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte.»

Kandidatene bør få frem at det er risiko for egenkontroll for Peder Ås, og dermed må han avstå fra å yte rådgivning vedrørende fortsatt drift og hendelser etter balansedagen.

Å påta seg slik bistand vil også komme i konflikt med bestemmelsen i § 8-4 om at revisor eller den som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen ikke skal delta i den revidertes beslutningstaking.

Oppgaven er dagsaktuell. Dette gir kandidatene mulighet til å krydre besvarelsen, men medfører også en fare for å gå på siden av og utover det som det spørres etter.

Hvilken effekt forholdene har på revisjonen

En god besvarelse bør ta utgangspunkt i revisors oppgaver og plikter vedrørende hendelser etter balansedagen ved revisjon av regnskapet slik det fremgår av ISA 560 Hendelser etter balansedagen, og den regnskapsmessige behandlingen av forholdene slik det fremgår av NRS 3 Hendelser etter balansedagen.

Utgangspunktet for regnskapet er at det skal reflektere forholdene på balansedagen. Verdifall på eiendelene som følge av koronaviruset, vil ikke medføre nedskrivninger i regnskapet for 2019 med mindre foretaket ikke lenger har evne til fortsatt drift.

Dersom effekten av forholdene ikke truer fortsatt drift av selskapet er dette en hendelse uten regnskapsmessig konsekvens, men som bør omtales i årsberetningen og i notene til årsregnskapet. Revisor bør kontrollere at forholdet er tilfredsstillende omtalt. I så fall vil det ikke få noen konsekvenser for revisjonsberetningen.

Dersom effekten av forholdene truer fortsatt drift av selskapet vil revisors arbeid og reaksjon være avhengig av alvorlighetsgraden og størrelsen på effekten (vesentlig/gjennomgripende), og håndteres slik det fremgår av ISA 570 Fortsatt drift.

OPPGAVE 5

Besvarelsen bør ta utgangspunkt i § 8-1 i dagens lov og § 11- 1 i utkast i ny lov. I begge fremgår to av de fire betingelsene for at revisor skal bli erstatningsansvarlig: Saksøker må ha lidt et *tap* («skade») og revisor må ha utvist *skyld* («forsettlig eller uaktsomt har voldt»).

I tillegg må det være en forbindelse mellom de to i form av *årsakssammenheng* og *påregnelighet*.

Alle de fire betingelsene må være oppfylt. Det bør konkluderes på hver av dem, for så å kunne foreta en totalkonklusjon.

Tap

Saksøker har utvilsomt hatt et tap, her oppgitt til kr 1 000 000. I tillegg kommer renter fra tapstidspunktet og frem til utbetaling av erstatningen. Betingelsen er oppfylt.

Skyld

Revisors skyld er her målt til ikke å ha oppdaget en vesentlig feil på kr 500 000. Det avgjørende for å konkludere på skyldspørsmålet er likevel å vurdere om revisor har revidert i samsvar med god revisjonsskikk eller ikke. Revisjonsrisikoen innebærer en risiko for at revisor ikke har oppdaget en vesentlig feil selv om han har revidert i henhold til god revisjonsskikk. Diskusjon er vel så viktig som konklusjonen, men det er nok rimelig å konkludere med at betingelsen er oppfylt.

Årsakssammenheng

Det er avgjørende for vurderingen av dette kriteriet om konkursen er en direkte følge av koronasituasjonen. Opplysningen i oppgaven om at ZONA AS ble betydelig rammet av koronasituasjonen kan tyde på dette. I så fall foreligger ikke årsakssammenheng.

Det bør honoreres for en fyldigere drøftelse av kriteriet:

For å avgjøre om det foreligger årsakssammenheng, stilles følgende hypotetiske spørsmål når vi forutsetter at revisor har utvist skyld: - Hvis revisor *ikke* hadde utvist skyld, ville tapet likevel ha oppstått? I dette tilfellet: Hvis revisor hadde avdekket og korrigert regnskapet for feilen, ville tapet ha oppstått? Det er en betingelse for årsakssammenheng at banken ikke hadde innvilget kreditten dersom feilen var avdekket og korrigert. Det er saksøker som må føre bevis for dette.

Men dette er ikke tilstrekkelig. Saksøker må dokumentere at konkursen skyldes foretakets tilstand før koronasituasjonen, og som det reviderte årsregnskapet for 2019 fremstilte feilaktig. Dersom konkursen er en direkte følge av koronasituasjonen foreligger det ikke årsakssammenheng.

Påregnelighet

Påregnelighet vil si at revisor måtte forstå at uaktsomheten kunne føre til at dette tapet kunne oppstå. Her måtte revisor regne med at feil i det regnskapet han har bekreftet kunne påføre brukerne tap, men ikke tap som følge av forhold utenfor regnskapet. Konklusjonen her avhenger av konklusjonen på drøftelsen i forrige punkt.

Totalkonklusjonen er avhengig av hvilken konklusjon man lander på i de to siste punktene.