

SENSORVEILEDNING**TIL****EKSAMEN I REVISJON**

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning
av 1.12. 2005

Onsdag 13. mai 2009

kl. 09.00 – 15.00

Evt spørsmål og kommentarer kan rettes til:

Bror Petter Gulden – bror.petter.gulden@bi.no

Bjørgunn Havstein – bjoergunn.havstein@hibo.no

Geir Haaland – geir.haaland@uia.no

OPPGAVE 1 (anslått tid: 2,5 t) - Kontrolltilnærming

Spørsmål a)

Redegjør for begrepene oppdragsvurdering, revisjonsstrategi og revisjonsplan

Referanser: RS 220, RS 300

Med **oppdragsvurdering** menes revisors prosedyre knyttet til aksept og fortsettelse av et klientforhold og enkeltoppdrag og omfatter iht RS 220 pkt 16 en vurdering av kundens integritet, oppdragsteamets kompetanse og kapasitet, samt revisjonsselskapets mulighet til å overholde etiske krav (uavhengighet mv). Disse innledende handlingene er også beskrevet i RS 300 pkt 6 og 7.

Med **revisjonsstrategi** menes revisors overordnede planlegging av revisjonen for å utføre denne på en måleffektiv måte, kfr RS 300 pkt 2 og pkt 8 flg, dvs en beskrivelse av revisjonens formål og omfang, tidspunkt og angrepsvinkel, herunder karakteristiske trekk ved oppdraget, kommunikasjon og vesentlighet.

Med **revisjonsplan** menes en utarbeidelse av en mer detaljert plan for revisjonsoppdraget for gjennomføringen for å redusere revisjonsrisikoen ned til et akseptabelt lavt nivå iht RS 300 pkt 13 flg. Dvs type, tidspunkt og omfanget av revisjonshandlinger som skal utføres av deltakerne på revisjonsteamet for å oppnå tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Spørsmål b)

Redegjør kort for begrepene og forklar deretter *sammenhengen mellom* kontrollrisiko, oppdagelsesrisiko og revisjonsrisiko.

Referanse: RS 200

Kontrollrisiko er risikoen for vesentlig feilinformasjon i en regnskapspåstand (iboende risiko) som ikke forebygges, rettes eller avdekkes av foretakets interne kontroll i riktig tid, kfr RS 200 pkt 30.

Oppdagelsesrisiko er risikoen for at revisors handlinger ikke avdekker feilinformasjonen i en regnskapspåstand som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, kfr RS 200 pkt 31

Revisjonsrisiko er funksjonen av risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå før regnskapet revideres og risikoen for at revisor ikke oppdager slik feilinformasjon, kfr RS 200 pkt 25, RS 315, 330 og 500.

Sammenhengen mellom begrepene tilsier at foretak med *lav kontrollrisiko* (lav iboende risiko og/eller god intern kontroll) kan revideres ved høyere oppdagelsesrisiko og likevel gi en akseptabel lav revisjonsrisiko. Motsatt vil *høy kontrollrisiko* tilsi at revisor må innrette sin revisjon for å oppnå lav oppdagelsesrisiko, kfr RS 200 pkt 32.

Spørsmål c)

Redegjør kort for begrepene og forklar deretter *sammenhengen mellom* test av kontroller, substanskontroller og regnskapspåstander.

Referanser: RS 315, RS 330, RS 500.

Test av kontroller utføres for å innhente revisjonsbevis for måleffektiviteten av foretakets interne kontroll(er) med hensyn til å forebygge, eller avdekke og korrigere, vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå.

Substanskontroller er revisjonshandlinger som utføres for å avdekke vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå og omfatter analytiske substanshandlinger og detaljtester av transaksjonsklasser og kontosaldoer samt tilleggsopplysninger (regnskapsprinsipper, noter mv).

Regnskapspåstander er ledelsens implisitte eller eksplisitte påstander om regnskapsføring, måling, presentasjon av og innhold i de forskjellige elementene i regnskapet og de tilknyttede tilleggsopplysningene, uttrykt ved å erklære at regnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering kfr RS 500 pkt 15.

Sammenhengen mellom begrepene:

Revisor må bruke regnskapspåstander for transaksjonsklasser, kontosaldoer samt presentasjon og innhold til å danne seg et grunnlag for vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (risikovurderingshandlinger) og for utformingen av og utførelsen av ytterligere revisjonshandlinger (videre og avsluttende revisjonshandlinger) kfr pkt 16 mv. og RS 315 pkt 2 flg og pkt 100.

Som et ledd i risikovurderingen vil revisor innhente informasjon om foretakets interne kontroll og kontrollaktivitetene, for å utforme videre revisjonshandlinger som er tilpasset anslått risiko, dvs funksjonen av iboende og kontrollrisiko kfr RS 315 pkt 90 og RS 200 pkt 30 (også kalt forekomstrisiko).

Basert på denne informasjonsinnhentingen vil revisor fastslå hvilke risiki på regnskapspåstandsnivå som ikke er mulig eller hensiktsmessig å redusere til et akseptabelt nivå bare ved revisjonsbevis fra substanskontroller kfr RS 315 pkt 115 og hvilke risiki som kan reduseres til et akseptabelt nivå ved målrettet bruk av substanskontroller.

Når revisors vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå (opdagelsesrisikoen) er basert på en forventning med hensyn til kontrollenes effektivitet eller det ikke er mulig eller måleffektivt å redusere opdagelsesrisikoen ved revisjonshandlinger innhentet ved substanskontroller alene, må revisor utføre tester av kontroller for å få bekreftet (eller avkreftet) kontrollenes effektivitet, kfr RS 330 pkt 22 og 25.

Revisors utforming og omfang av substanskontroller vil deretter avhenge av vurderingen og utfallet av testingen ovenfor, kfr RS 330 pkt 48 flg

Revisor vil alltid måtte utføre et minimum av substanskontroller kfr RS 330 pkt 49.

Spørsmål d)

Oppgaven vil forhåpentlige demonstrere kandidatens evne til å sette teori ut i praksis og belønnes deretter.

- i) Hvilke regnskapspåstander vil du søke å få bekreftet når du planlegger revisjonen av varekjøpet? Grunngi svaret.

Det er ingen spesifikke krav i lov, forskrift eller RSer som regulerer revisjon av varekjøpet.

Av RS 330 pkt 7 kfr RS 500 pkt 15 til 18 kan imidlertid avledes følgende fra pkt 17a) - *Regnskapspåstander knyttet til transaksjonsklasser og hendelser i perioden:*

- Gyldighet: Bokførte transaksjoner representerer bare reelle kjøp
- Fullstendighet: Alle varer foretaket har bestilt og mottatt er bokført
- Nøyaktighet: Alle kjøpstransaksjoner har vært gjenstand for korrekt registrering, beregning og avgiftsbehandling
- Periodisering: Alle kjøpstransaksjoner er bokført i riktig periode
- Klassifisering: Alle kjøpstransaksjoner er bokført på riktig konto tilordnet riktig linje i resultatregnskapet

Av disse regnskapspåstandene vil det ut fra en ordinær risikovurdering (ikke overvurdering) være påstandene om **gyldighet, nøyaktighet og periodisering** som vil være de viktigste å få dekket og det må forventes at disse regnskapspåstandene trekkes frem som de primære påstandene som må søkes bekreftet. De som ikke får frem dette poenget trekkes.

Kandidater som nevner at regnskapspåstanden fullstendighet, som vil være sekundær for varekjøpet, dekkes gjennom kontroll av leverandørgjelden (pga post- og motpostprinsippet), honoreres for dette, mens kandidater som behandler denne som en primærpåstand trekkes.

Kandidaten bør presisere at pkt 17b) - *Regnskapspåstander knyttet til kontosaldoer ved regnskapsperiodens slutt* primært vil omfatte gjeldsposten leverandørgjeld og ikke varekjøp, slik at disse er mindre aktuelle.

Kandidaten bør også presisere at pkt 17c) - *Regnskapspåstander om presentasjon og innhold* innbefatter klassifisering av både varekjøp og leverandørgjeld og kan sammenfattes i følgende forventning: All økonomisk informasjon om regnskapspostene på området er rettvise presentert med korrekt beløp i årsregnskap med tilleggsopplysninger.

- ii) Hva er oppnådd ved test av kontroller?

De interne kontrolltiltakene som er testet berører regnskapspåstandene gyldighet og nøyaktighet (reell og beløpsmessig korrekt) og kontrollrisikoen er bekreftet som lav. Følgelig kan revisor legge til grunn at kvaliteten knyttet til disse interne kontrolltiltakene er god og følgelig redusere omfanget av substanskontroller knyttet til disse regnskapspåstandene, d v s akseptere høy oppdagelsesrisiko, kfr RS 330 pkt 48.

Regnskapspåstanden periodisering er imidlertid ikke dekket av interne kontroller. Dette medfører da krav til lav til middels oppdagelsesrisiko (avhengig av den iboende risikovurderingen) knyttet til denne påstanden, d v s større omfang av substanskontroller knyttet til kontroller rundt årsskiftet.

Kandidater som overser poenget med periodisering trekkes for dette.

- iii) Utform aktuelle substanskontroller og angi hvilke regnskapspåstander disse dekker.

Gjenstående revisjonshandlinger skal utformes slik at de dekker opp:

- E v t gjenstående risiko knyttet til regnskapspåstandene gyldighet og nøyaktighet
- Regnskapspåstandene - periodisering, presentasjon og innhold - som ikke er dekket av test av kontroller
- Sekundære regnskapspåstander som *ikke* er dekket av motpostkontroller, som f eks fullstendighet ved kontroll av leverandørgjeld - kfr pkt i) ovenfor.

Følgende revisjonshandlinger er dermed aktuelle:

Analytisk kontroll (dekker alle påstander; også fullstendighet og klassifisering)

- Bruttofortjenesteanalyse
- Innkjøp i forhold til budsjett/fjorårstall
- Gjennomsnittlig kredittid

Substanskontroller (dekker periodisering, gyldighet, fullstendighet og presentasjon/innhold)

- Kontroll av periodiseringen (innkjøpstransaksjoner rundt årsskiftet)
- *Vurdere* behovet for kontroll av et begrenset utvalg inngående fakturaer (avhengig av utfallet av analytiske kontroller)
- Kontroller av justerings- og avslutningsposter, samt overføringen fra hovedbok til årsregnskapet inkl tilleggsopplysninger, kfr RS 330 pkt 50 og RS 500 pkt 17c).

Kandidater som utformer revisjonshandlinger rettet direkte mot leverandørgjelden trekkes for dette da det ligger utenfor oppgaven.

Spørsmål e)

Dersom test av kontrollene knyttet til gyldighet og nøyaktighet av varekjøpet hadde gitt negativt resultat (ikke effektive kontroller), hva ville det ha å si for utformingen av substanskontrollene? Grunngi svaret.

De interne kontrolltiltakene som er testet berører regnskapspåstandene gyldighet og nøyaktighet (reell og beløpsmessig korrekt). Når testen av disse har gitt negativt resultat, betyr dette ineffektive kontroller og høy kontrollrisiko / anslått risiko, slik at revisor ikke kan legge til grunn at kvaliteten knyttet til disse interne kontrolltiltakene er god. Hen må dermed kompensere dette gjennom utformingen (type og omfang) av substanskontroller knyttet til disse regnskapspåstandene, d v s revidere med lav oppdagelsesrisiko, kfr RS 330 pkt 48.

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) og nøyaktige (korrekt bokført) i tillegg til øvrige substanskontroller for å dekke øvrige regnskapspåstander, kfr spm d iii)

Spørsmål f) - Uavhengighet

Redegjør for det problematiske i denne situasjonen, og angi hva ledelsen i revisjonsselskapet ARAS bør eller må foreta seg.

Referanser: Revl. kapittel 4 og DnRs regler om etikk

Fra det tidspunkt Boris fikk en seriøs henvendelse om å bli styreformann, var han, hvis han i det hele tatt vurderte å akseptere tilbudet, inhabil som revisor for FWAS. Kandidaten bør ha referert til den subjektive hovedregelen i revl. § 4-1 første ledd - det oppstår en situasjon som både kan svekke revisors objektivitet og svekke omverdenens tillit til revisor. Kandidaten kan også ha referert til DnRs regler om etikk, kapittel 290 og ha påpekt at situasjonen introduserer en sterk egeninteressetrussel, og muligens også en fortrolighetstrussel. (Forholdet er omtalt i DnRs tidligere etiske regler: kapittel om uavhengighet, p 8.142. Kandidater som har tidligere utgave av Revisors Håndbok tilgjengelig, kan tenkes å ha referert til denne bestemmelsen, men det kan selvsagt ikke stilles noe krav om dette).

Annen del av spørsmålet dreier seg om hvordan revisjonsselskapet kan løse problemet. Svaret er ikke opplagt. En mulig løsning er at en annen revisor i ARAS med oppdragsansvar går nøye igjennom dokumentasjonen av revisjonsarbeidet for å fastslå at revisjonen er utført i henhold til god revisjonsskikk. Siden det er den oppdragsansvarlige revisoren som har vært inhabil, må gjennomgåelsen omfatte alle sider ved oppdraget. En god kandidat bør også bemerke at hvis det er Boris som har signert den oversendte revisjonsberetningen, bør den tilbakekalles og erstattes av en ny beretning, signert av revisoren som står for gjennomgåelsen. Grunnen er at brukerne av regnskapet/revisjonsberetningen kan tenkes å reagere på en revisjonsberetning som er undertegnet av tiltredende styreformann i foretaket. Løsningen vil medføre en del forsinkelser og muligens utsettelse av generalforsamlingen i FWAS.

Denne løsningen er pragmatisk og mest sannsynlig den som ville blitt valgt i praksis, og det må aksepteres at kandidatene stopper her. Løsningen holder likevel strengt tatt ikke mål. Årsaken er at Boris tilhører "smittebærerne" mht inhabilitet – fra det tidspunkt da Boris ble inhabil, kunne *ingen* i ARAS være oppdragsansvarlig for revisjonen i FWAS (revl. § 4-2).

Hvis smittebestemmelsen i revl. § 4-2 tas bokstavelig, kunne problemet løses ved at Boris umiddelbart ble fjernet fra smittebærergruppene, sannsynligvis ved at han sluttet i ARAS med øyeblikkelig virkning. En annen revisor i ARAS ville så bli utpekt som oppdragsansvarlig, og det er denne revisoren som må gå igjennom hele oppdraget og til slutt signere på (den nye) revisjonsberetningen.

Hvis Boris fortsatte i ARAS i en stilling som er definert som smittebærende, ville revisjonsselskapets inhabilitet fortsatt eksistere. Da ville ARAS måtte tilbakekalle sin beretning og fratse revisjonsoppdraget (med hjemmel i "andre særlige grunner"-bestemmelsen i revl. § 7-1 annet ledd). Fratredelse innebærer at de ikke avgir revisjonsberetning i det hele tatt, og at klienten må få valgt en ny revisor som så må revidere årsregnskapet og avgi revisjonsberetning for 2008. Dette ville utvilsomt medføre store forsinkelser og sannsynligvis utsettelse av generalforsamlingen i FWAS.

OPPGAVE 2 (anslått tid: 3/4 t) - Revisor og IT

Spørsmål a)

Redegjør kort for *forskjellen og sammenhengen* mellom generelle IT- kontroller og applikasjonskontroller.

Referanser: RS 315, RS 330

Generelle IT kontroller er beskrevet i RS 315 pkt 94, mens applikasjonskontroller er beskrevet i pkt 95.

Generelle IT-kontroller inngår i foretakets totale interne kontrollsystem og omfatter de tiltakene som skal sikre at IT-systemet og informasjonsbehandlingen er pålitelig og sørge for fullstendighet, nøyaktighet og gyldighet i databehandlingen, lagring av data og rapporteringen av resultatet fra databehandlingen. De generelle kontrollene skal sikre at IT-systemet fungerer og er stabilt, og at arbeidsoppgavene rundt og i tilknytning til IT-systemet er tilfredsstillende organisert.

Applikasjonskontroller er manuelle eller automatiserte kontroller som forekommer på prosesstransaksjonsnivå, for å sikre at fullstendige, nøyaktige og gyldige data blir registrert, behandlet, oppdatert og opprettholdt. Applikasjonskontrollenes oppgave er å forhindre, oppdage og korrigere feil som måtte oppstå i de ulike trinn i databehandlingen.

Bruk av IT medfører spesielle risikoer og revisor må vurdere hvordan foretaket har håndtert disse risikoene. Det gjøres gjennom ulike risikovurderingshandlinger hvor revisor legger vekt på kontrollaktiviteter som sikrer informasjonens integritet og sikkerheten til data som bearbeides (arbeidsdeling, tilgangskontroller, fysisk og logisk sikring, rutiner for sikkerhetskopiering osv).

Generelt må det stilles strenge krav til de generelle IT-kontrollene, da de danner fundamentet for effektiviteten av applikasjonskontrollene.

Bare dersom revisor finner at de generelle IT-kontrollene synes å være tilfredsstillende, har hen mulighet til å planlegge at deler av revisjonen skal gjennomføres ved tester av kontroller. Vurderes de generelle IT-kontrollene derimot som utilstrekkelige, må revisjonen i sin helhet bestå av substanskontroller, kfr RS 330 pkt 42.

Spørsmål b)

I hvilken revisjonsfase må revisor først forholde seg til IT- kontroller?

Referanse: RS 315

Allerede under de innledende **risikovurderingshandlingene**, nærmere beskrevet i RS 315 pkt 7 osv framgår at revisor må opparbeide seg en forståelse av foretakets interne kontroll (pkt 41), herunder informasjonssystemet (pkt 43), som gjerne vil inkludere automatiserte elementer som er relevante for revisors risikovurdering (pkt 57, kfr pkt 81), herunder risikoer som følge av bruk av IT (pkt 93).

OPPGAVE 3 (anslått tid: 3/4 t) – Revisor og regnskapsavleggelsen

Spørsmål a)

Redegjør først for dagens regler for kommunikasjon mellom revisor og selskapet, og angi deretter hva en slik lovendring kan bidra til.

Referanser: Revl., RS 260

Revl. § 5-2, 4.ledd regulerer fem situasjoner hvor revisor er pliktig til å rapportere til foretaket i form av nummerert ledelsesbrev (§ 5-4). I tillegg utfyller RS 260 "Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll" revisors kommunikasjon, herunder hvordan kommunikasjonen skal dokumenteres også når den er muntlig.

Det er styret som står ansvarlig for det avgitte regnskapet, jf. rskl. § 3-5 styrets plikt til å underskrive årsregnskapet og årsberetningen, samt RS 200 pkt 33 - 36.

Verken lov eller revisjonsstandard pålegger imidlertid *styret* å avholde et særskilt møte med revisor i forbindelse med regnskapsavleggelsen, selv om gode grunner kan tilsi at dette både skjer og bør avholdes i praksis.

Revisorlovens bestemmelser er også uklar mht at det bør være selskapets styre som er *ubetinget* adressat for revisors ledelsesbrev, samt at revisor iht RS 260 skal kommunisere blant annet revisjonens angrepvinkel, sin risikovurdering og eventuelle ikke-korrigerte feil i regnskapet til ansvarlige for styring og kontroll kfr pkt 11 - 12 i standarden.

En lovfestet plikt for styret til å avholde et møte med revisor vil bidra til å styrke styrets oppmerksomhet rundt regnskapsavleggelsen og andre sentrale forhold rundt styring og kontroll.

Et slikt formalisert møte vil gi økt oppmerksomhet om sentrale temaer som at regnskapet gir et riktig bilde av selskapets drift og økonomiske stilling og om vesentlige balanseposter er tilfredsstillende vurdert og dokumentert.

Et slikt krav vil også kunne bidra til å avdekke mangelfull eller misvisende rapportering fra ledelsen, vil kunne være med på å styrke kontrollfunksjonene i selskapet og bidra til at styret ivaretar sitt forvaltnings- og tilsynsansvar på en bedre måte.

OPPGAVE 4 (anslått tid: 1 t) – Revisors rapportering

Spørsmål a)

Forklar hva denne kommentaren i revisors beretning indikerer mht feil i åreregnskapet og konsekvensene for rapporteringen til offentlige myndigheter.

Referanser: RS 700 og SA 3801

Kommentaren fra revisor utgjør et **forbehold** som fra revisor signaliserer svakheter i lønnsrutinen, som utgjør brudd på bokføringsbestemmelsene (forvaltningskritikk) kfr RS 700 pkt 36 og eks 8B. Bruddene er likevel ikke så omfattende at regnskapsposten eller regnskapet vurderes som vesentlig feil.

I så fall ville revisor tatt inntatt et forbehold i revisjonsberetningen om at *"det har ikke vært mulig å utføre de revisjonshandlinger vi anser nødvendige for å kunne uttale oss om de registrerte lønnskostnader"* (forbehold på regnskapspostnivå) - eller i ytterste konsekvens uttalt at *"som følge av forholdet kan vi ikke uttale oss om årsregnskapet"* (negativ konklusjon på totalregnskapsnivå).

Selv om bruddet ikke er av en slik karakter at revisor, - basert på vesentlighetsgrensen for revisjonsoppdraget -, vurderer regnskapsposten eller årsregnskapet som vesentlig feil, vil revisor likevel unnlate å signere følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaven (kontrolloppstillingen) og sannsynligvis også næringsoppgaven. Dette fordi vesentlighetsgrensen for skatte- og avgiftsfeil skal settes mye lavere enn vesentlighetsgrensen for andre regnskapsposter kfr SA 3801 pkt 15 - 17 (planlegging) og pkt 18-19 (rapportering).

Spørsmål b)

Redegjør for dagens regler når revisor ikke finner å kunne attestere næringsoppgave- og kontrolloppstilling over lønn, og angi deretter hva en slik lovendring kan bidra til.

Referanser: Revl., SA 3801

Når revisor ikke finner å kunne attestere kontrolloppstilling over lønn eller næringsoppgaven plikter hen iht revl. § 5-2, 4-ledd og SA 3801 pkt 30 å begrunne dette skriftlig i brev form overfor selskapets ledelse.

Revisors taushetsplikt iht revl § 6-1 hindrer imidlertid revisor i å sende denne begrunnelsen til skatte- og avgiftsmyndighetene og selskapet kan også nekte å utlevere brevet til myndighetene, som da må innlede bokettersyn (iht revl 6-2) for å få tilgang til begrunnelsen.

Dersom selskapet pålegges å sende inn revisors begrunnelse direkte til skattemyndighetene sammen med selvangivelsen, vil det bli langt enklere og raskere for myndighetene å vurdere eventuell oppfølging og kontroll.

OPPGAVE 5 (anslått tid: 1 t) – Revisjonsplikt og NUFer.

Spørsmål a)

Redegjør for lovgrunnlaget som bevirker fritak fra revisjonsplikt og for eventuelle begrensninger i fritaket.

Referanse: Revl. § 2-1 første og annet ledd

I Norge er utgangspunktet at alle som har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd også har revisjonsplikt. NUF har regnskapsplikt etter rskl. § 1-2 først ledd nr 13, og er derved i utgangspunktet revisjonspliktig.

Revl. § 1-2 annet ledd inneholder et generelt unntak fra revisjonsplikten etter første ledd for små virksomheter, dvs virksomheter som har driftsinntekter under kr 5 mill.

Revl. § 1-2 tredje ledd inneholder unntak fra unntaket, ved at visse opplistede virksomhetstyper etc alltid har revisjonsplikt, selv om driftsinntektene er under kr 5 mill. Det gjelder blant annet aksjeselskaper. NUF er derimot ikke med i opplistingen, og det vil si at

unntaket i annet ledd gjelder for NUFer. Et NUF med driftsinntekt under kr 5 mill har derved ikke revisjonsplikt.

Det følger av rev. § 1-2 annet ledd at hvis årsregnskapet ett år viser driftsinntekter over kr 5 mill, inntreffer revisjonsplikten året etter (uansett driftsinntekten *det* året). Ligger driftsinntekten under kr 5 mill to år på rad, faller revisjonsplikten bort det tredje året (uavhengig av driftsinntekten *det* året).

Spørsmålet er ikke spesielt vanskelig. Lovhenvisningene er en viktig del av besvarelsen, jfr spørsmålsformuleringen.

Spørsmål b)

Redegjør for hva du mener taler for og imot utvalgets forslag. Ta utgangspunkt i betraktninger om behovet for revisjon av årsregnskap og hensikten med revisjonsplikt.

Referanse: Ingen (*drøftelsesoppgave*)

Det må forventes betydelig nivåforskjeller mellom kandidatene. Noen av følgende momenter bør være nevnt:

Argumenter *for* revisjonsplikt for små NUFer:

- En viktig hensikt med revisjon av årsregnskap er å sikre at brukerne av årsregnskapet skal kunne ha tillit til at det er uten vesentlig feilinformasjon. Et hovedformål for revisjonen er med andre ord at den skal bidra til et velfungerende finansmarked. Den *kreditorbeskyttelse* som ligger i at årsregnskapet er revidert, er spesielt viktig når foretaket drives i en form der det ikke foreligger ubegrenset personlig ansvar for foretakets forpliktelser. Et NUF er et foretak av denne typen, på lik linje med et aksjeselskap.
- I Norge har revisor et attestasjonsansvar for informasjon som klienten gir ligningsmyndighetene i selvangivelsen, når klienten er et skattesubjekt. NUF er *skattesubjekt* på lik linje med aksjeselskaper. Attestasjon av ligningsinformasjonen, og derved sikring av skatteprovenyet, er en meget vesentlig grunn til at Norge har, og har opprettholdt, revisjonsplikt for små selskaper som er skattesubjekter, og hensynet er like viktig for NUFer som for aksjeselskaper. Den norske skatteetaten er ikke dimensjonert for å gjennomføre tilstrekkelig kontroll av innrapportert informasjon i egen regi.

Argumenter *mot* revisjonsplikt for små NUFer:

- For små selskaper spiller årsregnskapet ofte en ubetydelig rolle som beslutningsgrunnlag for tredje part, og kreditorbeskyttelsehensynet som er nevnt i første punkt er irrelevant.
- Revisjon er en relativt kostbar tjeneste for oppdragsgiveren, og nytten av revisjon for et lite selskap kan ofte være lavere enn kostnaden. Kostnaden ved revisjon kan også være vanskelig å bære for små selskaper.

Andre momenter kan også være nevnt og drøftet og belønnes etter fortjeneste. Det kan være at kandidatene kommer inn på diskusjonen om små aksjeselskaper bør unntas fra revisjonsplikten. Oppgaven spør ikke om det, og kandidaten bør ikke vandre lange strekninger langs den veien.