

EKSAMEN I

SFBR12013 REVISJON (BRR)

onsdag 16. desember 2020

SENSORVEILEDNING/LØSNINGSMOMENTER

OPPGAVE 1

a)

Fullstendighet

b)

Manglene kan påføre handelsforetaket *tap*.

- At mottatte ordrer ikke blir effektivert (iverksatt) vil påføre bedriften et tappt dekningsbidrag.
- At utleverte varer ikke blir fakturert vil medføre et tap tilvarende salgssummen.

c)

- At mottatte ordrer ikke blir effektivert (iverksatt) medfører ikke feil i regnskapet, men resultatet kunne vært bedre: Dette bør resultere i forvaltningskritikk i form av nummerert brev fra revisor
- At utleverte varer ikke blir fakturert gjør at påstanden om fullstendighet ikke er oppfylt.

d)

Regnskapsanalytiske revisjonshandlinger

Bør starte med analytiske revisjonshandlinger for å få signal om omfang.

Test av kontroller benyttes for å redusere revisjonsrisikoen hvis mulig: Dersom vi ifb. med vårt arbeid for å skaffe oss en forståelse av relevant IK hos bedriften (jf. ISA 315, pkt. 12) har identifisert kontroller som det kan være aktuelt å bygge på i vårt revisjonsarbeid (dvs. vi tror at en test av disse kontrollene kan bidra til å bidra revisjonsrisikoen knyttet til påstandene vi skal hente inn bevis om) tester vi disse.

Kontroller at selskapets periodiske BFO- og budsjettkontroll med avviksanalyse er basert på registrerte regnskapstall, og at vesentlige avvik er gjenstand for systematisk vurdering, forklaring og oppfølging fra ledelsens side (jfr punkt 1 på forrige side).

I kapittel 26.3.1 Særtrekk ved salgsområdet av betydning for revisjonen (s 498) i læreboken 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.”

I kapittelet etter, 26.3.2 Test av kontroller er det likevel nevnt få intern kontroller som dekker fullstendighet. I tillegg kan nevnes:

- Gjennomgå og test de interne rutiner som skal sikre at alle utleverte varer blir fakturert
- Etterkontroller foretakets kontroll med at alle utleveringer blir fakturert og at alle

fakturaer blir bokført. For et tilfeldig utvalg utleverte varer, kontroller at det er dokumentert kontroll med at de er fakturert og at fakturaene er bokført.

- Kontroller at det foretas periodisk oppfølging av rapport over leverte ikke fakturerte ordrer og over eldre ikke leverte ordrer. (De fleste IT-regnskapssystemer har mulighet til å ta ut slike Rapporter, ofte uten at regnskapsansvarlig er klar over det.)

Substanshandlinger

Kontroller tett nummerserie for ordresedler i en gitt (eller flere) periode(r) og kontroller at det er utstedt utgående faktura for alle ordresedlene, og at fakturaene er registrert i regnskapet.

Kontroller tett nummerserie for utgående fakturaer i regnskapssystemet.

e)

Også her bør det startes med analytiske revisjonshandlinger for å få signal om omfang. I tillegg til beregning av bruttofortjeneste, kan analyse av totale salgsinntekter i forhold til virksomhetens kapasitet være et fornuftig forholdstall.

Revisjonsmetodikken legger opp til at gyldigheten av salgsinntektene kontrolleres gjennom kontroll av eksistens av kundefordringer. Den mest sentrale revisjonshandlingen her er å innhente saldobekreftelser fra kunder (ISA 505), eventuelt å kontrollere at kundefordringene er betalte (innbetalingskontroll), selv om betaling ikke alltid vil bekrefte gyldighet.

Substanshandling: Kontroll fra utgående faktura mot dokumentasjon som bekrefter at leveranse har funnet sted, gjerne i form av bekreftelse fra kunden.

OPPGAVE 2

a)

Det må kunne forventes at en gjennomsnittlig besvarelse tar utgangspunkt i ISA 315 pkt. A99 som blant annet nevner autorisasjon, arbeidsdeling, fysisk kontroll og granskning som interne kontrolltiltak og foreslår f.eks.

- At kontroll av mottatte varer mot bestilling burde forebygget og/eller oppdaget underslaget, hvis kontrollen ble utført av en annen enn varemottaker (som ikke var bestiller).
- Førning av varekartotek på grunnlag av mottaksrapportene, periodisk vareopptelling og oppfølging av avvik mellom kartotek og fysisk beholdning likeså.
- Dersom inngående fakturaer var sjekket mot foretaksnummeret til leverandøren(e) eller det var innhentet kontoutdrag fra disse, kunne også svindelen vært oppdaget om ikke selskapet var formelt registrert.

En meget god besvarelse forventes å omtale at i et aksjeselskap har styret ansvar for å sørge for forsvarlig organisering av virksomheten og plikter å påse at regnskap og formuesforvaltning er under betryggende kontroll (asl. 6-12) og at daglig leder i aksjeselskap plikter å sørge for at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte (asl. § 6-14).

Ledelsen i enheten 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 enheten selv vil forhindre eller oppdage og korrigere vesentlige feil på alle områder som har betydning for oppfyllelsen av enheten mål, herunder regnskapsrapporteringen og overholdelsen av lover og regler.

En svært god besvarelse vil også understreke at selv om revisor vurderer kvaliteten av den interne kontrollen og i mange tilfeller kontrollerer at den virker etter hensikten (se nedenfor), og også gransker regnskapet ved substanshandlinger for å avdekke vesentlige feil ved informasjonen, er dette ikke en grunn til at enhetens 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.

b)

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.

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.

c)

Revisor må rapportere avdekkede feil og mangler ved organiseringen og kontrollen med formuesforvaltningen i nummerert brev til selskapets ledelse (revl. § 5-2 tredje ledd nr 2, jf revl. § 5-4). Tilsvarende gjelder når revisor har avdekket misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet (revl. § 5-2 tredje ledd nr 3) eller forhold som kan føre til ansvar for styret eller daglig leder ((revl. § 5-2 tredje ledd nr 4) f. eks mangelfull oppfølging av sine lovpålagte plikter.

Hvis revisor har avdekket feil eller mangler ved formuesforvaltningen på andre områder, vil revisor vurdere å omtale forholdet i revisjonsberetningen. Omtale av vesentlige feil eller mangler vil normalt skje iht. ISA 705 Modifikasjoner i den konklusjonen i den uavhengige revisors beretning og andre forholdet vil som regel skje i form av en presisering eller omtale i beretningen iht. ISA 706 Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning.

d)

For å kontrollere gyldighet (og eksistens) av et regnskapstall, må det tas utgangspunkt i det registrerte og kontrolleres mot grunnlagsmaterialet. Dette fordi kontrollretningen (fra og til) er helt avgjørende for å oppnå bekreftelse (eller avkreftelse) av påstanden som testes.

En meget god besvarelse vil videre understreke at grunnlagsmaterialet i denne sammenheng burde være helt tilbake til bestillingen (og ikke bare fakturaen og mottaksrapporten). En svært god besvarelse vil utdype med at for å kontrollere fullstendighet av et regnskapstall, må det motsatt tas utgangspunkt i grunnlagsmaterialet og kontrolleres at det er registrert i regnskapet

e)

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 varekjøpet, kan virkningen bli for eksempel at revisor kontrollerer et lavere antall registrerte varekjøp mot faktura/mottaksdokumenter/bestilling, at kontrollperioden for periodiseringskontrollen gjøres kortere og at beløpsgrensen for periodiseringskontrollen settes høyere. Da sier det seg selv at det er svært viktig å fastsette riktig kontrollrisiko.

Det forventes at kandidaten får fram disse grunnleggende sammenhengene i risikomodellen på en presis måte.

f)

En god besvarelse vil ta utgangspunktet i revl. § 8-1 som fastslår revisors erstatningsansvar og deretter på bakgrunn av lovteksten og generelle regler om skyldansvar, redegjøre kort mht. betingelser som må være oppfylt for at revisor skal bli erstatningsansvarlig:

- Det må ha oppstått et økonomisk tap for saksøker, det vil si et tap som lar seg utmåle i penger.
- Revisor må ha utvist skyld, det vil si handlet i strid med lovens krav om revisjonens utførelse, dvs. 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 brudd på god revisjonsskikk kunne føre til at tapet oppsto, det vil si at det må foreligge påregnelighet.

OPPGAVE 3

a)

Den aktuelle problemstillingen dreier seg en betinget forpliktelse, regulert i regnskapsstandardene NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* og 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. Relevant revisjonsstandard er ISA 560 *Hendelser etter balansedagen*.

Sentralt for den regnskapsmessige behandlingen er om det foreligger sannsynlighetsovervekt for oppgjør (mer sannsynlig enn ikke) og om beløpet kan måles pålitelig. Vurdering av sannsynlighet er vanskelig da rettssystemet vil ta stilling til ansvar.

Revisor har plikt til å innhente revisjonsbevis, og egnede revisjonshandlinger kan være forespørsler og intervjuer med ledelse og jurister, innhenting av advokatbrev mv.

I forbindelse med utarbeidelse av revisjonsberetningen må revisor vurdere om det skal tas inn en presisering (hvis forholdet er korrekt rapportert, men det er av en slik betydning at revisor vil henlede oppmerksomheten til regnskapsbrukerne til dette forholdet jf. ISA 706) eller om det skal formuleres en modifisert konklusjon. Inkludering av et eget avsnitt i beretningen om fortsatt drift vil være nødvendig hvis forholdet har betydning for vurderingen av fortsatt drift-forutsetningen.

Det er to ulike typetilfeller av modifisert konklusjon som kan være aktuelle her (jf. ISA 705). Det ene er hvis revisor er uenig i hvordan dette er behandlet regnskapsmessig (forbehold hvis vesentlig feil eller negativ konklusjon hvis vesentlig og gjennomgripende feil). Det andre er hvis revisor ikke evner å hente inn tilstrekkelig revisjonsbevis (forbehold hvis vesentlig eller kan ikke uttale seg hvis vesentlig og gjennomgripende).

b)

Dette dreier seg om hendelse etter balansedagen. Hvis årsregnskapet justeres for dette, trenger ikke revisor ta inn noen presisering i revisjonsberetningen. Hvis forholdet har konsekvens for vurderingen av fortsatt drift-forutsetningen må forholdet behandles i samsvar med ISA 570 ISA 700, 705 og 706 gir veiledning for behandling i revisjonsberetningen.

Oppgave 4

Oppgaven er meget kort og enkel, men krever kjennskap til hovedreglene og litt evne til drøfting.

A AS:

Gammel lov: Arnes ektefelle er nærstående til Arne iht § 4-1, 4 nr 1. Vurdering av Arnes habilitet gjelder selv om Bjørn er oppdragsansvarlig revisor iht § 4-2. Det er nulltoleranse når det gjelder eierandel for ektefelle, § 4-1,2 nr 2. Konklusjon: AB Revisjon AS kan ikke ta på seg oppdraget som revisor for A AS.

Ny lov: Arnes ektefelle er nærstående til Arne iht § 8-2,2. Vurdering av Arnes habilitet gjelder selv om Bjørn er oppdragsansvarlig revisor iht § 8-2, 1 b). En andel på 40% må antas å være vesentlig ift 8-2,1. Konklusjon: AB Revisjon AS kan ikke ta på seg oppdraget som revisor for A AS.

B AS:

Gammel lov: Arnes ektefelle er nærstående til Arne iht § 4-1, 4 nr 1. Vurdering av Arnes habilitet gjelder selv om Bjørn er oppdragsansvarlig revisor iht § 4-2. Daglig leder er en rolle den nærstående ikke kan ha, § 4-1,2 nr 4. Konklusjon: AB Revisjon AS kan ikke ta på seg oppdraget som revisor for B AS.

Ny lov: Rollen som daglig leder omfattes ikke av de objektive reglene i § 8-2, men rammes helt klart av de subjektive reglene i § 8-1. Tilknytningen utgjør en risiko både for egeninteresse, partiskhet, fortrolighet og press. Konklusjon: AB Revisjon AS kan ikke ta på seg oppdraget som revisor for B AS.

C AS:

Omfattes ikke av objektive regler verken i gammel eller ny lov. Så her blir det en subjektiv vurdering. Vurdering er avhengig av de faktiske forhold som vi ikke kjenner, men vil nok fort være «innafor» slik at AB Revisjon AS kan påta seg oppdraget. Diskusjon er viktigere enn konklusjon.

Oppgave 5

a)

Kandidaten bør helst angi kriterier for prioriteringen, og de fleste vil muligens uten videre prioritere de tre største beholdningene, dvs. sentrallageret, forretning 1 og forretning 4.

En kandidat som går litt grundigere til verks vil bruke tallene i oppgaven for å se om det er indikasjoner på feil vedr. noen av lagrene og prioritere disse for tilstedeværelse. En mulighet er å beregne bruttofortjenesteprosenten i de fire forretningene. Den er 39-40 prosent, bortsett fra forretning 2, som viser bruttofortjeneste på 80 prosent. Analysen indikerer dermed at lageret i forretning 3 muligens er vesentlig overvurdert. Det kan derfor være mest hensiktsmessig å være tilstede ved tellingen av hovedlageret og lager i forretning 1 og 2.

b)

Problemet er å få total oversikt over varebeholdningen kl 24.00 31. desember. Det kan være at en forsendelse fra ett lager til et annet er tellet før det forlater det første lageret og blir tellet når det kommer til det andre lageret, dvs. at det telles med i totalt varelager to ganger.

Det kan også være at en forsendelse forlater det ene lageret før det er tellet, og at det kommer til det andre lageret etter at tellingen er avsluttet, dvs. at det ikke kommer med i det totale varelageret.

Slik oppgaven beskriver situasjonen, er det ikke mulig å stenge lagrene mens tellingen pågår ved de fire lagrene, og det vil være urealistisk av en kandidat å foreslå at revisor kan/skal kreve stenging. Kandidaten må derimot komme med realistiske forslag til hvordan foretaket kan holde kontroll over forsendelser som skjer i løpet av tellingen. Det kan tenkes mange ulike løsninger, og det stilles ikke store krav til beskrivelse av detaljerte tiltak. Det essensielle er at klienten har et system for å identifisere forsendelsene, slik at det er mulig i etterhånd å kontrollere at de ikke er kommet med to ganger og at de er kommet med én gang.

Som nevnt over er revisors oppgave under varetelling å teste at tellingen er av en kvalitet som sikrer lav kontrollrisiko av de viktigste påstandene knyttet til varebeholdningen. Når det er betydelige varebevegelser mens tellingen pågår, må revisor derfor kontrollere at foretakets kontrollopplegg er tilfredsstillende, og dessuten teste at det fungerer som forutsatt. En kandidat som har kommet med forslag til konkrete kontrollopplegg (annet kulepunkt i spørsmålet) bør her følge opp med forslag til hvordan revisor kan teste kontrollen.

Revisor bør første skaffe seg en oversikt om selskapet selv har et opplegg med oversikt og kontroll over bevegelsene og foreta *test av kontroller* av dette. Hvis ikke bør revisor selv lage seg en slik oversikt for å sikre kontroll. Dette blir i så fall en *substanshandling*.

c)

Revisor kan godkjenne at hele varelageret verdsettes til siste innkjøpspris, men da må han beregne konsekvensen i forhold til korrekt anskaffelseskost. *Revisor må dokumentere at han har vurdert konsekvensene.*

Dersom det har vært små endringer i innkjøpspris og/eller omløpshastigheten (OH) på varelageret er høy (størstedelen av varelageret er kjøpt inn til siste pris) kan effekten av overvurderingen ift gjennomsnittlig anskaffelseskost være lav.

Oppgave 6

Besvarelsen bør ta utgangspunkt i § 7-1 i gammel lov/§ 9-6 i gammel lov. Oppgaven ber om eksempler. Det bør forventes både eksempler der revisor må trekke seg og kan trekke seg. Videre bør det gis eksempler på tilfeller av ordinært skifte av revisor (4.4 i BPG Den eksterne revisor) og før utløpet av revisors tjenestetid (4.5 i BPG). Begrenset tid setter sine begrensinger, men samtidig bør det forventes svar på oppgaven.