

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON

5106

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning
av 1.12. 2005

mandag 17. desember 2012

kl. 09.00 – 15.00

Evt. spørsmål og kommentarer kan rettes til:

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

Geir Haaland – geir.haaland@uia.no

OPPGAVE 1 (ca. 40 %)

Du planlegger revisjonen av årsregnskapet for en mellomstor revisjonsklient. Alle inngående fakturaer for salgs- og administrasjonskostnader over kr 5 000 kontrolleres av kontorsjefen for at varen/tjenesten er bestilt og mottatt og at pris og betingelser er iht. avtale. Kontorsjefen signerer for kontrollen på fakturaene. Deretter sendes fakturaene til registrering i databasen, som danner grunnlaget for årsregnskapet. Fakturaene arkiveres som regnskapsbilag sammen med andre regnskapsbilag (ikke som egen bilagsserie). Transaksjonsvolumet for salgs- og administrasjonskostnader er ca. 1500 i året.

Spørsmål a)

Du mener den interne kontrollen har betydning for kontrollrisikoen for visse påstander (regnskapspåstander) for salgs- og administrasjonskostnader i årsregnskapet. Hvilke påstander gjelder det? Begrunn svaret.

Kontrollen reduserer kontrollrisikoen vedr. gyldighet (at varen/tjenesten er bestilt og mottatt) og nøyaktighet (at beløpet etc. stemmer med avtalen). Kontrollen skjer før beløpet registreres i databasen og har ikke betydning for kontrollrisikoen vedr. klassifisering og periodisering. Den har heller ikke betydning for kontrollrisikoen vedr. fullstendighet. Kandidaten kan ha referert til ulike punkter i ISA 315. Det bes om begrunnelse av svaret, og det er ikke tilstrekkelig med oppstilling av relevante påstander.

Spørsmål b)

Angi hvordan du vil utforme test av den interne kontrollen med salgs- og administrasjonskostnadene. Forutsett at du anser den interne kontrollhandlingen som viktig, og at du ønsker å legge stor vekt på at kontrollrisikoen er lav når du fastlegger substanshandlingene (substanskontrollene). På den annen side er du ikke engstelig for at du kan komme til å tillegge den interne kontrollen for liten pålitelighet. Du skal

- definere hva som utgjør en utvalgsenhet
- definere populasjonen
- bestemme utvalgsstørrelsen
- angi hvordan utvelgelsen skal skje
- beskrive hvilken test du vil foreta av enhetene i utvalget

Benytt vedlagte statistiske tabeller. Besvarelsen er betinget av at du tar en rekke forutsetninger. Forklar hvilke forutsetninger du bygger på, og grunngi valget av forutsetninger.

Kandidaten bør ha referanser til relevante punkter i IS 530.

- "Utvalgsenhet" er definert i punkt 5 som de enkelte enheter som tilsammen utgjør en populasjon. I dette tilfellet er det enklest å definere utvalgsenhet som en debetpostering med beløp > kr 5 000 på konto for salgs- og administrasjonskostnader i perioden. Alternativt kunne utvalgsenheten defineres som inngående faktura for salgs- og administrasjonskostnader > kr 5 000, men bilagene inngår ikke i en egen serie og er derfor ikke lette å få oversikt over.
- Populasjonen er summen av utvalgsenhetene, og kandidaten bør ha sammenheng mellom definisjon av utvalgsenheten og populasjonen. Hvis utvalgsenhet er definert som postering på kontoen > kr 5 000, er populasjonen alle slike posteringer i regnskapsåret.
Hvis utvalgsenhet er definert som inngående faktura for salgs- og admin. kostnader > kr 5 000, er populasjonen alle slike fakturaer i bilagsmappene. Det er her problemet med denne definisjonen av populasjonen melder seg, siden de ligger tilfeldig blant andre bilag. Kandidaten må på en eller annen måte gi uttrykk for forståelse for betydningen av at kontrollen bare omfatter inngående fakturaer over kr 5 000.
- Mht. utvalgsstørrelsen legger oppgavens opplysninger opp til lav betarisiko og høy alfarisiko. Det sies ikke noe om forventet feil, og her må kandidaten ta forutsetninger. Med forventet feil 0,

betarisiko 5 prosent og alfarisiko 30 prosent, blir utvalgsstørrelsen 60. Andre forutsetninger gir andre utvalgsstørrelser, og kan være like korrekte.

- Ved representativ testing, som her, skal utvalget være et "sannsynlighetsutvalg", dvs. at ethvert utvalg av en viss størrelse skal ha samme sannsynlighet for å bli trukket. Eneste utvelgelsesmetode som tilfredsstillende dette kravet er tilfeldig utvelgelse. ISA 530 godtar også utvelgelse med tilfeldig startpunkt og fast intervall, når man forsikrer seg om at det ikke er periodiske variasjoner i populasjonen som kan skape skjevhet i utvalget. Andre utvelgelsesmetoder er ikke akseptert når det skal trekkes statistisk konklusjon.
- Testen går ut på å kontrollere om inngående faktura er signert av kontorsjefen for kontroll eller ikke.

Kontrollen bør også etterprøves, hvis det er mulig, for å avdekke evt. feil som kontorsjefen ikke har funnet - det kan gi grunnlag for konklusjon om at kvaliteten av kontrollen *ikke* er tilfredsstillende. Hvis det (mot formodning) skulle avdekkes feil som kontorsjefen *har* avdekket og fått korrigeret, kan det gi grunnlag for å bedømme kvaliteten av kontrollen som god (lite sannsynlig situasjon).

Spørsmål c)

Du har utført testen som du har beskrevet i forrige punkt, og du fant ingen feil i utvalget. Er dette tilstrekkelig til at du kan konkludere med at det er lav kontrollrisiko knyttet til de aktuelle påstandene for salgs- og administrasjonskostnader? Begrunn svaret.

Kandidaten bør få frem at det at en faktura er signert for kontroll ikke gir noen bekreftelse av kvaliteten av kontrollen, bare at den som skal utføre kontrollen påstår at han har gjort jobben.

Etterprøving kan av og til gi grunnlag for å si at kontrollen er dårlig, men sjelden at den er god (se forrige punkt). For å kunne konkludere med lav kontrollrisiko må revisor derfor gjøre noe mer for å vurdere kvaliteten av kontrollen, f.eks. observere hvordan den utføres og/eller intervju kontorsjefen og/eller andre som har kjennskap til det.

En del kandidater vil sannsynligvis gå inn i tabell 2 og trekke en konklusjon med kvantifisert presisjon og sikkerhet, basert på utvalgsstørrelsen fra spm. b og avdekket feil 0. Det er greit nok, men det er ikke fullstendig svar - kandidaten må ha fått frem problemet med vurdering av kvaliteten av kontrollen.

Spørsmål d)

Forutsett at kontrollrutinen er som beskrevet i begynnelsen av oppgaven, men at det i stedet for kontorsjefen er to avdelingsledere som gjennomfører kontrollen, hver av dem for de kostnadene som vedrører deres egen avdeling. Har dette noen betydning for hvordan du utformer testen? Begrunn svaret.

Det kan være flere måter å angripe dette på. Man kan betrakte dette som to separate kontrollrutiner, med to populasjoner (kostnader for hver av avdelingene) og utforme en test av hver av kontrollene, som beskrevet ovenfor, med test for signatur og etterprøving av kontrollen for alle enheter i utvalget, og vurdering av kvaliteten av kontrollene. Populasjonen er sannsynligvis lett å stratifisere, forutsatt at konteringsstrengen inneholder avdelingsidentifikasjon og/eller det kjøres ut avdelingsregnskaper.

Alternativt kan det trekkes og kontrolleres ett utvalg, som nevnt over - fakturaer vedr. begge avdelingene vil med stor sannsynlighet være med i utvalget. Manglende signatur utgjør en feil. Vurdering av kvaliteten av kontrollen må være rettet mot begge avdelingssjefene.

Spørsmål e)

Forutsett at kontorsjefen kontrollerer de inngåtte fakturaene som angitt innledningsvis, men at han *ikke* signerer for at han har kontrollert. Har dette noen betydning for testen?

For å kunne konkludere med lav kontrollrisiko må revisor

- a) kunne fastslå med rimelig sikkerhet og presisjon at enhetene i populasjonen er kontrollert, og
- b) fastslå at kontrollen er av tilfredsstillende kvalitet.

Hvis utførelsen av kontrollen ikke dokumenteres på et eller annet vis, er det vanskelig å skaffe grunnlag for en konklusjon om kontrollrisiko. Betydningen for testen er at den ikke kan gjennomføres - det har ikke noe for seg å kontrollere signatur for en kontroll som det ikke signeres for.

Noen kandidater vil kanskje hevde at kvaliteten av kontrollen likevel kan etterprøves ved å omforme testen til å intervju kontorsjefen/observere utførelsen og deretter granske overensstemmelse mellom tilsvarende utvalg av fakturaer mht. bestilling, mottak osv. En test av en ikke-attestert faktura i det planlagte omfanget vil imidlertid bare gi den konklusjon enn at de kontrollerte fakturaene er riktig bokført og ikke et grunnlag for å konkludere på kontrollrisikoen knyttet til registrering av øvrige fakturaer (eller på kontosaldoen for øvrig).

En god kandidat vil kanskje påpeke at dette kan medføre at kontrollrisikoen blir vurdert som høy, og at oppdagelsesrisikoen må reduseres vha. større grundighet i substanshandlingene, men det spørres ikke om dette i oppgaven.

Spørsmål f)

Forutsett at du kan konkludere med lav kontrollrisiko knyttet til de aktuelle påstandene for salgs- og administrasjonskostnader. Skisser kort hvordan du vil utføre *substanshandlinger* for regnskapsposten.

Her bes det uttrykkelig om en *kort* skissering. Kandidaten bør ha med hovedtrekkene i en typisk substanskontroll av en kostnadstype:

Populasjonen utgjør alle registrerte kostnader for salgs- og adm. kostnader i regnskapsåret, ikke bare poster over kr 5 000.

Populasjonen stratifiseres, f.eks. posteringer over et grensebeløp, suspekterte posteringer (f.eks. ut fra posteringsteksten), ususpekterte under grensebeløpet. Alle posteringer over grensebeløpet og alle suspekterte: Sjekk alle posteringer mot faktura - vare/tjeneste mottatt? Pris/betingelser iht. avtale? Korrekt utregnet? Postert med riktig beløp, på riktig konto og i riktig periode? etc. Tilsvarende for et tilfeldig, mindre utvalg av ususpekterte posteringer under grensebeløpet.

En god kandidat vil reflektere over at selv om kontrollrisikoen er lav, gjelder det bare for poster over kr. 5 000. Derfor kan det være aktuelt med relativt omfattende substanskontroll av poster under dette beløpet - mer enn om den interne kontrollen hadde omfattet også disse små fakturaene.

Spørsmål g)

Forutsett at hverken kontorsjef eller avdelingsledere foretar noen kontroll av inngående fakturaer, men sender disse direkte videre til bokføring. Hvilken betydning har dette for utformingen av substanshandlinger.

Kandidaten må ta utgangspunkt i risikomodellen (eksplisitt eller implisitt) og konkludere med at siden kontrollrisikoen vedr. gyldighet og nøyaktighet er høyere enn forutsatt tidligere, må revisor kompensere med mer omfattende substanshandlinger. På den måten bringes oppdagelsesrisikoen ned, slik at revisjonsrisikoen blir akseptabel.

Substanshandlingenes art blir som nevnt i forrige punkt. Den mest synlige forskjellen er at omfanget av handlingene økes, ved at grensebeløpet settes lavere og/eller at det tilfeldige utvalget av små fakturaer som kontrolleres økes. I alle tilfeller utføres en slik kontroll etter utløpet av året, og den mangelfulle kontrollen har vel ikke noe å si for tidspunktet for utførelse av substanshandlingene.

OPPGAVE 2 (ca. 15 %)

EuroAudit AS er et middels stort revisjonsselskap. Det eies av fem personer, som hver har en eierandel på 20 prosent. Alle eierne er godkjente revisorer. To av eierne sitter i styret i revisjonsselskapet, sammen med en ansatt i konsulentavdelingen. Advokat Juritzen er varamedlem i styret. Juritzen er ikke ansatt i revisjonsselskapet, men han er behjelpelig med råd når det oppstår spørsmål av juridisk art. Han fakturerer EuroAudit på vanlig måte for slik bistand.

Spørsmål a)

EuroAudit er revisor for ABC AS. Revisjonen av kundefordringene i ABC AS er avsluttet, men det gjenstår fortsatt mye før revisjonen av årsregnskapet er ferdig. Det er ikke avdekket vesentlig feilinformasjon vedrørende noen av påstandene for kundefordringene. En dag får den oppdragsansvarlige revisoren for ABC AS en telefonoppringning fra styreformannen i ABC AS med spørsmål om resultatet av revisjonen av kundefordringene. Hvordan bør oppdragsansvarlig revisor forholde seg til spørsmålet?

Utgangspunktet er revl. § 6-1 første ledd, som fastslår taushetsplikten, § 6-2 første ledd, som gir revisor plikt til å gi opplysning til medlem av styret, når vedkommende krever opplysninger, og revl. § 6-2 annet ledd, som modererer første ledd ved å si at revisor kan kreve å få gi svar i styremøte.

Kandidaten må vise at han har oversikt over disse lovbestemmelsene. Deretter går oppgaven over i anvendelse av skjønn og sunn fornuft. Det virker som om det det spørres om er ukontroversielt, og det kan tilsi at revisor ikke behøver å være vrien. På den annen side kan revisor lure på hvorfor styreformannen vil ha disse opplysningene, og en forsiktig revisor kan av prinsipielle årsaker alltid velge å gi opplysninger i styremøte og ikke til individuelle styremedlemmer. På dette punktet forventes ikke noen grundig drøftelse, men kandidaten bør ha reist spørsmålet og tatt begrunnet stilling. Selve konklusjonen er av mindre betydning, her er det ikke snakk om rett eller galt.

Spørsmål b)

ABC AS har nylig ansatt en ny medarbeider i regnskapsavdelingen. Det viser seg at regnskapsmedarbeideren og advokat Juritzen er registrerte partnere iht. tidligere lovgivning. Skaper forholdet problemer for EuroAudits stilling som revisor for ABC AS?

Spørsmålet fordrer at kandidaten har en viss innsikt i bestemmelsene i kapittel 4 i revisorloven. Først må kandidaten drøfte om et varamedlem til styret i revisjonsselskapet er "smittebærer" iht. revl. § 4-2. Iht. første ledd kan ingen revisorer i revisjonsselskapet påta seg oppdragsansvaret når et varamedlem i et styrende organ i revisjonsselskapet har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller annet ledd. Advokat Juritzen er med andre ord smittebærer.

Det er ikke Juritzen som har et forhold til den revisjonspliktige, men hans partner. Kandidaten må derfor videre til revl. § 4-2 tredje ledd, som fastslår at ingen kan være ansvarlig revisor når personer som nevnt i første ledd (f eks. Juritzen) har nærstående som nevnt i opplistingen av nærstående i § 4-1 fjerde ledd nr. 1-3, når de står i et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 annet ledd nr. 2 til 5. Kandidaten må derfor ta stilling til om en registrert partner etter tidligere lovgivning blir å likestille med ektefelle/samboer. De fleste vil sannsynligvis anvende fornuften direkte her og konkludere med at det må likestilles. En grundig kandidat, som også har lovsamling med ekteskapsloven med seg på eksamen, vil finne at registrert partnerskap etter tidligere lovgivning er likestilt med ekteskap, jf. ekteskapsloven § 95 første ledd og annet ledd første punktum. Her har vi med andre ord et mulig problem med uavhengighetsreglene i kapittel 4 - Juritzens partner er smittebærer.

Kandidaten må deretter vurdere om det Juritzens partner gjør er uakseptabelt. Han er ansatt som regnskapsmedarbeider hos ABC AS, og det er omfattet av revl. § 4-1 annet ledd nr. 5 ("den som ... deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring").

Konklusjonen blir at forholdet som er beskrevet medfører at EuroAudit AS er inhabilt som revisor for ABC AS, i den forstand at ingen ansvarlig revisor i revisjonsselskapet kan påta seg oppdragsansvaret.

OPPGAVE 3 (ca. 15 %)

Et regnskapsestimat er et anslått pengebeløp i mangel av en nøyaktig måte å måle på, herunder beløp målt til virkelig verdi når det foreligger en usikkerhet knyttet til nøyaktigheten av målingen.

Spørsmål

Redegjør for hvorfor revisor må være særsilt oppmerksom på denne type regnskapsposter og hvordan tilnærmingen til revisjonen skal være. Gi gjerne eksempler.

ISA 540 utdyper hvordan ISA 315, ISA 330 og andre relevante ISA-er skal anvendes ved «Revisjon av regnskapsestimater herunder estimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger».

Hvorfor revisor må være særsilt oppmerksom:

Egenskapene ved et regnskapsestimat omtales i ISA 540 pkt. 2, hvor estimeringsusikkerhet og eksponering for utilsiktet eller utilsiktet manglende objektivitet hos ledelsen trekkes fram som grunnlaget for risikoeksponering, og i ISA 315 pkt. 28b) omtales graden av subjektivitet knyttet til målingen som en risiko som krever spesiell aktsomhet fra revisors side.

Hvordan tilnærmingen skal være:

Slik oppgaven er utformet er det risikovurderingsfasen som minimum må redegjøres for, og følgende forhold bør minimum være omtalt i besvarelsen:

Revisor må starte ved å opparbeide seg en forståelse av

- Det aktuelle rammeverket, herunder kravene som er relevante for regnskapsestimater
- Hvordan ledelsen identifiserer forhold som kan medføre behov for å regnskapsføre eller opplyse om regnskapsestimater i regnskapet, herunder behov for nye estimater eller endringer i eksisterende estimater

- Hvordan ledelsen utarbeider/fastsetter estimatene, inkludert en forståelse av dataene de er basert på
- Tidligere års estimater, fordi de kan være relevante for å identifisere og vurdere estimater i inneværende periodes regnskaper

Deretter må revisor ta stiling til om noen av de regnskapsestimatene som er identifisert med høy estimeringsusikkerhet, medfører særskilte risikoer og må håndteres deretter. Oppgaven spør ikke direkte om selve risikohåndteringsfasen, men det trekker ikke ned om kandidaten også omtaler denne.

Dersom kandidaten eksemplifiserer ved å diskutere ulike typer regnskapsestimater (eksempelvis ukurans- og tapsavsetninger, av- og nedskrivninger, garanti-, pensjons- og andre typer forpliktelser eller betingede utfall) gis pluss for dette.

OPPGAVE 4 (ca. 15 %)

Du er med i revisjonsteamet for selskapet Store tall AS og dere har planlagt og gjennomført revisjonen etter følgende vesentlighetsgrenser:

- | | |
|-------------------------------|------------|
| • Vesentlighet | kr 500.000 |
| • Arbeidsvesentlighet | kr 300.000 |
| • Grense for ubetydelige feil | kr 30.000 |

Ved oppsummeringen av revisjonen har dere avdekket følgende vurderingsuenighet, som ledelsen ikke vil rette: Selskapets kundefordringer er etter revisjonsteamets oppfatning overvurdert med kr 400.000 pga. enkeltstående usikre betalere og generell usikkerhet i fordringsmassen.

Spørsmål a)

Hvilke konsekvenser (om noen) får dette for revisjonsberetningen? Drøft og begrunn.

Med vesentlig forstås iht. ISA 320 pkt. 2 «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon» *feilinformasjon, herunder utelatelser, som enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutninger som treffes av brukerne av regnskapet.*

For selskapet Store tall AS er denne «brukervesentlighetsgrensen» satt til kr 500.000 og vurderingsuenigheten / den sannsynlige overvurderingen av regnskapsposten kundefordringer på kr 400.000 må revisor vurdere iht. ISA 450 «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen» og iht. pkt. 10-11 i denne avgjøre hvorvidt feilen er vesentlig enkeltvis eller samlet sammen med annen faktisk, sannsynlig eller projisert feilinformasjon.

Før revisor vurderer virkningen på regnskapet av ikke-korrigerede feil må revisor revurdere vesentlighetsgrensen fastsatt i planleggingsfasen og bekrefte hvorvidt denne fortsatt er hensiktsmessig, men det er ikke informasjon i oppgaven som tilsier en justering av denne. Da det i spørsmålet ikke er oppgitt andre feil, er det mulig for kandidaten å konkludere med at regnskapet da ikke er vesentlig feil, tross for denne ene betydelige feilen.

Alternativt er det mulig å legge til grunn, - f.eks. pga. omstendighetene rundt feilen, at feilen overstiger arbeidsvesentlighetsgrensen og ledelsens uvilje mot å rette denne, - at det *ikke* kan utelukkes andre uavdekkede feil som vil bringe summen av feil over vesentlighetsgrensen.

I førstnevnte tilfelle vil revisor avgi en umodifisert revisjonsberetning iht. ISA 700, mens revisor basert på sistnevnte vurdering må avgi en revisjonsberetning med forbehold iht. ISA 705 «Modifikasjoner i konklusjonen i revisors beretning».

Spørsmål b)

Forutsett at også selskapets varebeholdning, etter revisors vurdering, ikke er tilstrekkelig nedskrevet for ukurans og følgelig er overvurdert med kr 350.000. Hvilke konsekvenser (om noen) får disse to ikke-korrigerede feilene for revisjonsberetningen? Drøft og begrunn.

Summen av de to feilene kr 750.000 overstiger nå vesentlighetsgrensen, og det er ikke sannsynlig at disse kan utlignes, da de skriver seg fra ulike transaksjons-klasser og kontosaldoer kfr. ISA pkt. A14. ISA 705 pkt. 5 regulerer da den modifiserte revisjonsberetningens utforming, dvs. om det skal tas forbehold vedr. de to feilene, *eller* om summen av feil er så gjennomgripende at revisor må gi en negativ konklusjon på regnskapet.

Dersom man kommer til at feilene i sum representerer eller kan representerer en betydelig del av regnskapet, skal revisor avgi en negativ konklusjon. Dette er nok den mest nærliggende konklusjon i foreliggende tilfelle, kfr. ISA 705 pkt. 8.

Det kan imidlertid argumenteres for at selv om feilinformasjonen samlet er vesentlig, så er den likevel ikke gjennomgripende for regnskapet og da nøye seg med en konklusjon med forbehold, kfr. ISA 705 pkt. 7a).

Spørsmål c)

Forutsett i tillegg at selskapets leverandørgjeld og varekostnad er overvurdert med kr. 750.000. Har dette konsekvenser for de vurderingene du gjorde under spørsmål b)? Drøft og begrunn.

Feilen som knytter seg til leverandørgjelden kr 750.000 er isolert sett godt over vesentlighetsgrensen og *akkumulert sum* av de tre feilene er 1,5 millioner kroner. Samtidig er utgjør netto resultatvirkning kr 0, da feilene regnskapsmessig har ulik resultatpåvirkning. Vurderingen blir fortsatt om feilinformasjonen er gjennomgripende eller ikke for regnskapet.

Både en modifisert revisjonsberetning som tar forbehold vedrørende alle tre regnskapspostene og en modifisert revisjonsberetning som konkluderer negativt på regnskapet må være akseptable løsninger. Det sentrale er at kandidaten ser og diskuterer problemstillingen.

OPPGAVE 5 (ca. 15 %)

I forbindelse med gjennomført revisjon av årsregnskapet for 2011 for selskapet ABC AS har revisor avdekket følgende forhold knyttet til registrering og dokumentasjon

- Mangelfull dokumentasjon av reisekostnader for ansatte og mangelfulle rutiner for registrering av innberetningspliktige godtgjørelser knyttet til forretningsreiser
- Bokførte opplysninger er rettet ved at posteringer er slettet fra regnskapssystemet
- Selskapet oppbevarer deler av regnskapsmateriale i utlandet uten dispensasjon

Spørsmål

Hvilke konsekvenser vil overnevnte forhold få for utformingen av revisjonsberetningen og eventuell annen rapportering? Utform aktuelle avsnitt i revisjonsberetning for 2011 under hensyn til disse forholdene.

Forholdene omfatter brudd på bokføringsloven og rapporteringsplikten til skatte- og avgiftsmyndighetene og kandidatene bør konkludere med modifisert konklusjon under avsnittet om uttalelser om øvrige forhold, da det dreier seg om vesentlige feil som har betydning for både kontrollspor og beskatningen.

Konklusjonen i revisjonsberetningen knyttet til registrering og dokumentasjon er et særnorsk fenomen, regulert i revisorlovens § 5-6 4. ledd, og følgelig ikke direkte regulert i ISA 705 eller 706 og bare indirekte i ISA 700 pkt. 38-39. Inspirasjon til løsningen kan imidlertid hentes fra eksempelsamlingene til revisors beretning utgitt av revisorforeningen. Det vanligste er nok å konkludere med forbehold, selv om negativ konklusjon om registrering og dokumentasjon kan være mer passende i denne situasjonen.

Kandidaten bør ha beskrevet forholdene og utformet minst en type modifikasjon under avsnittet i revisjonsberetningen om «**Uttalelse om øvrige forhold**». Hvis kandidaten mener det er tilstrekkelig med forbehold, kan formuleringen være:

Konklusjon med forbehold om registrering og dokumentasjon

Det er mangelfull dokumentasjon av reisekostnader for ansatte og mangelfulle rutiner for registrering av innberetningspliktige godtgjørelser knyttet til forretningsreiser. Bokførte opplysninger er rettet ved at posterings er slettet fra regnskapssystemet. Selskapet oppbevarer regnskapsmateriale i utlandet uten dispensasjon.

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendig i henhold til internasjonal standard for attestasjonsoppdrag ISAE 3000 "Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon", mener vi at ledelsen, med unntak av forholdene som er omtalt i avsnittet ovenfor, har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge.

Alternative formuleringer ved negativ konklusjon:

Negativ konklusjon om registrering og dokumentasjon

Det er mangelfull dokumentasjon av reisekostnader for ansatte og mangelfulle rutiner for registrering av innberetningspliktige godtgjørelser knyttet til forretningsreiser. Bokførte opplysninger er rettet ved at posterings er slettet fra regnskapssystemet. Selskapet oppbevarer regnskapsmateriale i utlandet uten dispensasjon.

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendig i henhold til internasjonal standard for attestasjonsoppdrag ISAE 3000 "Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon", mener vi at ledelsen ikke har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge.

Negativ konklusjon om registrering og dokumentasjon

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendig i henhold til internasjonal standard for attestasjonsoppdrag ISAE 3000 "Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon", har vi avdekket mangelfull dokumentasjon av reisekostnader for ansatte og mangelfulle rutiner for registrering av innberetningspliktige godtgjørelser knyttet til forretningsreiser. Bokførte opplysninger er rettet ved at posterings er slettet fra regnskapssystemet og selskapet oppbevarer regnskapsmateriale i utlandet uten dispensasjon.

På grunn av betydningen av forholdene beskrevet ovenfor mener vi at ledelsen ikke har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge.

Det er imidlertid ikke plasseringen av grunnlaget for den negative konklusjonen, men det materielle innholdet som er viktig - nemlig at forholdene er beskrevet og det gir opphav til konklusjonen.

Øvrig rapportering følger av revisorlovens § 5-2 siste ledd nr. 1 og muligens nr. 2, jf. § 5-4, som sier at mangler ved bokføring og dokumentasjon og mangler i intern kontroll skal meddeles ledelsen i selskapet i nummerert brev. SA 3801 pkt. 29 sier også at mangler ved den interne kontrollen knyttet til skatter og avgifter må rapporteres i nummerert brev til foretaket.

De påpekte forhold gjør at revisor ikke kan attestere selskapets næringsoppgave og kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. SA 3801 pkt. 24 og 25.

Revisor må da rapportere årsaken til manglende underskrift til selskapets ledelse i nummerert brev, jf. revl § 5-2 siste ledd nr. 5 og § 5-4.

Revl. § 6-2 fjerde ledd og SA 3801 pkt. 30 pålegger videre revisor å sende kopi av brevet til skattekontoret.