

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON 5/06

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning  
av 1.12. 2005

**onsdag 22. mai 2013**

kl. 09.00 – 15.00

## OPPGAVE 1 (25 %)

### Spørsmål a)

Foreslå totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet for 2012. Begrunn beløpet og svaret.

Brukerne av regnskapet står helt sentralt i begrepet vesentlighet, forklart i ISA 320, punkt 2. *Det som er sentralt her er at aktuelle kjøpere av selskapet er potensielle brukere av årsregnskapet for 2012, mens årsregnskapene for tidligere år trolig har hatt en begrenset brukergruppe i og med at dette er et familieselskap. Inntreden av nye brukere gjør at vi bør legge oss i nederste del av intervallene for de beregnede vesentlighetsbeløpene nedenfor.*

ISA 320 gir ingen beregningsmetoder, kun referanseverdier (beregningsgrunnlag) i punkt A4.

Fire beregningsmetoder som er mye benyttet gir alle samme tall (i 1 000 kr).

|                         | <i>Nedre<br/>grense</i> | <i>Øvre<br/>grense</i> |
|-------------------------|-------------------------|------------------------|
| 0,5- 1 % av omsetning   | 221                     | 441                    |
| 5-10 % av res før skatt | 220                     | 440                    |
| 5-10 % av egenkapitalen | 220                     | 440                    |
| 1-2 % av totalkapitalen | 220                     | 440                    |

Basert på ovennevnte forventes at kandidatene foreslår en vesentlighetsgrensen i intervallet kr 220` - 250.000.

### Spørsmål b)

Foreta en risikovurdering knyttet til innkjøpsområdet, basert på foreliggende opplysninger.

Årsregnskapet for 2012 vil være helt sentralt når potensielle kjøpere av selskapet skal foreta en verdsettelse av det og dermed beregne hvilken pris de er villig til å gi for selskapet og pr. aksje. Uavhengig av kjennskap til verdsettelsesmetoder, må det forventes at studentene forstår at jo bedre årsresultatet for 2012 blir, jo bedre pris vil selgerne få pr aksje. Både Agnes og Endre vil derfor ha store interesse av et best

mulig resultat for 2012. Med andre ord er *motivet* for resultatmanipulering i positiv retning til stede, kfr. ISA 240.

Med Agnes som regnskapsansvarlig og Endre som innkjøper har de to eierne også *mulighet* til å foreta slik manipulasjon.

Med både motiv og mulighet er risiko for regnskapsmanipulering til stede og må anses for å være høy. Hvor høy den er avhenger av ekteparet Danielsens integritet. *Iboende risiko* må derfor vurderes til høy.

Ekteparet Danielsens brede arbeidsområder og manglende arbeidsdeling gjør at også *kontrollrisikoen vurderes som høy* og revisjonen baserer seg kun på substanshandlinger.

I henhold til ISA 315 punkt 6 skal risikovurderingshandlingene omfatte analytiske handlinger.

Et stort pluss til de kandidater som foretar slike handlinger og beregninger da tallopplysningene i oppgaven legger til rette for dette. *Bruttofortjenesten* er stabil på 35 % både i 2010 og 2011, mens den øker til 37,3 % i 2012. *Gjennomsnittlig kredittid leverandører* er 20 dager i 2010 og 2011, men den har gått nede på kun 8 dager i 2012. Det kommer også klart fram at *leverandørgjelden er mer enn halvert* i 2012 til tross for at varekostnaden har økt.

Disse analytiske handlingene gir klare signaler om at det har funnet sted manipulering av regnskapet i positiv retning. Den vanligste måten å manipulere regnskapet på innenfor innkjøpsområdet er gjennom feilperiodiseringer, og foreliggende regnskapstall tyder på at det er nettopp det som har funnet sted her. En viktig konklusjon av risikovurderingen er derfor at det må gjennomføres periodiseringskontroller i form av detaljerte substanshandlinger.

Et pluss til de kandidater som bruker revisjonsrisikomodellen til å forklare at med høy iboende risiko og kontrollrisiko må oppdagelsesrisikoen reduseres for å holde revisjonsrisikoen på et ønsket nivå. Og at lav oppdagelsesrisiko oppnås gjennom økt omfang av substanshandlinger.

Oppgaven ber ikke om effekt på revisjonen eller revisjonshandlinger. En del kandidater vil likevel kanskje komme inn på at periodiseringskontroller generelt innebærer å kontrollere at tidspunkt for bokføring samsvarer med tidspunkt for overgang av risiko og kontroll, nærmere definert i NRS (V) Regnskapsføring av inntekt, og i dette tilfellet særlig at (matchende) inngående fakturaer for alle vareinn ganger før nyttår som er tatt med i varelagertellingen, er bokført i 2012.

Oppgaven er begrenset til å foreta en risikovurdering på innkjøpsområdet. Trolig vil det likevel være stor variasjon i mengde og kvalitet på besvarelsene i denne oppgaven.

**Spørsmål c)**

Hvilke konsekvenser kan nevnte forhold ha for din rapportering og din rolle som revisor for AGENDA AS? Begrunn svaret.

**Rapportering**

Når det gjelder effekt på revisjonsberetning bruker ISA 705 i punkt 7b, 9 og 10 ordlyden «den mulige virkningen på regnskapet av eventuell uavdekket regnskapsinformasjon». Det som revisor først og fremst må gjøre her er å forsøke å fastslå denne mulige virkningen. Konsekvens for revisjonsberetning vil bli avhengig om denne virkningen er vesentlig eller gjennomgripende, og er regulert i tabellen i punkt A1 i ISA 705:

| <i>Mulig virkning av uavdekket feilinformasjon</i> | <i>Konsekvens for revisjonsberetning</i> |
|----------------------------------------------------|------------------------------------------|
| Uvesentlig                                         | Normalberetning                          |
| Vesentlig, men ikke gjennomgripende                | Forbehold, punkt, 7b                     |
| Vesentlig og gjennomgripende                       | «Kan ikke uttale seg» pkt 9 og 10        |

Hvorvidt revisor vil konkludere positivt eller negativt (at regnskapet ikke bør fastsettes) i det siste tilfellet er avhengig av ledelsens mulighet og i dette tilfellet særlig vilje til å frembringe et korrekt regnskap.

I dette tilfellet, hvor det foreligger mistanke om bevisst uredelig regnskapsrapportering, vil nok revisor modifisere beretningen, eventuelt bruke dette alternativet som et middel til å få alle kort på bordet, da revisors beretning vil ha stor betydning i den forestående salgsprosessen.

Forholdet ovenfor må tas opp i nummert brev, iht. revl § 5-2, jfr. 5-4, og slik det kreves iht. ISA 705, pkt. 29, jfr. pkt. A25, når revisjonsberetningen modifiseres.

Vi har ingen informasjon om at forholdene beskrevet i oppgaven påvirker revisors underskrift på kontrolloppstilling.

Om revisor skal la være å signere næringsoppgaven må basere seg på en vurdering av forholdet og «den mulige virkning» omtalt ovenfor. Revisors agering er regulert i SA 3801, punkt 20-26. Manglende underskrift skal rapporteres til foretaket i nummert brev (revl § 5-2, jfr. 5-4 og SA 3801, punkt 31), med kopi til skattekontoret (revl § 6-2,4).

**Rolle som revisor**

Her forventes det først og fremst at kandidatene diskuterer revisors rett og plikt til å si fra seg oppdraget iht. revl § 7-1. Selv om forholdene rettes opp og plikt ikke foreligger, vil nok revisors tillit til ekteparet Danielsen være så tynnslett at et videre samarbeid med dem er vanskelig eller uaktuelt slik at revisor derfor benytter seg av retten til å trekke seg. *Men* det kan jo hende at revisor, vel vitende om at nye eiere er

på vei inn, velger å ikke trekke seg, på bakgrunn av at mislighetene var knyttet til ekteparet Danielsen, som etter eierskiftet vil være ute av selskapet.

Dersom revisor velger å trekke seg må det sendes et nummerert brev der det redegjøres for forholdet rundt mislighetene og årsak til fratredelsen (revl § 5-2,4. ledd nr. 6).

Et alternativ for revisor er å avvente revisorskifte som følge av eierskifte. Det må i så fall uansett skrives et nummerert brev om forholdene.

Et pluss til de kandidater som kommer inn på revisors plikter som følge av at det foreligger klare indikasjoner på misligheter i form av uredelig regnskapsrapportering. Revisors plikter i denne forbindelse framgår av revl § 5-1 tredje ledd og ISA 240.

I punkt 38 i nevnte ISA går det fram hva revisor skal foreta seg dersom revisor får kjennskap til omstendigheter som følge av feilinformasjon som skyldes misligheter eller mistanke om misligheter, og som reiser tvil om revisors mulighet til å fortsette revisjonsoppdraget. Revisor skal vurdere om det foreligger plikt til å rapportere forholdet til generalforsamling eller regulerende myndigheter og om det er riktig å trekke seg. Dersom revisor trekker seg skal fratredelsen og dens årsak diskuteres med ledelsen. Revisor må også vurdere om fratredelsen og dens årsak skal rapporteres til generalforsamling eller regulerende myndighet. Meldeplikten til Finanstilsynet i revl § 7-1, 4. ledd, siste setning gjelder i følge en uttalelse fra Finanstilsynet kun foretak av allmenn interesse, men revisor kan underrette politiet iht. revl § 6-1, 4. ledd, 2. setning.

## OPPGAVE 2 (20 %)

### Spørsmål a)

Forklar formålet med å teste den beskrevne kontrollhandlingen og hva testen består i.

*Kandidaten må få frem at hensikten med test av en intern kontrollhandling er å få bekreftet eller avkreftet en antakelse om lav kontrollrisiko. I dette tilfellet gjelder det kontrollrisikoen knyttet til gyldighet og nøyaktighet (og muligens periodiseringen) av reisekostnadene.*

Det kontrolleres at reiseregningene i utvalget er signert for kontroll av kontorsjefen, dvs. kontroll av dokumentasjon av utførelsen av kontrollhandlingen. Dessuten må revisor forvisse seg om kvaliteten av den interne kontrollhandlingen. I den forbindelse vil revisor etterprøve den interne kontrollen, ved å gjennomføre en detaljert kontroll av de utvalgte reiseregningene. Dessuten kan/bør revisor observere hvordan kontrollen utføres / intervjuere kontorsjefen eller andre som har kunnskap om det om hvordan kontrollen utføres.

Referanse: Diverse punkter i ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer*. Det kreves ikke detaljerte henvisninger i besvarelsen, det viktigste er at kandidaten får frem de viktigste poengene.

**Spørsmål b)**

Forklar formålet med den beskrevne substanshandlingen og hva kontrollen består i.

*Kandidaten må få frem at hensikten med en substanshandling er å få bekreftet at påstand(er) om en regnskapsopplysning er uten vesentlig feil. I dette tilfellet gjelder det først og fremst gyldighet, nøyaktighet og periodisering av reisekostnadene.*

Det kontrolleres at reiseregningene i utvalget gjelder reiser i forretningsøyemed, at alle poster på reiseregningen er dokumentert med kvitteringer og bilag (i den grad dette er krevet), at diettsatser etc. er i tråd med selskapets retningslinjer, at reiseregningene er aritmetisk korrekte og at de er registrert i regnskapet i korrekt periode (i det minste i korrekt regnskapsår). Det er en fordel om kandidaten også nevner at det kontrolleres at relevante data er korrekt registrert på personkonto for den som har foretatt reisen - dette er av viktighet for lønns- og trekkoppgaven og derved for revisors attestasjon av kontrolloppstillingen.

Referanse: Diverse punkter i ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer*. Det kreves ikke detaljerte henvisninger i besvarelsen, det viktigste er at kandidaten får frem de viktigste poengene.

**Spørsmål c)**

Kan testen av den interne kontrollhandlingen og den detaljerte kontrollen av reiseregningene utføres på samme utvalg, eller må det trekkes forskjellig utvalg for de to revisjonshandlingene? Grunngi svaret.

*Kandidaten må få frem at man ved test av en kontroll som gjennomføres for alle transaksjoner i en populasjon må trekke utvalget slik at det er mulig å projisere resultatet av testen over på hele populasjonen. Det krever at utvalget er representativt (eller tilnærmet representativt). ISA-en aksepterer to utvelgelsesmetoder: Tilfeldig utvelgelse (best) eller systematisk utvelgelse (krever forsiktighet mht. eventuelle sykliske særegenheter i populasjonen). Kandidaten bør ha referert til ulike punkter i ISA 530 *Stikkprøver i revisjon**

*Ved kontroll av gyldighet, nøyaktighet og periodisering av reisekostnadene vil revisor kontrollere størst mulig del av den registrerte kostnaden med minst mulig arbeid. Da er tilfeldig utvelgelse ikke hensiktsmessig. I stedet setter revisor skjønnsmessig en beløpsgrense og kontrollerer alle transaksjoner med registrert beløp høyere enn beløpsgrensen. I tillegg vil revisor muligens velge ut andre særskilte transaksjoner, f.eks. reiseregninger fra personer som har foretatt særlig mange reiser*

og reiseregninger fra den som kontrollerer reiseregningene (kontorsjefen). Avhengig av hvor mye av totale reisekostnader som blir dekket med et slikt utvalg, kan revisor finne det nødvendig å kontrollere et mindre, tilfeldig utvalg av reiseregninger som er registrert med beløp under beløpsgrensen.

Konklusjonen er at det er nødvendig å trekke forskjellig utvalg for de to revisjonshandlingene.

### OPPGAVE 3 (25 %)

#### Spørsmål a)

- Foreslå revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for resultatposten lønnskostnader i årsregnskapet.
- For hver foreslått revisjonshandling, angi de påstander handlingen er rettet mot.

Det kan forutsettes velfungerende intern kontroll ved besvarelse av dette spørsmålet.

Kandidaten bør se at populasjonen lønnskostnader her er svært forskjellige, og at angrepsvinkel for bør splittes hva gjelder timelønnede og fastlønnede.

For fastlønnede bør kandidaten i stor grad fokusere på en *analytisk tilnærming*.

Antall ansatte er relativt stabilt de senere årene, og det er ikke informasjon som tilsier betydelige svingninger på fast lønn til de ansatte. Her bør det være mulig å gjennomføre en analyse med høyt presisjonsnivå, gjennom å ta utgangspunktet i enten total fastlønn for fjoråret eller de to siste årene. Det må selvsagt justeres for lønnsjusteringer og de endringer som har vært med antall årsverk. Kandidaten bør foreslå konkrete handlinger for å underbygge forventningen til fast lønn i analysen; f. eks intervju av ledelse og lønningsansvarlig i selskapet. Videre bør revisor innhente underbyggende dokumentasjon for uttalelsene: Lønnsbrev / ansettelsesavtaler til et utvalg ansatte, nye ansettelseskontrakter og eventuelt ansattlister fra personalsjef (for å kontrollere at antall årsverk / ansatte er i tråd med hva ledelsen oppgir). Kandidaten bør få frem poenget med at den analytiske handlingen står betydelig sterkere med underbyggende dokumentasjon, i tillegg til kun uttalelser fra selskapets ledelse og/eller lønningsansvarlig.

Handlingen vil underbygge både *fullstendighet*, *gyldighet* og *nøyaktighet*.

For timelønnede vil det i mange tilfeller ikke være hensiktsmessig med tilsvarende analytisk handling. Kostnaden vil i noen grad kunne korrelere med omsetning, men det er trolig for mange faktorer som påvirker utviklingen: Komplekse prosjekter (f. eks bygging av forretningsbygg) kan gi tapsprosjekter som varierer betydelig fra et år til et annet og dermed skape for mye støy i en eventuell analyse av forholdstall mellom omsetning og timelønn. Kandidaten bør i stedet foreslå å bygge på *selskapets beskrevne kontroll* knyttet til godkjenningsrutiner av timelistene. Det bør foreslås å trekke et representativt utvalg for å teste kontrollen. Kandidaten bør opplyse om at hele perioden må ha lik sannsynlighet for å bli trukket ut. Man kan også vurdere

stratifisering hvis det er enkelte perioder med høyere risikoer (sommerferier), ved at man f. eks tester et betydelig utvalg i en slik periode. Det forventes ikke at kandidaten i stor grad går inn på dette, men evt. slik vurdering må honoreres. Kandidater som angir at bruk av statistiske verktøy for å trekke et tilstrekkelig utvalg er aktuelt bør honoreres.

Handlingen vil underbygge gyldighet av kostnader relatert til timelønn.

Aktuell handling rettet mot både fastlønnede og timelønnede vil være *etterprøving* av endringer knyttet til faste data i løpet av året. Hvem har gjort endringer i lønssystemet, og hvilke endringer er gjort?

Ref. oppgaveteksten om velfungerende intern kontroll forventes *et internt kontrolltiltak hos selskapet hvor noen i ledelsen løpende må godkjenne endringer av faste data i lønssystemet* (og begrensede tilganger til å gjøre endringer).

*Aktuelle handlinger er enten å teste at kontrollen faktisk har vært utført gjennom året. Men det kan også foreslås kun substanshandlinger:* Etterprøve at det finnes arbeidsavtaler på eventuelt nye ansatte som er lagt inn i lønssystemet og/eller gjøre konkrete handlinger for å verifisere at endrede kontonummer på eksisterende ansatte faktisk er korrekt (f. eks ikke endret tilbake etter en kort periode).

Eventuelle handlinger her retter seg mot *gyldighet* av lønnskostnader. Handlingen vil også være rettet mot å avdekke faktiske *misligheter* utført i løpet av året.

Øvrige handlinger som er aktuelle å foreslå vil være test av enkelte timelister i perioden før og etter årsslutt mht. korrekt *periodisering*.

Det bør også foreslås konkrete handlinger mot øvrige lønnskostnader som naturalytelser og bonuser. *Substanshandling*, i form av kontroll mot underliggende dokumentasjon som ansettelseskontrakter, er relevant å foreslå. Utvalgsstørrelser kan med fordel kommenteres, men dette vil igjen kreve forutsetninger som tas av kandidaten i forhold til hvor mange som har ulike naturalytelser og bonuser.

Det forventes ikke at kandidaten, basert på informasjonen angitt i oppgaven, skal foreslå en fullstendig og detaljert revisjonsplan. Det viktige er at kandidaten forstår at man må stratifisere populasjonen i slike tilfeller, og at ulik tilnærming / handlinger her vil være hensiktsmessig.

#### **Spørsmål b)**

**Har bonusmodellen noen påvirkning for revisors generelle risikovurdering og angrepsvinkel (spørsmålet gjelder revisjon av alle områder og ikke bare lønnsområdet)?**

Trinnvis bonusordning til selskapets ledelse som beskrevet i oppgaveteksten vil påvirke revisors risikovurdering og angrepsvinkel på revisjonen i relativt stor grad. Det forventes at kandidaten henviser til ISA 240, samt omtaler at ledelsen er i en unik posisjon til å gjøre regnskapsmessige tilpasninger. Kandidaten kan med fordel omtale mislighetstriangelet, og peke på at ledelsen både har et betydelig økonomisk incentiv samt mulighet for å gjøre tilpasninger.

*Kandidaten kan med fordel illustrere at ulike økonomiske scenarioer hos XY AS vil kunne gi ulik risiko: Har selskapet et dårlig år kan ledelsen være tjent med å presentere enda svakere årsregnskap for å kunne løse opp (de for høye) reservene til neste år. I motsatt fall, ved et svært godt år for selskapet vil ledelsen ha incentiv for å trekke resultatet ned til 6 % over budsjett ved å flytte inntekter til neste år og/eller øke årets kostnader (ved å bygge opp reserver knyttet til estimatposter som kundefordringer, varelager, pensjoner etc.). Det kan også tenkes at et presentert regnskap hvor de finansielle resultatene er rett i overkant av tersklene angitt for bonusordringene har motsatt risiko: At inntekter ikke er reelle og/eller at kostnader er skyvet frem til neste periode.*

Det forventes ikke at kandidaten, basert på informasjon i oppgaven, skal foreslå konkrete revisjonshandlinger. En overordnet vurdering av forholdet er tilstrekkelig, men kandidaten bør påpeke at inntekter vil være området hvor risikoen er størst jf. ISA 240 samt hvilken type virksomhet selskapet driver med (løpende avregning gir rom for betydelig skjønnsmessig utøvelse).

**Spørsmål c)**

**Hvordan påvirker forholdet revisors rapportering?**

Kandidaten bør relativt raskt slå fast at forholdet *ikke medfører noen konsekvens for revisjonsberetningen.*

Kandidaten forventes å henvise til SA 3801 og den lavere vesentlighetsgrensen som er gjeldende på området for skatt og avgifter og som begrunner revisors attestasjonsplikt mht. foretakets næringsoppgave og kontrolloppstilling

Det forventes ikke en betydelig drøftelse på hvorvidt beløpet er vesentlig nok for å påvirke revisors attestasjon på kontrolloppstillingen; Faktum synes å være relativt klart, og det bør ikke være betydelig med tvil om at manglende innberetning overstiger hva skattemyndighetene vil anse for å være vesentlig. Kandidaten bør konkludere med at revisor ikke kan attestere XY AS kontrolloppstilling for året.

Kandidaten forventes også å omtale revisors plikt til å sende nummerert brev jf. revl. § 5-4, samt kopi av brevet til Skattekontoret med beskrivelse av faktum og forklaring til manglende attestasjon iht. samme lovs § 6-2 5.ledd.

Kandidater som også bemerker at det ikke kan stå øvrige selskapsspesifikke forhold (i så fall: brudd på taushetsplikt) på kopi av nummerert brev som sendes Skattekontoret bør honoreres ekstra for dette (selv om oppgaven ikke direkte spør om dette). Skal det tas opp flere forhold i et nummerert brev må det altså sendes to separate brev til selskapet styre / ledelse, evt. så må avsnittet som begrunner manglende attestasjon, sendes som særskilt utdrag av brevet.

#### OPPGAVE 4 (10 %)

##### Spørsmål

Kan revisor Hake motta denne rabatten? Drøft, og begrunn svaret.

Oppgaven omhandler både tilsynelatende og virkelig uavhengighet.

En slik rabatt må drøftes i lys av revl. § 1-2 og § 4-1 1.ledd i tillegg til DnRs regler om etikk.

En slik rabatt vil kunne «svekke revisors uavhengighet eller objektivitet» (revl. §4-1 1.ledd), og være en «trussel mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene» (DnRs regler om etikk pkt. 100.5).

Etikkreglene bygger på at revisor skal identifisere truslene og iverksette forholdsregler som reduserer disse truslene til et akseptabelt nivå. (DnRs regler om etikk kap. 290).

Momentet at revisor selv opplever dette stas ved at han «er en del av gjengen» medfører at han selv bør være ekstra forsiktig for å opprettholde virkelig uavhengighet.

Tilsynelatende uavhengighet må vurderes «i lys av hva en rimelig og opplyst tredjepart som har kjennskap til alle relevante opplysninger, med rimelig grunn kan oppfatte som uakseptabelt» (DnRs regler om etikk pkt. 290.9).

Dersom Hake mottar større rabatter enn det hvilken som helst annen bilkjøper kan oppnå vil det være en trussel. Det er derfor rimelig å vurdere hele rabattordningen som en trussel mot uavhengigheten. Alle bilkunder får antagelig ikke samme tilbud, men bare «de rette folka».

Besvarelsen kan inneholde forslag til å redusere trusselen til et akseptabelt nivå, men det skal vel noe til for å finne slike tiltak.

Besvarelsen kan inneholde drøftelse av DnRs regler om etikk kap. 260 Gaver og andre oppmerksomheter. Dersom Hake mottar større rabatter enn hva andre bilkjøpere kan oppnå vil det være et gaveelement. I dette tilfelle vil en slik rabatt ikke være «klart ubetydelig» og rabatten skal ikke godtas (pkt. 260.3). Hake kan derfor ikke motta større rabatt enn han ville fått dersom han ikke var revisor for selskapet uten å måtte frasi seg revisjonsoppdraget.

Konklusjon: Det er uakseptabelt for Hake å motta en rabattstørrelse som det kan stilles spørsmål ved om han ville fått dersom han ikke var revisor.

Drøftelsen og begrunnelsen i besvarelsen bør være mer avgjørende enn konkret standpunkt.

## OPPGAVE 5 (20 %)

### Spørsmål a)

Redegjør for hvilke forhold Probitas må vurdere og hvilke opplysninger de må innhente før de kan avgi villighetserklæring til foretaket.

Spørsmålet gjelder en ordinær oppdragsvurdering. Kandidaten bør ha referert til relevante bestemmelser i revisorloven og hvitvaskingsloven, og kan også ha referert til ISA 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget*.

Oppdragsvurdering går ut på om revisor kan og om han ønsker å påta seg et oppdrag. Revisor må vurdere sin **uavhengighet** (revisorloven kapittel 4 og DnRs regler om etikk, hvis han er medlem av DnR), sin **kompetanse** (formalkompetanse, realkompetanse) og **kapasitet** (mulighet til å gjennomføre revisjon iht. god revisjonsskikk innen avtalte og lovpålagte tidsfrister). Revl. § 7-1 første ledd krever at revisor **forespør revisor Mikkelsen** om det er grunn til ikke å påta seg revisjonsoppdraget. Iht. hvitvaskingsloven § 5 må revisor foreta en **identitetskontroll** ved etablering av kundeforholdet. Ifølge hvitvaskingsforskriftens § 7 er det i dette tilfellet tilstrekkelig med fremleggelse av en firmaattest som ikke er eldre enn tre måneder.

### Spørsmål b)

Hvilken mulighet har Probitas nå til å bli løst fra revisjonsoppdraget i Pubdrift med virkning for revisjonen av årsregnskapet for 2013? Redegjør for rettsgrunnlaget og fremgangsmåten.

Kandidaten bør ta utgangspunkt i revl. § 7-1 annet ledd, som gir revisor rett til å fratre et revisjonsoppdrag når det foreligger andre "særlige grunner". At Pubdrift ikke velger ny revisor når de i god tid før ordinær generalforsamling anmodes om det, antas å utgjøre en "særlig grunn". Hvis ikke, ville en klient kunne beholde en revisor i evig tid mot dennes ønske.

Fremgangsmåten er at Probitas gir Pubdrift et rimelig varsel om at de kommer til å fratre. Hensikten er at klienten skal ha en realistisk mulighet til å få valgt ny revisor før nåværende revisor fratrer, for å unngå brudd i kontinuiteten. Det tilsier en frist på minst ca. 3 uker.

Når fristen er ute, fratrer Probitas og melder sin fratreden til Foretaksregisteret, jf. § 7-1 fjerde ledd første punktum.

Revl. § 5-2 siste ledd nr. 6 krever at Probitas melder årsaken til sin fratreden i nummerert brev til styret i Pubdrift. Det er naturlig at varsel om fratreden og melding om årsaken skjer i samme brev, men loven sier ikke noe om dette.

Det kan tenkes at en kandidat hevder at revisor må melde årsaken til fratreden til Finanstilsynet, med referanse til revl. § 7-1 siste ledd siste punktum. Iht. loven er dette korrekt, men Finanstilsynet har uttalt (uten å ha myndighet til å bestemme det) at

regelen bare gjelder når klientforetaket er av "allmenn interesse". Kandidaten er neppe å bebreide for ikke å kjenne uttalelsen fra Finanstilsynet. En kandidat som ikke berører emnet er heller ikke å bebreide.

**Spørsmål c)**

Hvilken revisor skal avgi revisjonsberetning på Nimbus' årsregnskap for 2012?  
Grunngi svaret.

Spørsmålet er ikke av de vanskeligste, men erfaringen viser at det hersker en del forvirring blant studentene. *Det er alltid den revisor som er valgt revisor i selskapet på den generalforsamlingen der siste årsregnskap skal fastsettes som skal avgi revisjonsberetning på siste årsregnskap.* Det vil i dette tilfellet si at det er den revisoren som ble valgt som Nimbus' revisor på den ekstraordinære generalforsamlingen 30. april 2013 som skal avgi revisjonsberetning på 2012-regnskapet, som skal fastsettes på ordinær generalforsamling 20. juni 2013. Dette gir selvsagt revisjonsmessige utfordringer, som ligger utenfor oppgaven å ta stilling til.

**Spørsmål d)**

Utløser valget av ny revisor i Nimbus noen særskilt rapporteringsplikt for Probitas?

(Se også veiledningen til spm. a) over). Kandidaten må ha oppfattet at Nimbus, som forsikringsselskap, kommer inn under definisjonen av "foretak av allmenn interesse" i revl. § 5a-1. Det medfører at Probitas får en plikt til å sende Finanstilsynet en begrunnelse for opphøret av revisjonsoppdraget. Årsaken er at valget av ny revisor skjedde på en ekstraordinær generalforsamling, noe som av lovgiverne er tolket som "før utløpet av tjenestetiden".