

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON 5106

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning  
av 1.12. 2005

**fredag 16. desember 2011**  
kl. 09.00 – 15.00

*Evt spørsmål og kommentarer kan rettes til:*

Bror Petter Gulden – [bror.petter.gulden@bi.no](mailto:bror.petter.gulden@bi.no)

Geir Haaland – [geir.haaland@uia.no](mailto:geir.haaland@uia.no)

## OPPGAVE 1 (anslått tid: 1,5 t)

### Spørsmål a)

Forklar forskjellen mellom negativ og positiv bekreftelse, og hvorfor det er arbeidsbesparende med negativ bekreftelse. Er negativ bekreftelse egnet for innhenting av revisjonsbevis for eksistens av og eiendomsrett til kundefordringer? Begrunn svaret.

**Ref.: ISA 505 – Eksterne bekreftelser.**

**Positiv bekreftelse:** Revisor ber om bekreftelse av en opplysning, eller ber om en opplysning fra tredje part. Manglende svar må følges opp vha. innhenting av alternative revisjonsbevis.

**Negativ bekreftelse:** Revisor gir en opplysning i sin forespørsel til tredje part og ber om svar bare hvis tredje part mener opplysningen er uriktig. Dvs. at manglende svar tas som bekreftelse, og revisor følger dermed ikke opp manglende svar.

Negativ bekreftelse er ikke egnet for innhenting av bevis av eksistens (og eiendomsrett) til en fordring, fordi manglende svar kan ha andre årsaker enn at fordringen eksisterer:

- svar fra kunde kommet bort i posten
- retur av forespørsel pga. at kunden ikke eksisterer, er kommet bort i posten
- klient har fakturert fiktiv kunde med adresse som de selv har kontroll over (feks. postboks) og underslår forespørslen
- (beløp oppgitt i forespørselen er lavere enn det kunden selv mener å skyldes. Dette gir skjevhet i respons mot manglende *fullstendighet* av fordringene, noe som ligger utenfor spørsmålet)

### Spørsmål b)

Redegjør for revisjonsmessige problemer knyttet til at bekreftelsene innhentes pr 31. oktober, og hvordan revisor kan løse problemene.

Revisors attestasjon i revisjonsberetningen gjelder balanseposter pr. 31. desember. Når fordringene bekreftes pr 31. oktober, må revisor gjøre "noe" for å kunne bekrefte fordringene 2 mdr. senere. Flg. metoder bør være nevnt, og revisor vil som regel benytte flere av metodene;

- Hvis intern kontroll rundt utlevering, fakturering, registrering av fakturaene og innbetalinger er god: Gjennomfør test av kontrollene i november og desember for å få bekreftet lav kontrollrisiko vdr eksistens og eiendomsrett.
- Gjennomfør analytisk kontroll, f eks. sammenhold gj.snitt kredittid pr. 31.12. med tilsvarende pr. 31.10; sjekk bruttofortjenesten i mellomperioden og sammenhold med hele året, sjekk salg i mellomperioden med budsjett og salg samme periode i fjor, m.v.

- Gjennomfør detaljert substanskontroll av bevegelser på konto for kundefordringer i mellomperioden, feks. sjekk fra bokførte fakturaer til bestilling og dokumentasjon for utlevering til kunder

*Det er bra om kandidaten også tar med at revisor må gjennomføre ordinær kontroll av periodisering av salg/vareutgang rundt årsskiftet.*

**Spørsmål c)**

**Hvordan vil du følge opp dette? Angi hvilke revisjonsbevis du vil innhente, om du vil ta saken videre og i tilfelle hvordan.**

**Ref.: ISA 240** – Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.

Opplysningene i oppgaven tyder på at det foreligger underslag av innbetaling fra en kunde. Når det finnes indikasjoner på misligheter, må revisor følge opp for å avklare forholdet. I dette tilfellet vil det være naturlig å undersøke f eks.

- hvordan betalingen skjedde. Må sannsynligvis ha vært direkteutbetalingskort el., siden den ikke lar seg spore. Ved girering eller elektronisk overføring burde den vært sporbar på bankkontoen. Bør være mulig å spørre kunden om dokumentasjon for betalingen og betalingsmåten.
- hvem som har signert for beløpet i banken/postkontoret. Med tillatelse fra kontoinnehaver kan revisor be om kopi av signert betalingsdokument fra banken/postkontoret. Med mindre signaturen er forfalsket, er vel synderen avslørt ved dette.
- hvem som har godkjent tapsavskrivningen av fordringen. Hvis mulig å identifisere personen, er vel også det en sterk indikasjon på hvem som har underslått.

Når revisor har fått klarhet i forholdet, meldes det i nummerert brev til selskapets styre, jf. revl. § 5-2 siste ledd, uten opphold. Forøvrig vil forholdet medføre at revisor må ha skjerpet aktsomhet mht. alt involverte parter har foretatt seg, og blant annet foreta en omhyggelig kontroll av realitetene for alle registreringer av tap på fordringer.

*Det er ikke nødvendig at kandidaten drøfter slikt som anmeldelsesrett iht. revisorloven eller eventuell rapportering iht. hvitvaskingsloven. Det viktigste er at kandidaten ser at det foreligger sterk indikasjon på misligheter og at det følges opp og rapporteres til styret.*

**Spørsmål d)**

Forklar hvordan du vil følge opp det manglende svaret og forespørselen som kom i retur.

**Ref.: ISA 505 – Eksterne bekreftelser**

Det er neppe noen vesensforskjell på oppfølging av ikke-svar og returnert forespørsel med adresse ukjent:

- kontroller i Foretaksregisteret at foretaket eksisterer og at adressen er korrekt. Gjennomfør alternative revisjonshandlinger:
  - Kontroller om åpne fakturaer er betalt etter bekreftelsesdatoen. Hvis ja, sjekk faktura og utleveringsdokumentasjon for å fastslå at fordringen oppsto før bekreftelsesdatoen. Gir bevis for eksistens, eiendomsrett til og verdsettelse av fordringen på bekreftelsesdatoen.
  - Hvis ikke betalt etter bekreftelsesdatoen: Sjekk faktura og utleveringsdokumenter; gir bevis for eksistens og eiendomsrett. Vurder rimeligheten av at fakturaene ikke er betalt (kan være at de allerede er betalt før bekreftelsesdatoen, og at betalingene er feilført eller underslått – jf. forrige spørsmål). Som nevnt over bør revisor gjennomgå alle tapsføringer, med skjerpet aktsomhet

**OPPGAVE 2 (anslått tid: 1,5 t)****Spørsmål a)**

Hvordan vil du planlegge revisjonen av vedlikeholdskostnadene? Baser svaret på risikomodellen og betraktninger om påstander og kontrollretning.

Risikomodellen innebærer at hvis intern kontroll er ansett god, kan revisor planlegge å revidere med relativt høy oppdagelsesrisiko, forutsatt at lav kontrollrisiko planlegges bekreftet vha. test av kontrollene.

I læreboken forklares at det er vanlig å legge vekt på revisjon av påstandene gyldighet, nøyaktighet, periodisering og klassifisering av kostnadene – fullstendighet dekkes av revisjonen forøvrig, og det utformes som regel ikke egne revisjonshandlinger rettet mot å få bekreftet fullstendighet. Videre forklares det at når man kontrollerer gyldighet, må man ta utgangspunkt i det som er registrert og kontrollere mot grunnlaget (kontrollretning).

I det beskrevne tilfellet er det en intern kontrollhandling som har betydning for gyldigheten, nemlig eiendomssjefens kontroll og attestasjon av fakturaer vdr. vedlikehold. Problemet er at han også er den som engasjerer håndverkere og bestiller vedlikeholdsmateriell etc. Pga. uheldig arbeidsdeling reduseres ikke kontrollrisikoen

i nevneverdig grad. For fakturaer over kr 10 000 trekkes kontorsjefen også inn som kontrollør / attestator, og det er greit om en kandidat foreslår test av attestasjon av et tilfeldig utvalg vedlikeholdsfakturaer > kr 10 000.

Forøvrig bør revisor henfalle til substanskontroll. Det er opplyst at kostnaden ligger betydelig over budsjett og fjorårets kostnad – en god kandidat vil se at med svak intern kontroll og uventet høy kostnad bør detaljert substanskontroll være relativt omfattende. Den kan gå ut på:

- Velg ut alle debiteringer på kto for bygningsmessig vedlikehold > en eller annen beløpsgrense, som ikke bør være spesielt høy (jfr det som er sagt om risikoen over). Inkluder også et mindre, tilfeldig utvalg debiteringer under beløpsgrensen, og alle debiteringer som fremstår som uvanlige eller suspekter (feks. pga. beskrivelse av posteringen i kontospesifikasjonen).

For alle utvalgte elementer:

- Kontroller at det foreligger faktura og mottaksdokumentasjon, at fakturaen er adressert til foretaket, at beløpet stemmer, at mva er korrekt oppgitt, fakturaen er registrert i riktig periode, at fakturateksten er forenelig med vedlikehold, etc.
- Kontroller at fakturaene er attestert i henhold til instruks (som oppgitt i oppgaveteksten)

*Spørsmålet dreier seg om ordinær intern kontroll med og revisjon av kostnader og anses ikke spesielt vanskelig. Risikomodellen, påstander og kontrollretning står svært sentralt i pensum.*

### **Spørsmål b)**

Vil du følge opp disse tre fakturaene, og i tilfelle hvorfor og på hvilken måte?

**Ref.: ISA 240** – Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.

Kandidaten må ha sett at dette igjen dreier seg om et mulig underslag, f eks. i form av at eiendomssjefen har fått utført arbeid på sin egen hytte i Hemsedal og belastet arbeidsgiveren med kostnadene. Omstendighetene som bør vekke revisors mistanke er at fakturaene er nummerert etter hverandre, at de har samme tekst, at de alle ligger under grensen for dobbelt attestasjon og i sum ligger over grensen. Sannsynligheten taler for at eiendomssjefen har instruert Hemsedal Laftebygg AS å fakturere på denne måten for å unngå den interne kontrollen (dobbelt attestasjon av fakturaer over 10 000). At fakturaene er datert samme dato, men er registrert med noen ukers mellomrom i kontospesifikasjonen, kan nok skyldes at eiendomssjefen sørget for å spre dem i tid for å unngå mistanke i regnskapsavdelingen.

Oppfølgingen her ligner på det som ble nevnt i spm. c i oppgave 1 (se over). Det er naturlig for revisor å foreta en kritisk gjennomgåelse av alle vedlikeholdskostnadene, spesielt alle poster under kr 10 000, for å fastslå omfanget av et mulig underslag. Revisor vil legge vekt på å kontrollere hva slags arbeid eller materiell det er fakturert for og så langt det er mulig/rimelig få bekreftet utføringen av arbeidet / mottak av materiellet. Hensikten er å kontrollere om eiendomssjefen har belastet regnskapet med private kostnader.

Når revisor har fått klarhet i forholdet, meldes det i nummerert brev til selskapets styre, jf. revl. § 5-2 siste ledd, uten opphold. Forøvrig vil forholdet medføre at revisor må ha skjerpet aktsomhet mht. alt eiendomssjefen har foretatt seg.

*Det er ikke nødvendig at kandidaten drøfter slikt som anmeldelsesrett iht. revisorloven eller eventuell rapportering iht. hvitvaskingsloven. Det viktigste er at kandidaten ser at det foreligger sterk indikasjon på misligheter og at det følges opp og rapporteres til styret.*

**Spørsmål c)**

**Redegjør for eventuelle problemer situasjonen medfører og hvordan Østrev AS kan løse problemene.**

Spørsmålet dreier seg om uavhengighet. Forholdet rammes ikke av de detaljert, objektive uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven, men kandidaten må ha sett at det rammes av den subjektive hovedregelen i revl. § 4-1 første ledd. At oppdragsansvarlig revisor er stilt i utsikt øverste tillitsverv hos klienten kan føre til at hans standpunkter under revisjonen påvirkes (redd for å ikke få stillingen hvis han står på sine faglige synspunkter i en diskusjon i med klienten), og forholdet vil skade en rimelig, informert tredje parts tillitt til revisors objektivitet. Uavhengighetstrusselen inntraff på det tidspunktet da han ble tilbudt stillingen, eller i alle fall da han seriøst vurderte å akseptere tilbudet.

En god kandidat vil ha foreslått at Eldar fratras alt oppdragsansvar eller blir sagt opp med øyeblikkelig virkning, at revisjonsberetningen kalles tilbake, at revisjonen blir grundig gjennomgått av en ny oppdragsansvarlig revisor (i alle fall alt som har skjedd fra det tidspunktet Eldar ble inhabil), og at det avgis en ny beretning, signert av den nye oppdragsansvarlige revisoren. Dette kan føre til at generalforsamlingen blir forsinket, men å unngå en slik forsinkelse er ikke et argument for noen enklere løsning.

Grunnen til at Eldar må fratras alt oppdragsansvar eller sies opp ligger i revl. § 4-2 – så lenge han har oppdragsansvar vil hans uavhengighet i relasjon til Sofabonden AS smitte over på alle potensielt oppdragsansvarlige i revisjonsfirmaet.

### OPPGAVE 3 (anslått tid: 1,0 t)

Forklart forskjellen og sammenhengen mellom totalvesentlighetsgrense og arbeidsvesentlighetsgrense.

Vesentlighet i revisjonssammenheng omtales innledningsvis i ISA 320, hvor brukersensitivitet knyttet til feilinformasjon står sentralt.

Følgelig defineres **vesentlighet** i ISAens pkt 2 som "feilinformasjon, herunder unnlatelser, som enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet", mens **arbeidsvesentlighet** defineres i pkt 9 som "det eller de beløp som er fastsatt av revisor som lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, for å redusere mulighetene for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, ned til et hensiktsmessig lavt nivå.

Totalvesentlighetsgrensen er med andre ord fokusert på brukerne av regnskapet, men arbeidsvesentlighetsgrensen retter seg mot revisors operative vesentlighetsnivå mht

- å anslå risikoen for vesentlig feilinformasjon og
- bestemme typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger

Begge fastsettes i planleggingsfasen og arbeidsvesentlighetsgrensen avledes av totalvesentlighetsgrensen, basert på revisors forståelse av virksomheten (oppdatert gjennom risikovurderingshandlingene), historisk feilinformasjon og forventning om feilinformasjon, kfr A12 i standarden.

Erfaringer og forventning om feil vil derfor tilsi et større margin mellom totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen, for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon ikke skal overstige totalvesentlighetsgrensen etter gjennomført revisjon.

Tilsvarende vil forventninger om få feil tilsi en mindre margin mellom totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen.

Størrelse på arbeidsvesentlighetsgrensen påvirker derfor revisjonsinnsatsen i den forstand at lav grense tilsier større revisjonsinnsats og kostnad for den revisjonspliktige, mens høy grense tilsier mindre revisjonsinnsats og kostnad.

På en annen side økes revisors aktsomhet dersom marginen mellom grensene er liten.

Følgelig understrekes i standarden at fastsettelsen ikke er en enkel mekanisk beregning, men innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn.

#### OPPGAVE 4 (anslått tid: ca 1,0 t)

Av revisorlovens § 2-3 framgår en plikt for styret i revisjonspliktige selskaper som ikke er små til hvert år å avholde et møte med revisor uten at den daglige ledelse er til stede.

##### Spørsmål

Redegjør først for lovregler og standarder for kommunikasjon mellom revisor og selskapet og angi deretter hva denne konkrete lovendringen kan bidra til.

LRR § 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 ISA 260 og ISA 265 revisors kommunikasjon med selskapet, herunder blant annet revisjonens angrepsvinkel, sin risikovurdering og eventuelle ikke-korrigerte feil i regnskapet og hvordan kommunikasjonen skal dokumenteres også når den er muntlig.

Styrets plikt til å avholde et møte med revisor vil bidra til å styrke styrets oppmerksomhet rundt regnskapsmessige 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 møte vil også kunne bidra til å avdekke mangelfull eller misvisende rapportering fra ledelsen, eller uoverensstemmelser mellom ledelsens og revisors syn.

Møtet vil kunne være med på å styrke kontrollfunksjonene i selskapet og bidra til at styret ivaretar sitt forvaltnings- og tilsynsansvar etter aksjeloven på en bedre måte.

#### OPPGAVE 5 (anslått tid 1,0 t)

##### Spørsmål a)

Hvilke revisjonsstandarder regulerer vurderinger og konklusjoner knyttet til vesentlige feil i et årsregnskap?

ISA 450 gir revisor veiledning ved "Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen" herunder om virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig enkeltvis eller samlet, kfr pkt 10 og A14 i standarden.

Imidlertid er det ISAene 700, 705 og 706 som regulerer konsekvensene for revisjonsberetningen, dvs konklusjonene, av at en feil vurderes som vesentlig eller ikke. Førstnevnte regulerer da umodifiserte konklusjoner, den neste modifikasjon i konklusjonen og den siste presiseringsavsnitt eller omtale av andre forhold i revisjonsberetningen.



**Selskapet B** har balanseført varelageret til anskaffelseskost kr. 1 500 000, mens virkelig verdi utgjør kr 1 000 000, noe revisor vurderer at utgjør et vesentlig avvik fra regnskapslovens regler, men ikke som gjennomgripende for regnskapet.

**Spørsmål b)**

Hvilke konsekvenser får dette for revisjonsberetningen for 2011? Begrunn

Oppgaven løses med utgangspunkt i ISA 705, som skiller mellom gjennomgripende og andre typer modifiserte konklusjoner, jfr pkt 5 i standarden.

Revisor har avdekket en vesentlig feil, men som ikke er gjennomgripende, dvs begrenset til den spesifikke regnskapsposten varelager, ikke representerer en betydelig del av regnskapet og ikke er fundamental for regnskapsbrukernes forståelse.

Konsekvensene av den vesentlige, men ikke gjennomgripende feilen kan da leses av i tabellen under pkt A1 i standarden, dvs at revisor må avgi en revisjonsberetning med forbehold knyttet til den aktuelle regnskapsposten, kfr også standardens pkt 7a).

Forholdet skal beskrives og tallfestes i et eget avnitt "Grunnlaget for konklusjonen med forbehold" og i konklusjonsavsnittet angir revisor at med unntak av virkningen av forholdet, er det revisors mening at årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av den finansielle stillingen pr 31.12, kfr ISA 705 pkt 23 og M1 i eksempler på revisjonsberetninger.

I revisjonsberetningen skal revisor i tillegg til å uttale seg om årsregnskapet også konkludere på årsberetningen og registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger. *En god besvarelse* vil også understreke at disse uttalelsene ikke påvirkes av forbeholdet knyttet til regnskapsposten.

**Selskap C** har også balanseført varelageret til anskaffelseskost kr. 1 500 000, mens virkelig verdi utgjør kr 1 000 000. I tillegg er kundefordringene balanseført til pålydende kr 2 200 000, mens revisors vurdering er at virkelig verdi av disse utgjør kr 1 700 000. Revisor anser begge forholdene som avvik fra regnskapslovens regler og som vesentlige og gjennomgripende for regnskapet.

**Spørsmål c)**

Hvilke konsekvenser får dette for revisjonsberetningen for 2011? Begrunn.

Oppgaven løses med utgangspunkt i ISA 705, som skiller mellom gjennomgripende og andre typer modifiserte konklusjoner, jfr pkt 5 i standarden.

Revisor har avdekket en vesentlig feil som også er gjennomgripende dvs. ikke begrenset til de spesifikke regnskapspostene, men representerer en betydelig del av regnskapet.

Konsekvensene av denne vesentlige og gjennomgripende feilen kan da leses av i tabellen under pkt A1 i standarden, kfr. også standardens pkt 7a).

Om revisor må avgi en revisjonsberetning med negativ konklusjon eller med en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, vil bero på typen forhold som ligger til grunn for konklusjonen.

I dette konkrete tilfellet har revisor basert på innhentede revisjonsbevis kommet til andre konklusjoner på regnskapspostene og totalregnskapet enn ledelsen og vil følgelig avgi en negativ konklusjon på regnskapet. Forholdet skal beskrives og tallfestes i et eget avnitt "Grunnlaget for negativ konklusjonen" og i konklusjonsavsnittet angir revisor grunnlaget for den negative konklusjonen og uttrykker at regnskapet etter revisors mening ikke er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og ikke gir et rettvisende bilde av den finansielle stillingen pr 31.12, kfr. ISA 705 pkt 25, og følgelig ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap.

I revisjonsberetningen skal revisor i tillegg til å uttale seg om årsregnskapet også konkludere på årsberetningen og registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger. *En god besvarelse* vil understreke at det i dette tilfellet også konkluderes med forbehold om årsberetningen, mens konklusjonen om registrering og dokumentasjon ikke påvirkes av forbeholdet knyttet til regnskapspostene.