

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning
av 1.12. 2005

torsdag 12. mai 2011

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 3/4 time)

Spørsmål a)

Vil dette få noen betydning for deg som revisor?

Spørsmål b)

Ville situasjonen vært annerledes om hun i stedet var blitt ansatt som regnskapsmedarbeider?

Spørsmål c)

Vil situasjonen kunne avhjelpes ved at en annen oppdragsansvarlig revisor i revisjonsselskapet overtar oppdraget?

Spørsmål a)

Forholdet dekkes ikke av noen av de objektive kriteriene i revisorloven men må vurderes opp mot den subjektive hovedregelen i § 4-1 første ledd. DnRs regler om etikk (pkt 110.10 og 200.7) beskriver denne type situasjon som en fortrolighetstrussel. Hvilke *forholdsregler* som skal tas er avhengig av forbindelsens nærhet og personens rolle hos klienten. Du kan ikke fortsette som ansvarlig revisor på oppdraget dersom din venninne tiltrer som regnskapssjef.

Spørsmål b)

Konklusjonen blir nok den samme også i det tilfellet at hun ansettes som regnskapsmedarbeider. Heller ikke dette forholdet dekkes (naturlig nok) av de objektive reglene, men må vurderes opp mot revl § 4-2 om at et revisjonsselskap (eller annen oppdragsansvarlig revisor) ikke kan revidere dersom selskapet står i et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i lovens § 4-1 1.ledd. Her blir da spørsmålet om dette forholdet blir å regne som en uavhengighetsberøvende tilknytning eller som andre særskilte forhold.

Spørsmål c)

Selv om dette da må anses som en fortrolighetstrussel vil forbindelsers nærhet være svakere i et slikt tilfelle. I et mindre revisjonsfirma med samme lokalisering av de oppdragsansvarlige vil dette være et tilsynelatende større problem, sett med omverdenens øyne, enn i et større revisjonsfirma hvor partnerne er lokalisert på forskjellige kontorer. I førstnevnte tilfelle bør man derfor være ytterst varsom og antagelig si fra seg oppdraget.

OPPGAVE 2 (anslått tid ca 2,5 timer)

Spørsmål a)

Hva slags "underliggende dokumentasjon" mener du bør kontrolleres for leverandører som ikke svarer etter purring?

Spørsmål b)

Vil handlinger iht. revisjonsplanen fremskaffe relevant bevis for de tre påstandene om leverandørgjelden det skal konkluderes på? Redegjør for eventuelle svakheter, med bakgrunn i revisjonsteoretiske betraktninger.

Revisjonshandlingene skal være rettet mot kontroll av fullstendighet fremfor eksistens, og det må derfor tas utgangspunkt i grunnlaget og sjekke at det er kommet med i regnskapet. En god kandidat vil foreslå at revisor går inn i innkjøpsstatistikken og lister opp hvilke innkjøp som er gjort fra vedkommende leverandør på slutten av året – kontrollperioden bør minst dekke ordinær kredittid som er innrømmet fra denne leverandøren. Deretter kontrolleres at faktura for alle de opplistede innkjøpene er registrert i kontospesifikasjonen og i leverandørspesifikasjonen. For fakturaer som ikke lenger står i leverandørspesifikasjonen 31.12.2010, kontrolleres det at betaling har funnet sted før årsslutt.

Erfaring tilsier at mange kandidater vil foreslå motsatt kontrollretning, dvs. at revisor kontrollerer fra registrerte poster i kontospesifikasjonen mot underliggende leverandørfakturaer og mottaksdokumenter. Denne kontrollen gir bevis for eksistens og ikke for fullstendighet, og kandidaten trekkes for det.

Det forventes ikke at kandidaten viser til revisjonsstandardene i besvarelsen av dette spørsmålet.

Spørsmål b) dreier seg om innhenting av eksterne bekreftelser, og det er rimelig å forvente at kandidaten viser til ISA 505 *Eksterne bekreftelser*. En god kandidat vil i alle fall trekke frem følgende svakheter:

Vdr. utvelgelse / kontrollretning:

Utvalget trekkes fra registrerte saldoer i leverandørspesifikasjonen 31.12.2010. Siden det skal konkluderes vdr. fullstendighet, er dette ikke korrekt. Utvelgelse burde skje ut fra hvilke leverandører selskapet *kan* ha stor gjeld til, uansett hva som er registrert i leverandørspesifikasjonen. I dette tilfellet vil det være naturlig å ta utgangspunkt i innkjøpsstatistikken, som er ført uavhengig av regnskapet, og å velge ut alle leverandører der innkjøpet i 2010 overskrider en viss grense, pluss et tilfeldig utvalg leverandører der kjøpet ligger under grensen. I tillegg bør det innhentes bekreftelse fra leverandører som fremstår som uvanlige eller suspekter i innkjøpsstatistikken og/eller i leverandørspesifikasjonen.

Vdr. konklusjoner:

- Revisjonshandlingene, slik de er oppgitt i oppgaven, gir ikke grunnlag for konklusjon om "fullstendighet", pga. feil kontrollretning (se over).
- Det er oppgitt at 2/3 av gjelden er i utenlandsk valuta. For å kunne konkludere på "nøyaktighet/verdsettelse", må revisor også kontrollere at omregningen til norske kroner i balansen 31.12.2010 er iht. det rammeverket selskapet benytter for regnskapsavleggelsen.
- "Forpliktelse" må vel sies å være underbygget, siden saldobekreftelsene angir at det er klientselskapet som skylder beløpene.

Avstemming kontospesifikasjon / leverandørspesifikasjon:

Kontrollen gjelder beløp i leverandørspesifikasjonen, mens årsregnskapet er et sammendrag av kontospesifikasjonen. Revisjonsplanen burde derfor omfattet at revisor må avstemme totalen i leverandørspesifikasjonen mot saldo på konto for leverandørgjeld i leverandørspesifikasjonen, per 31.12.2010.

Spørsmål c)

Foreslå hvordan revisor bør følge opp denne gjeldsposten.

Spørsmålet er lite spisset, og det kan være stor spredning i besvarelsene, både mht. dybde og mht. hvilke handlinger som foreslås. Det er naturlig å foreslå at revisor, som første steg, kontrollerer bilagene som dokumenterer posten(e) som utgjør saldoen i leverandørspesifikasjonen. Siden postvesenet ikke har klart å finne adressaten, er det også naturlig å foreslå at kreditors foretaksnummer kontrolleres i Foretaksregisteret. Hva revisor gjør videre, er avhengig av resultatet av disse undersøkelsene, og det forventes ikke at kandidaten går særlig lenger i sin besvarelse.

En god kandidat vil kommentere opplysningen om at det ikke er registrert innkjøp fra selskapet i innkjøpsstatistikken i 2010. Dette kan ha flere årsaker: Det kan være at posten skriver seg fra 2009 eller tidligere år (selv om det er lite trolig), eller den kan gjelde innkjøp av annet slag enn det som registreres i innkjøpsstatistikken (feks. konsulenttjenester e.l.). Det kan også være snakk om en fiktiv inngående faktura, som er introdusert i regnskapet og som vil gi opphav til urettmessig utbetaling til en underslager ved registrert forfall. Hvis foretaket ikke er registrert i Foretaksregisteret (se over), er dette kanskje den mest sannsynlige forklaringen. I så fall må revisor følge opp forholdet iht. ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Kandidater som kommer inn på slike betraktninger belønnes etter fortjeneste. Grovere tilfeller av spekulasjon og konspirasjonsteoretisering gir (i beste fall) ingen uttelling.

Spørsmål d)

Hvordan bør revisjonsselskapet forholde seg til henvendelsen? Grunngi svaret.

Spørsmålet dreier seg først og fremst om forholdet til revisorlovens bestemmelser om habilitet og uavhengighet. At oppdragsansvarlig revisor ”deltar i regnskapsarbeidet” ville medføre inhabilitet som revisor, jf. revl. § 4-1 annet ledd nr. 5.

Revisjonsberetningen for 2010 er allerede avgitt når spørsmålet dukker opp, og det kunne hevdes at inhabiliteten først ville inntreffe for revisjon av 2011-regnskapet. Til det er å si at en rimelig tredje part som fikk kjennskap til at oppdragsansvarlig revisor overtok som vikar for regnskapssjefen hos klienten kort tid etter at revisjonen av 2010-revisjonen var avsluttet, kunne komme i tvil om revisors objektivitet også ved revisjon av 2010-regnskapet – forholdet ville derfor være i strid med revl. § 4-1 første ledd annet punktum.

Å etterkomme klientens ønske og å løse habilitetsproblemet ved å utpeke en annen som oppdragsansvarlig for revisjonen av 2011-regnskapet (og senere år), er ikke akseptabelt, siden inhabilitet hos én revisor med oppdragsansvar medfører at ingen i revisjonsselskapet kan påta seg oppdragsansvaret, jf. revl. § 4-2 første ledd.

En kandidat kan også tenkes å se på spørsmålet i lys av DnRs *Regler om etikk og uavhengighet*, men det stilles ikke krav om dette. For det første er det ikke opplyst noe i oppgaven om medlemskap i DnR, og for det andre er det lite å hente i dette regelverket, når forholdet er så klart i strid med revisorlovens regler.

En god kandidat kan tenkes å komme med konstruktive forslag, for eksempel at en medarbeider i revisjonsselskapet som ikke tilhører ”smittebærerne” iht. revl. § 4-2 påtar seg å assistere klienten i disse tre månedene. Slike forslag belønnes etter fortjeneste, men oppgaven ber ikke om konstruktive forslag, og kandidater som ikke kommer med slike ideer blir ikke å trekke.

Spørsmål e)

Redegjør for hvilke resonnementer styret kan tenkes å fremføre for å underbygge et erstatningskrav, og forklar hvordan du mener sjansene er for at selskapet kan vinne frem med et søksmål.

Oppgaveteksten er litt vag i beskrivelsen av underslagsmetoden, men det har liten betydning for besvarelsen. Kandidaten bør ha forstått at det dreier seg om et underslag som er mulig gjort ved uheldig kombinasjon av arbeidsoppgaver og fullmakter og mangelfull intern kontroll: Regnskapssjefen har full tilgang til regnskapssystemet og kan både gjennomføre underslagene og sørge for at de vanskelig lar seg avdekke. Samtidig har han kontroll over posten til foretaket og kan avskjære eventuelle purrebrev fra leverandører som ikke mottar betaling ved forfall. Det er også opplyst at han har bankfullmakt – det kan være at det er regnskapssjefen som signerer for utbetalinger til leverandørene, men det er ikke et sentralt punkt i oppgaven.

Det er naturlig at kandidaten strukturerer første del av besvarelsen etter hvordan ledelsen kan argumentere for at de erstatningsbetingende omstendighetene er til stede: Tap, skyld og adekvat årsakssammenheng.

- Tap:
Tap må kunne utmåles i penger. I dette tilfellet bør det være greit å fastslå tapet, som er lik det underslåtte beløpet minus det som eventuelt fås tilbake fra regnskapssjefen. Det forventes ikke noen grundig diskusjon på dette punktet.
- Skyld:
Som beskrevet i oppgaveteksten er det alvorlige svakheter i administrative rutiner, spesielt uheldig arbeidsfordeling og manglende fullmaktsbegrensninger, og i intern kontroll. Det kan hevdes at aktsom risikovurdering ville avslørt svakhetene, og at revisor skulle ha varslet styrelederen i nummerert brev, jf. revl. § 5-2 siste ledd nr. 2 og § 5-4. Dette har ikke skjedd, og revisor kan muligens klandres for uaktsomhet på dette punktet.

Kandidaten bør også ha trukket inn at en aktsom revisor, som i sin risikovurdering ville ha avdekket høy iboende risiko og høy kontrollrisiko knyttet til leverandørgjeld og betaling til leverandører, skulle ha dimensjonert sine substanshandlinger deretter. Oppgaveteksten beskriver ikke hvilke substanshandlinger som er gjennomført. De har tydeligvis ikke vært tilstrekkelige til å avdekke underslaget, men for å fastslå skyld må det fremskaffes sannsynlighetsovervekt for at gjennomførte substanshandlinger ikke er tilstrekkelige etter forholdene.

Basert på ovenstående kan ledelsen argumentere for uaktsomhet (dvs. skyld) på to punkter:

- mangelfull avdekking og rapportering til ledelsen av svakheter i rutiner og intern kontroll
- mangelfulle substanshandlinger

Det er naturlig at kandidaten har vist til relevante bestemmelser i ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* og ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*, med det bør ikke stilles strenge krav til henvisninger.

- Adekvat årsakssammenheng:
En kandidat som har trukket frem begge argumentene for skyld som er nevnt ovenfor, må også følge opp begge argumentene mht. adekvat årsakssammenheng.
 - Ville tapet oppstått hvis revisor hadde vært aktsom i sin risikovurdering og rapportering av svakheter i rutiner og intern kontroll? Ledelsen kan (og vil utvilsomt) argumentere med at hvis den var blitt gjort oppmerksom på svakhetene på et tidlig tidspunkt, ville den ha sørget for omlegging av rutiner og intern kontroll som ville umuliggjort underslaget. Underslaget

har pågått over tre år – hvis rutinene og den interne kontrollen har vært uendret over en lengre periode enn det, kan ledelsen hevde at revisor burde ha varslet før underslaget begynte, og at ikke noe av tapet ville oppstått hvis revisor hadde vært aktsom. Hele tapet er da en følge av revisors skyld.

- Ville tapet oppstått hvis revisor hadde dimensjonert substanshandlingene iht. en aktsom risikovurdering? Ledelsen kan argumentere med at en revisor som følger ISA 240 og som har den nødvendige profesjonelt skeptiske holdningen ville ha gjennomført substanshandlinger i et slikt omfang at underslaget ville blitt avdekket. Tap oppstått etter det tidspunktet da revisor burde ha avdekket underslaget kan derfor sies å være en følge av revisors skyld.

Ledelsen vil også argumentere for at revisor måtte forstå at revisjonen, slik den var preget av uaktsomhet både i risikovurderingen, rapportering i nummererte brev og substanshandlingene, kunne føre til at dette tapet kunne oppstå. Det vil si at det foreligger *påregnelighet*.

Oppgaven ber også om en vurdering av sjansene for at ledelsen kan nå frem med et søksmål. Iht. selskapslovgivningen har styret og daglig leder ansvar for organiseringen av selskapets rutiner og interne kontroll. Når det foreligger vesentlige svakheter i rutiner og intern kontroll, kan det hevdes at styret og daglig leder har handlet uaktsomt. En god kandidat vil nevne at når styret og daglig leder handler på vegne av selskapet, identifiseres de med selskapet ("passiv identifikasjon"). Det innebærer at saksøker, selskapet, kan sies å ha opptrådt uaktsomt. Videre kan det hevdes at tilfredsstillende rutiner og intern kontroll ville ha umuliggjort underslag av denne typen, og derved at saksøkers egen uaktsomhet er årsak til tapet. Saksøker har derved medvirket til eget tap, og skadeserstatningslovens bestemmelser om skadelidtes medvirkning kommer til anvendelse. Iht. disse reglene vil en annen skadevolders (her: revisors) ansvar avkortes til den delen av tapet som kan tilskrives hans skyld. I tilfeller som det beskrevne, kan det godt tenkes at retten vil komme til at saksøkers skyld overskygger revisors skyld i så stor grad at revisors ansvar faller bort ("hovedårsakslæren").

Siden skadeserstatningsloven ikke er tatt inn i Revisors Håndbok, var kopi av lovens kapittel 5 vedlagt oppgaven. Det må forventes at kandidaten har kommet inn på reglene om medvirkning og vist til lovens § 5-1.

OPPGAVE 3 (anslått tid ca 1,25 timer)

Spørsmål a)

Hva mener du ligger til grunn for at det, til tross for disse uttalelsene i revisors beretning, avgis positiv konklusjon på årsregnskapet?

Spørsmål b)

Beskriv generelt forskjellen mellom beretning med modifisert positiv konklusjon, med negativ konklusjon og med presisering.

I dette tilfellet er det er avdekket forhold som har medført begrensning i revisjonens utførelse. Det har medført at revisor ikke har oppnådd å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere på fullstendighet av salgsinntekt og kundefordringer. Denne begrensningen har ikke ført til at regnskapet er gjennomgripende feil, men er begrenset til det forhold som er omtalt. Revisor kan derfor gi positiv konklusjon på regnskapet med unntak av det omtalte forholdet (modifikasjonen).

Revisorloven § 5-6 fjerde ledd nr. 3 krever at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. I beretningen er dette gitt uttrykk for under avsnittet *Uttalelser om øvrige forhold*. Revisor konkluderer med at styret og ledelsen ikke har overholdt plikten til å sørge for at kravene i bokføringsloven med forskrift er oppfylt. Dette er forvaltningskritikk gitt til styret og ledelsen, og gjelder i dette tilfellet forhold som ikke har innvirkning på årsregnskapet utover det som er omtalt under forbehold.

I revisorloven § 5-6 femte ledd stilles det krav om forbehold (som inngår under betegnelsen *Modifisert konklusjon i ISA 705*) og presisering (ISA 706) i revisors beretning i visse situasjoner. ISA 705 og 706 gir rettleiding om hva som er god revisjonsskikk på området.

Modifisert uttalelse med negativ konklusjon benyttes når revisor ikke har funnet tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis til å kunne konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlige feil, eller har funnet feil som vurderes som at regnskapet totalt sett ikke er rettvise – også kalt gjennomgripende feil.

Modifisert uttalelse med positiv konklusjon benyttes når det konkluderes med vesentlige feil, men feilen er likevel ikke så vesentlig at regnskapet totalt sett ikke er rettvise, også kalt ikke-gjennomgripende feil. I beretningen redegjøres det for hva feilen gjelder slik at regnskapsbrukere kan ta stilling til i hvilken grad den har betydning for deres vurdering av regnskapet.

Presisering benyttes for å rette oppmerksomheten på forhold som revisor mener brukerne bør kjenne til, selv om årsregnskapet er i orden, jf. revisorloven § 5-6 femte ledd og syvende ledd og ISA 706 pkt. 6. Presisering kan omfatte forhold som er

tilfredsstillende presentert og beskrevet i årsregnskapet, men som etter revisors skjønn er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse for årsregnskapet. Når presisering benyttes er det oppnådd betryggende sikkerhet for at årsregnskapet og relevante opplysninger i årsberetningen ikke inneholder vesentlige feilinformasjon.

Spørsmål c)

Kan revisor kritiseres for måten denne saken er håndtert på? I så fall, hvilke lover og revisjonsstandarder er ikke overholdt?

Revisors håndtering av saken/kommunikasjon med ledelsen

Forhold som i loven kreves tatt opp i nummererte brev er å betrakte som vesentlige. Merknader i nummerert brev skal gis på en slik måte at det er rimelig sikkert at mottaker forstår konsekvensene av det som er kommunisert, jf. ISA 265 pkt 11. Det er ikke tilstrekkelig å ta opp forhold i nummererte brev og så forholde seg passiv, revisor må også følge opp sine merknader. Hvordan styret og ledelsen har forholdt seg til de forhold som er tatt opp i nummererte brev har betydning for revisors konklusjon om resultatet av revisjonen, og hva revisor eventuelt må foreta seg videre i saken. Ettersom Turid ikke finner noen opplysninger i arbeidspapirene om saken, tyder det på at forholdet ikke er fulgt opp og diskutert med styret og ledelsen. ISA 230 pkt. 10 krever at revisor skal dokumentere diskusjoner om vesentlige forhold med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, jf. krav i revisorloven § 5-3 om dokumentasjon.

Manglende oppfølging i tide kan føre til at revisor ikke overholder sine lovbestemte plikter.

Forholdet som er tatt opp gjelder manglende overholdelse av kravene i bokføringsloven (lovbrudd), og derav begrensninger i revisjonsutførelsen som har medført vesentlig usikkerhet knyttet til vesentlige regnskapsposter. Revisor må ta stilling til om dette er lovbrudd som medfører plikt til å fratrukke seg i hht. revisorloven § 7-1 første ledd; ”Revisor har plikt til å si fra seg oppdraget uten ugrunnet opphold når det er avdekket og påpekt vesentlige brudd på lover og forskrifter den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene”.

Brudd på kravene til registrering og dokumentasjon (bokføringsloven) er et vesentlig lovbrudd begått av den revisjonspliktige og som det ikke er iverksatt tiltak for å få rettet på. Ut fra beskrivelsen av situasjonen er det rimelig å konkludere med at revisor har plikt til å trekke seg. Det er et lovbrudd ikke å si fra seg oppdraget umiddelbart hvis plikten til å fratrukke seg har inntrådt, jf. revisorloven § 7-1 første ledd.

Dersom det konkluderes med ikke plikt til å trekke seg, må retten til å fratrukke seg drøftes. En god fyllestgjørende besvarelse vil uansett også berøre dette momentet, selv om kandidaten konkluderer med plikt til fratredelse, og også her bør nok konklusjonen være fratredelse. Manglende tiltak fra ledelsen/styret på grunn av manglende forståelse av saken kan neppe vurderes av revisor som formildende for noen av

partene, men heller bidra til at tilliten til styret og ledelsen svekkes og forsterke grunnlaget for å fratse.

Når en revisor skal si fra seg et oppdrag, skal det gis rimelig forhåndsvarsel til den revisjonspliktige, jf. revisorloven § 7-1 tredje ledd. På denne måten skal den revisjonspliktige gis mulighet til å få valg ny revisor tidsnok til at årsregnskapet skal kunne avlegges uten forsinkelser. Dette gjelder uavhengig av om årsaken til oppsigelsen skyldes plikt til å fratse eller at det er retten til å fratse som er benyttet. Hvis revisor sier opp oppdraget så nært opp til avlegging av årsregnskapet, vil det sette klienten i en vanskelig situasjon mht. å få valgt ny revisor tidsnok. Revisor vil derfor ikke kunne overholde plikten til å gi rimelig forhåndsvarsel, slik det kreves i revisorlovens § 7-1 tredje ledd. Å fortsette som revisor i en situasjon hvor konklusjonen er fratredelse er også lovbrudd. Det er revisors ansvar å sørge for at nødvendige tidsrammer kan overholdes. Revisor kan ikke sette klienten i en vanskelig situasjon ved selv å opptre kritikkverdig.

Oppsummering

Det er all grunn til å kritisere revisor som har unnlatt og utsatt oppfølging av merknader gitt i nummererte brev. Konsekvensen er at revisor ikke har hatt grunnlag for å kunne vurdere sine plikter etter revisorloven. Revisor har sannsynligvis fortsatt som revisor uten å ta stilling til reglene i revisorloven om plikt og/eller rett til å fratse. Når samme forhold gjentas i beretningen og i nummererte brev to år på rad, må det kunne tolkes slik at revisor ikke har tatt stilling til og /eller fulgt opp sine merknader fra forrige år. En slik fremgangsmåte kan neppe sies å være i samsvar med god revisjonsskikk, og bidrar til å skape usikkerhet både om kvaliteten på regnskapet og om styret og ledelsen ivaretar sine plikter etter asl./asal. § 6-12 – 6-14. Det setter også revisor og revisjonsordningen i et uheldig lys som ikke bidrar til å styrke tilliten til revisor, jf. revisorloven § 1-2 ”Revisor er allmennhetens tillitsperson...”.

OPPGAVE 4 (anslått tid ca 3/4 time)

Spørsmål a)

Forslå totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet, samt eventuelle lavere vesentlighetsgrenser for bestemte regnskapselementer. Begrunn beløp og svar.

Spørsmål b)

Hvorfor og hvordan skal revisor fastsette arbeidsvesentlighetsgrense(r) i det videre revisjonsarbeidet? Foreslå og begrunn beløp.

Spørsmål a)

Solide regnskapstall og øvrige opplysninger (begrenset brukerkrets, stabil bransje og tett oppfølging) tilsier at vesentlighet kan settes relativt høyt.

Resultat før skatt er et aktuelt beregningsgrunnlag, og vesentlighetsgrensen kan ofte settes fra 5 % - 10 % av dette, dvs. i intervallet kr 100 - 200.000.

Andre referanseverdier kan være:

0,5 – 1 % av omsetningen dvs. kr 100⁰⁰⁰ – 200.000

5 – 10 % av egenkapitalen dvs. kr 125⁰⁰⁰ - 250.000

1 - 2 % av totalkapitalen dvs. kr 100⁰⁰⁰ - 200.000

Ut fra en samlet vurdering av tallstørrelser og risikofaktorer antas at kandidaten foreslår og begrunner en vesentlighetsgrense for totalregnskapet, minimum over kr 100.000 og ikke særlig over kr 200.000, f. eks kr 150,000.

Det legges da til grunn at brukerne av regnskapet ikke vil endre sine økonomiske beslutninger ved feil i regnskapet innenfor denne grensen.

I tillegg skal det iht ISA 320 samme punkt 10 vurderes om det er behov for en lavere vesentlighetsgrense for bestemte elementer i regnskapet i lys av særskilte omstendigheter knyttet til enheten, eller mer presist; om feilbeløp lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett må forventes å påvirke de økonomiske beslutningene til brukerne knyttet til bestemte regnskapselementer.

Ut fra informasjonen i oppgaven antas ikke *brukeradferden* å bli påvirket av særskilte omstendigheter, slik at det ikke vil være nødvendig å fastsette særskilte vesentlighetsgrenser.

Spørsmål b)

Iht ISA 320 pkt 11 skal revisor fastsette arbeidsvesentlighet for å anslå risikoen for vesentlig feilinformasjon og bestemme det videre revisjonsarbeidet (type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger).

Arbeidsvesentligheten skal videre settes lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet for å redusere sannsynligheten for at summen av ikke-korrigert (faktiske, skjønnsmessige og projiserte) og ikke-avdekket (mulig) feilinformasjon, kfr ISA 320 (og ISA 450 pkt A3 - feilkategorier) overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (eller utpekte regnskapselementer).

Grensen fastsettes skjønnsmessig basert på kunnskap om enheten og omstendighetene, samt forventninger om feilinformasjon, ofte i intervallet 50 – 100 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet (brukervesentlighet).

Lavere arbeidsvesentlighet gir økt revisjonsarbeid, men samtidig økt toleranse for feil.

Basert på overstående bør kandidaten ha foreslått en arbeidsvesentlighetsgrense for oppdraget i intervallet kr 75 - 150.000 og alltid lavere enn brukervesentlighetsgrensen!

OPPGAVE 5 (anslått tid: 3/4 t)

Spørsmål

Angi kort fokuset for hver av de tre hovedarbeidsområder og forskjeller og likheter med den eksterne revisors rolle.

Med **regnskapsrevisjon** (lovens § 78 og forskriftens kap 2) menes tradisjonell finansiell revisjon, utført iht god kommunal revisjonsskikk, med sikte på bekrefte at kommunale årsregnskap er uten vesentlige feil iht kommunelov og forskrift, samt god kommunal regnskapsskikk. Med god kommunal revisjonsskikk, kfr forskriftens § 3 menes i praksis gjennomføring iht gjeldende revisjonsstandarder for ekstern revisjon, mens det er utformet egne god regnskapsskikk anbefalinger for god kommunal regnskapsskikk.

Med **selskapskontroll** (lovens § 80 og kontrollutvalgskriftens kap 6) menes en særskilt kontroll av forvaltningen av kommunens interesser i kommunalt eide selskap, hvor innholdet i selskapskontrollen reguleres av kommunestyret. Kontrollen gjennomføres gjerne som en dokumentkontroll mot etterlevelse i praksis (kontrollutvalgskriftens § 14).

Med **forvaltningsrevisjon** (lovens § 78 og forskriftens kap 3) menes systematisk gjennomførte vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunens vedtak og forutsetninger. Innholdet i forvaltningsrevisjonen er nærmere regulert i forskriftens § 7 og omfatter ressursoptimalisering, virkemiddelbruk og beslutningsgrunnlag.

Felles for alle tre fokusområdene er at krav til uavhengighet og objektivitet (lovens § 79 og forskriftens kap 6) har en noe annen innretning enn for ekstern valgt revisor, **mens** krav til dokumentasjon (kap 4), kvalifikasjoner (kap 5), revisorskifte (kap 7) og taushetsplikt, opplysningsrett- og plikt (kap 8) i hovedsak overensstemmer med tilsvarende bestemmelser i revisorloven.

Referanser:

Kommunelovens kap 12, Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv, Forskrift om kontrollutvalg.