

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning
av 1.12. 2005

tirsdag 11. mai 2010

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: ca 1 t)

Uavhengighet er et helt sentralt begrep for ekstern revisjon.

Spørsmål a)

Forklar hvorfor dette er så viktig og redegjør deretter for prinsipper og hovedlinjer i objektive og subjektive uavhengighetsregler i lov og god revisorskikk.

Som følge av revisjonsdirektivet er det fra 1. juli 2009 inntatt et forbud i revl. § 4-2 mot at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i et revisjonsselskap eller tilknyttede selskap skal søke å påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag på en slik måte at det kan svekke revisors eller revisjonsmedarbeideres uavhengighet og objektivitet

Spørsmål b)

Hva tror du kan være bakgrunnen for et slikt lovforslag?

Spørsmål a)

Av revisorlovens § 1-2 - *Revisors rolle* framgår at revisor som allmennhetens tillitsperson skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet, noe som er helt grunnleggende for å oppnå den nødvendige tillit både internt i virksomheten og ekstern hos allmennheten.

Krav til revisors uavhengighet reguleres derfor nærmere i *revisorlovens kapittel 4 og DnRs regler om etikk*, som en utdyping og operasjonalisering av krav til uavhengighet.

Med objektive krav, menes krav som er absolutte, selv om disse i praksis ikke skulle berøre verken revisors reelle eller tilsynelatende uavhengighet.

Objektive krav er blant annet regulert i lovens §§ 4-1 2. ledd mv (generelle krav), 4-2 (revisjonsselskap), 4-3 (bruk av medarbeidere), 4-4 (deltakelse i annen virksomhet), 4-5 (rådgivningstjenester), 4-6 (andre forhold) og 4-7 (samarbeidsavtaler og eierandeler).

Med subjektive krav, menes skjønnsmessige forhold, hvor revisor må foreta en vurdering mht om revisors reelle eller tilsynelatende uavhengighet, blir eller kan oppfattes å bli berørt. Dette følger av § 4-1 1. ledd og deles inn i *tilknytning til den revisjonspliktige eller dens ansatte eller tillitsvalgte* (1. punktum) og *andre særlige forhold* (2. punktum) som er egnet til å svekke tilliten til revisor.

En god besvarelse bør minimum få fram disse hovedlinjene uten å gå i detalj.

Spørsmål b)

Bestemmelsen er inntatt under paragrafen om revisjonsselskaps uavhengighet og bygger på en forutsetning om at oppdragsansvarlig revisor og revisormedarbeidere *kan bli* påvirket av revisjonsselskapets eiere og ledere under utførelsen av revisjonsoppdraget. Det er derfor inntatt en uttrykkelig bestemmelse i loven som presiserer at et selskaps ledelse *må* være særskilt oppmerksomme på ikke å utøve et slikt press, samtidig som det implisitt også hviler et ansvar på revisor og revisormedarbeidere om å opplyse om man føler uavhengigheten og objektiviteten truet.

Det er et pluss om kandidaten illustrer bestemmelsen med et eksempel, f. eks honorarpress, selv om spørsmålsstillingen ikke forutsetter dette.

OPPGAVE 2 (anslått tid: 1,0 t)

Revisjonsrisiko og risikomodellen er sentrale begreper ved fastleggelsen av revisjonsstrategien.

Spørsmål a)

Redegjør kort for modellen og angi hvor denne er omtalt i god revisjonsskikk.

Spørsmål b)

Hvilke type/art revisjonshandlinger foretas for å kartlegge den iboende risikoen og anslå nivået på kontrollrisikoen? (Stikkord: Revisjonsbevis)

Spørsmål c)

Hvilke type/art revisjonshandlinger foretas for å bekrefte nivået på kontrollrisikoen?

Spørsmål d)

Hvilke type/art revisjonshandlinger foretas for å følge opp anslått oppdagelsesrisiko?

Spørsmål a)

Risikomodellen er en modell for å vise sammenhengen mellom risikokomponentene som samlet uttrykker risikoen for vesentlig feilinformasjon i et regnskap og som ikke oppdages av revisor, hvor denne revisjonsrisikoen er definert som en funksjon av iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko.

Denne sammenhengen er beskrevet i ordliste innledningsvis i Revisors Håndbok og RS 200 (Prinsipper) pkt 24-32 og er innarbeidet i øvrige RSer, som RS 300 (Planlegging), RS 315 (Forståelse), RS 320 (Vesentlighet), RS 330 (Risikohåndtering) osv

Spørsmål b)

I RS 500 - Revisjonsbevis utdypes og beskrives de revisjonshandlingene som er mest aktuelle i de ulike fasene av revisjonen ut fra formålet med beviset.

Iboende risiko er definert som sannsynligheten for at en regnskapspåstand kan inneholde feil som foretakets interne kontroll ikke forebygger eller avdekker og retter til riktig tid. For å kartlegge denne sannsynlighet fortas ulike risikovurderingshandlinger nærmere beskrevet i RS 500 pkt 19-38 hvor **forespørsel** og **analytiske kontrollhandlinger** er de mest anvendte.

Kontrollrisiko er definert som risikoen for at feilinformasjon i en regnskapspåstand ikke blir forebygget eller avdekket og rettet til riktig tid av foretakets interne kontroll. For å kartlegge og anslå nivået på denne risikoen fortas ulike risikovurderingshandlinger nærmere beskrevet i RS 500 pkt 19-38 hvor **forespørsel**, **observasjon** og **gjentakelse** er de mest anvendte.

Spørsmål c)

For å få bekreftet om det anslåtte nivået på kontrollrisikoen er som antatt foretas *test av kontroller* ved ulike videre revisjonshandlinger nærmere beskrevet i RS 500 pkt 19-38 hvor **observasjon**, **etterregning** og **gjentakelse** er de mest anvendte.

Spørsmål d)

Basert på vurderingen av sannsynligheten for iboende feil og den endelige vurderingen av kontrollrisikoen (interne kontrollers effektivitet) fastsettes nødvendig nivå på *oppdagelsesrisikoen*, dvs risikoen for at revisor ikke avdekker feilinformasjon i en påstand, som ikke er forebygget eller avdekket og rettet til riktig tid av foretakets interne kontroll.

For å følge opp denne risikoen fortas ulike *substanskontroller* nærmere beskrevet i RS 500 pkt 19-38 hvor **gjennomgåelse**, **bekreftelse**, **etterregning** og **analytiske kontrollhandlinger** er de mest anvendte.

OPPGAVE 3 (anslått tid: 1,5 t)

Spørsmål a)

Redegjør på generelt grunnlag for risikofaktorer og karakteristika for revisjonen på lønnsområdet, herunder revisors plikter som følger av lov og attestasjonsstandard

Spørsmål b)

Ser du særskilte risikoer knyttet til den skisserte rutinen og hvordan må dette i så fall kompenseres i revisjonsplanen?

Spørsmål c)

Utarbeid en revisjonsplan for lønnsområdet hos Lønn AS, fordelt på test av kontroller (om noen) og substanskontroller og angi hvilken eller hvilke regnskapspåstand(er) hver av de foreslåtte revisjonshandlingene er rettet mot.

Spørsmål a)

Følgende typiske trekk bør være nevnt:

- Bruttolønn er gjerne stabil fra år til år, særlig gjelder dette fast lønn. Feriepenger og arbeidsgiveravgift står i et bestemt forhold til lønnsgrunnlaget. *Lønnskostnaden kan normalt derfor langt på vei bekreftes gjennom analytiske revisjonshandlinger.*
- Bruk av *standard IT-baserte lønnsystemer* som er integrerte med hovedsystemet gjør risikoen for feil i beregninger og bokføring lav, noe som reduserer behovet for kontroller mhp nøyaktighet.
- Mye av grunnlaget for lønnsberegningen ligger i IT-systemet som faste opplysninger. Kontrollen med og sikkerheten rundt det IT-baserte lønnsystemet er derfor avgjørende for påliteligheten av lønnsopplysningene og dermed også for revisjonen av lønnsopplysningene.
- SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter kommer til anvendelse ved revisjonen på lønnsområdet. Det medfører at revisor ved planleggingen må legge en relativt lav vesentlighetsgrense til grunn og ta hensyn til at det kan være høy iboende risiko knyttet til området, samt at revisor ved rapporteringen til myndighetene må forholde seg til en enda lavere vesentlighetsgrense.
- *Revisor skal attestere kontrolloppstillingen over oppgavepliktige lønnsytelser.* Med sin underskrift bekrefter revisor både at opplysningene er riktige og at det eksisterer et betryggende system for innberetning av skatter og avgifter. Revisor må derfor også kontrollere at betalingen av den offentlige gjelden og den pliktige rapporteringen gjennomføres i samsvar med gjeldende regelverk. Det innebærer også å påse at lønnsopplysningene og lønnsystemet er tilfredsstillende dokumentert (jf bokføringsforskriften § 5-6).
- *Dersom revisor ikke finner å kunne attestere kontrolloppstillingen over oppgavepliktige lønnsytelser* skal hen begrunne dette både overfor foretaket og skattemyndighetene (jfr rev 1 § 5-2 og 5-6)

Spørsmål b)

De største svakhetene i rutinen, som da vil kreve spesiell revisjonsmessig vurdering, kfr RS 315 pkt 108-114, er:

- Begrenset arbeidsdeling som kan overstyres av daglig leder og aksjonær
- God Lønn og Trix har begge tilgang til lønnssystemet, noe som gir risiko for ugyldige endringer i faste data. Tilgangen gir mulighet for å legge inn fiktive ansatte som kommer med på lønnsberegningen i en eller flere perioder. Eventuelle fiktive ansatte kan deretter slettes fra registeret etter at lønnsutbetaling er gjennomført.
- Samme person (Trix) registrerer og har tilgang til faste data, samtidig som han ivaretar hele prosessen med lønnsberegningen. Det er heller ingen etterfølgende kontroll av lønnsberegningen. Dette medfører en risiko for at faste data kan være feilregistrert og/eller manipulert. Det er også risiko for at timene kan være feilregistrert og/eller manipulert. Følgelig foreligger risiko for at både ubevisste og bevisste feil ikke vil bli oppdaget.

Svakhetene må kompenseres ved utformingen og omfanget av detaljkontroller.

Spørsmål c)

Opgaven utfordrer til å identifisere interne kontrolltiltak som kan testes. Forutsetningen for dette er dels at det finnes kontroller i rutinen som er hensiktsmessige og pålitelige og som kan etterprøves av revisor, samtidig som kontrolltiltakene ikke kan overstyres.

Enkelte kandidater vil nok trekke fram *produksjonsleders signatur på stemplingskortene*, forutsette at denne kontrollen bekrefter gyldigheten av arbeidstimene og dermed foreslå å kontrollere at det er påført signatur på et utvalg timekort. Signaturen viser imidlertid bare at rutinen for attestasjon fungerer, men gir ikke sikkerhet for at det er nettopp disse signerte kortene som benyttes ved lønnsavregningen. Kontroll av selve bokføringen mot signerte timekort og deretter videre mot timelister bør dermed inkluderes som substanskontroll (se nedenfor pkt 5).

De fleste kandidatene vil nok også trekke fram at God Lønn signerer bankoverføringslisten (elektronisk) før denne går til betaling og forutsette at hun i det minste foretar en rimelighetskontroll mot lønnsgrunnlaget, før hun godkjenner utbetalingen. Dette er da et internt kontrolltiltak som kan testes, men det er viktig at det kommer fram av besvarelsen at denne kontrollen ikke kan tillegges vekt vedr hennes egen lønn.

Følgende punkter bør etter dette være med i en fullstendig revisjonsplan kfr RS 330 og RS 500:

TEST AV KONTROLL

1. Kontroller at bankoverføringslisten for *minst* to tilfeldige valgte lønnsperioder er signert av God Lønn og etterprøv at disse baserer seg på periodens lønnsavregning: *Gyldighet*

ANALYTISKE SUBSTANSKONTROLLER

2. Foreta en rimelighetsvurdering av **lønnskostnaden** ved å sammenligne med fjorårstall (og eventuelt budsjett). Innhent kommentarer fra daglig leder ved vesentlige avvik: *Alle - på overordnet nivå*
3. Innhent oversikt over ansatte og deres betingelser. Beregn hva brutto lønn på dette grunnlaget bør være, og sammenlign beløpet med bokført lønn. Innhent forklaring på eventuelle vesentlige avvik: *Alle - på overordnet nivå*
4. Kontroller at resultatført feriepenge og arbeidsgiveravgift står i et rimelig forhold til bokført lønn: *Alle - på overordnet nivå*

DETALJERTE SUBSTANSKONTROLLER

(utvides dersom utfallet av test av kontroll og analytiske handlinger ikke er tilfredsstillende)

5. For *minst* to tilfeldige lønnsperioder, trekk ett utvalg ansatte, - minst halvparten som inkluderer God Lønn og Trix, - og kontroller beløpene i lønnsbilaget slik:
 - a. Fast lønn mot lønnsavtale: *Gyldighet*
 - b. Timelønn mot underliggende dokumentasjon: *Gyldighet*
 - c. Timeantall mot attestert stemplingskort: *Gyldighet*
 - d. Forskuddstrekk mot skattekort: *Fullstendighet, nøyaktighet*
 - e. Nettobeløp mot bankliste: *Gyldighet*
6. Kontroller at lønnen og de lønnsrelaterte postene for den valgte lønnsperioden er riktig bokført på kontoene i hovedsystemet: *Nøyaktighet*
7. Velg ut en tilfeldig termin og kontroller at innberetningen og innbetalingen av skattetrekk og arbeidsgiveravgift har skjedd med korrekt beløp og innen fristens utløp: *Nøyaktighet*
8. Gjennomgå lønnsberegninger etter årsskiftet og kontroller at disse ikke gjelder lønn for utført arbeid før årsskiftet: *Periodisering*
9. Avstem bokførte opplysninger mot årsoppgave / kontrolloppstilling: *Fullstendighet*

10. Kontroller eventuell **forskuddsbetalt lønn** per 31.12. mot grunnlag og påse at eventuell skyldig lønn per 31.12. i sin helhet er tatt med i balansen:
Fullstendighet
11. Kontroller at saldo **skyldig skattetrekk** ved årets slutt tilsvarer skyldige beløp for 6. termin (nov/des) og eventuelle ubetalte tidligere terminer: *Fullstendighet*
12. Kontroller at skyldig skattetrekk er satt inn på **særskilt bankkonto** evt stilt bankgarant i samsvar med skattebetalingsloven § 5-12: *Fullstendighet*
13. Kontroller at **skyldig arbeidsgiveravgift** ved årets slutt tilsvarer differansen mellom beregnet arbeidsgiveravgift og betalt avgift gjennom året, samt tilsvarer skyldige beløp for 6. termin og eventuelle ubetalte tidligere terminer:
Nøyaktighet
14. Kontroller avsetningen for **påløpte feriepenger** mot lønnsgrunnlaget:
Eksistens og fullstendighet
15. Gjennomgå det endelige regnskapsforslaget og påse at lønn og lønnsrelaterte kostnader er korrekt klassifisert, og at de er korrekt beskrevet i resultatregnskap, balanse og noter, i henhold til lov og god regnskapsskikk:
Riktig presentasjon og klassifisering

Det er viktig at de foreslåtte revisjonshandlingene kompenserer for svakhetene i den interne kontrollen drøftet innledningsvis og at det er foreslått revisjonshandlinger rettet mot samtlige resultat- og balanseposter.

OPPGAVE 4 (anslått tid: 1,5 t)

Spørsmål a)

Forklar hvordan det kan være riktig av revisor å konkludere positivt på årsregnskapet, samtidig som revisor hevder at varebeholdningen er vesentlig overvurdert.

Kandidaten må ha fått frem at revisor betrakter vesentlighet på to nivåer: En feil vedr en regnskapspost kan være vesentlig for dem som har spesielle interesser knyttet til posten, og i så fall må revisor si fra i revisjonsberetningen. Samtidig kan feilen være slik at den ikke har betydning for en som disponerer i tiltro til totalregnskapet, og i så fall konkluderer revisor positivt på totalregnskapet. Det er det som er situasjonen i oppgaven – revisor mener at manglende ukuransnedskrivning kan være vesentlig for en som har spesiell interesse knyttet til varebeholdningen (for eksempel en som har pant i varene), mens en som disponerer i tillit til totalregnskapet (for eksempel en investor) vil betrakte feilen som uvesentlig. Kandidaten kan feks ha referert til RS 700 pkt 45, og også til RS 320 pkt 7.

Opplysningen om at kandidaten skal holde seg til det generelle og at han/hun ikke vil bli sitert som kilde er ment å avskjære drøftelser om at man har manglende informasjon om saken, at man har regler å holde seg til i forbindelse med kritikk av kollegaer (DnRs regler for god revisorskikk) etc.

Spørsmål b)

Forklar hvilke revisjonshandlinger revisor må eller kan gjennomføre for å

- avdekke feilperiodisering av salgsinntekter og kundefordringer i årsregnskapet
- avdekke feilperiodisering av innkjøpskostnader og leverandørgjeld i årsregnskapet

Spørsmålet må oppfattes som å gjelde relevante substanskontroller. Den mest direkte substanskontrollen vedr periodisering av salgsinntekter/kundefordringer er å ta utgangspunkt i vareleveranser og salgsfakturaer i en periode før og etter balansedagen og kontroller at det er samsvar mellom risikoovergangen og perioden for registrering av salgsfakturaene.

Tilsvarende tas det utgangspunkt i varemottak og inngående fakturaer i en periode før og etter balansedagen, og det kontrolleres at det er samsvar mellom risikoovergangen og perioden for registrering av inngående fakturaer.

I samme test kontrolleres det også at vareutgangene og vareinngangene er korrekt registrert i lagerregnskapet, men det ligger utenfor det oppgaven spør om.

Kandidaten kan også ha trukket inn andre kontroller av betydning, for eksempel kan feilperiodiseringer avdekkes gjennom innhenting av saldobekreftelser fra kunder og leverandører.

Det finnes vel ikke opplagte referanser i lover og standarder om dette, men RS 300 pkt 7 og/eller 49, samt RS 500 pkt 17b) og RS 510 pkt 8, kan være nevnt som et generelt utgangspunkt.

Spørsmål c)

Forklar hvilke betingelser som må være oppfylt for at sparebanken skal kunne vinne frem med et søksmål mot revisor, og forklar hvilke argumenter revisor kan komme til å benytte for å oppnå reduksjon i sitt eventuelle erstatningsansvar overfor banken.

Kandidaten må ha fått frem de grunnleggende betingelsene for at erstatningsansvar skal inntreffe: Økonomisk tap, skyld (minst simpel uaktsomhet), årsakssammenheng skyld-tap og påregnelighet (adekvat årsakssammenheng). Betingelsene bør være drøftet/forklart i en viss utstrekning. Det er ikke nok med opplisting uten kommentarer. Referanse er revl. § 8-1.

Siste del av spørsmålet er ment å lede tanken hen på medvirkning, og opplysningene i bakgrunns historien tyder på at det foreligger dårlig bankhåndverk. Kandidaten må ha forklart tanken bak medvirkningsregelen og hva den kan ha å si for saken. De gis pluss for referanse til feks Sponsor Service-saken (tingrettsdommen og lagmannsrettsdommen). Referanse er skadeserstatningsloven § 5-1.

Noen kandidater vil sikkert trekke inn lempningsparagrafen, revl. § 8-2. Det er greit nok, men kandidaten bør i så fall gjøre oppmerksom på at sjansene for lempning er svært små for en liberal yrkesutøver. Det bør ikke trekkes for en kandidat som *ikke* nevner lempning.

OPPGAVE 5 (anslått tid: 1 t)

Spørsmål a)

Redegjør for om en transaksjon som den beskrevne reguleres i lover og/eller andre regelsett, og hvordan eventuelle regler kommer til anvendelse.

Spørsmål b)

Uavhengig av regelsettene, redegjør for hvordan Fritjof Kraft kunne anvende etiske og moralske resonnementer for å avgjøre om han burde godta tilbudet om bilkjøpet eller ikke.

Spørsmål a)

Kandidaten bør få frem at revisor har to regelsett å forholde seg til, lover og DnRs regler (som bare er bindende for DnRs medlemmer). Loven inneholder ikke noen detaljregel som rammer dette tilfellet, og det bør kandidaten ha fastslått. Deretter må kandidaten drøfte forholdet ut fra de subjektive reglene i revl. § 4-1 første ledd. Det er en naturlig konklusjon at den økonomiske fordel knyttet til kjøpet kan skade revisors objektivitet, men det er slett ikke sikkert – det kan jo være at den utgjorde en del av revisjonshonoraret, dvs at revisor reduserte honoraret tilsvarende. (I så fall kan det vel bli problemer mht skatt etc, men det ligger utenfor oppgaven). Det er nok klarere at forholdet kan skade omverdenens tillit til revisor og revisors objektivitet, og at det derved gjorde revisor inhabil. Revisor har sannsynligvis brutt revl. § 4-1 og kan, i alle fall i teorien, pådra seg straff ihht revl. § 9-3.

I DnRs univers utgjør denne typen forhold en trussel mot revisors objektivitet, både den tilsynelatende og den virkelige. Kjøp fra klient til underpris tilsvarende gaver og oppmerksomheter fra klienten, som er behandlet i DnRs regler om etikk, pkt 260. Det kan for eksempel oppstå egeninteressetrussel, og muligheten for senere offentliggjøring kan utgjøre en presstrussel. Ubetydelige gaver og oppmerksomheter er greit, men opplysningene i oppgaven tyder på at det er snakk om nokså betydelige verdier. Det er vanskelig å se forholdsregler som kan redusere truslene til et ubetydelig nivå, og revisor burde ha avslått tilbudet. Han har dermed sannsynligvis brutt DnRs regler om etikk.

Spørsmål b)

Det må forventes stor spredning i besvarelsen av dette spørsmålet. Kandidaten bør ha trukket frem noen momenter fra etisk teori og morallære og ha omtalt dem korrekt. Det kan ikke forlanges at situasjonen skal drøftes ut fra alle mulige etiske synsvinkler. En kandidat kan for eksempel ha nevnt at samfunnet forventer at revisor opptrer som en heteronom pliktetiker, dvs en som følger autoritative regelsett i sin yrkesutøvelse. Andre kan ha trukket frem dydsetiske synspunkter, som at handlingen er i strid med dyder som åpenhet og ærlighet. Atter andre kan se på det nytteetiske, med utgangspunkt i egoisme, partikularisme og/eller utilitarisme.

Kandidaten bør få frem at det med utgangspunkt i de fleste normative etiske teoriene ville være galt å kjøpe bilen til betydelig underpris. For at det skulle være akseptabelt, måtte underprisen være en delbetaling av revisors honorar, og da skulle det ha skjedd åpent (blant annet ved at den skulle inkluderes i opplysningen om revisors honorar i årsberetningen). Med utgangspunkt i egoisme og partikularisme kunne det være etisk å kjøpe bilen til underpris, men egoisme/partikularisme står ikke særlig sterkt i samfunnsmoralen.