

SENSORVEILEDNING

TIL

EKSAMEN I REVISJON

i henhold til rammeplan for treårig revisorutdanning av 1.12.2005
(20 studiepoeng)

OG

i henhold til Forskrift om rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon 27.6.12/15.07.13
og nasjonale retningslinjer fra Universitets- og høgskolerådet
(15 studiepoeng)

onsdag 16. desember 2015

kl. 09.00 – 15.00

Evt. spørsmål og kommentarer kan rettes til:

Tonny Stenheim – tonny.stenheim@bi.no

Geir Haaland – geir.haaland@uia.no

OPPGAVE 1 (ca. 20 %)

Spørsmål a)

Regnskapsteknisk bistand for en revisjonskunde er i forskrift til revisorloven § 4-3 positivt omtalt som *ikke* å regnes som habilitetsberøvende rådgivning. Dvs. at man som valgt revisor kan bekrefte både årsregnskap og bistå ved utarbeidelsen av årsregnskap og ligningspapirer, såfremt man ikke deltar ved *vurderingen* av regnskapspostene, jfr. lovens § 4-1 2. ledd pkt. 5.

Spørsmål b)

Bekreftelser av kapitalforhøyelser er tilsvarende en revisoroppgave som ikke kommer i konflikt med uavhengighetsreglene, men som tvert imot er en forutsetning for å få registrert kapitalforhøyelsen, og som normalt utføres av selskapets valgte revisor, kfr. asl. § 10-9 og foretaksregisterlovens § 4-4, samt SA 3802 pkt. 27 flg.

Spørsmål c)

Revisor bør være varsom med å delta i møter med enkeltinteressenter ut fra generelle uavhengighetsbetraktninger og spesifikke uavhengighetstrusler, selv om det åpnes for dette i revisorloven § 6-1 1. ledd, når selskapet (ved styret eller daglig leder) «har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde».

Spørsmål d)

Som selskapets valgte revisor kan man iht. revisorloven § 4-1 2. ledd pkt. 5 ikke delta ved *vurderingen* av regnskapspostene, eller utfører tjenester som faller inn under den revisjonspliktiges *egne ledelses og kontrolloppgaver* jfr. § 4-5 og forskriften §§ 4-4 og 4-5. Følgelig kan man ikke verdsette selskapets egenkapital eller verdi, da dette indirekte omfatter vurdering av regnskapsposter, og må si nei til forespørselen.

OPPGAVE 2 (ca. 15 %)

Oppgaven har til hensikt å teste studentenes forståelse av vesentlighetsbegrepet og bruken av dette. Det kan være naturlig å begynne med hva som menes med vesentlighet i revisjon (jfr. ISA 320). Fastsettelsen av hva som anses som vesentlighet skjer i stor grad på grunnlag av revisors profesjonelle skjønn. Revisor må gjøre antagelser om hvordan feilinformasjon og utelatelser i regnskapet påvirker beslutningene til regnskapsbrukerne som legger regnskapsinformasjonen til grunn for sine beslutninger. Forskjeller i vurderingen av hva som anses som vesentlig kan skyldes mange forhold (denne listen er ikke nødvendigvis uttømmende):

- Revisorer kan ha ulik forståelse av hvem som er sentrale regnskapsbrukere, deres beslutninger og hvordan feilinformasjon eller utelatelser i regnskapet påvirker deres beslutninger.
- Revisorer kan benytte ulike metoder og beregninger (målegrunnlag f.eks. salgsinntekter eller årsresultat, og ulike proSENTSATser) ved fastsettelse av hva som er vesentlig. Valg og bruken av disse metodene kan påvirkes av virksomhetens art, stabiliteten i målegrunnlagene over tid osv.
- Revisorer kan justere vesentlighetsgrensene ulikt avhengig av hvordan revisorer benytter og vektlegger kvalitative faktorer for vesentlighet.
- Revisorer kan vurdere arbeidsvesentlighet ulikt og kan i ulik grad og etter ulike metoder fordele arbeidsvesentlighet på saldokontorer og transaksjonsklasser.
- Revisorer kan justere vesentlighetsgrensen ulikt ved gjennomføring av revisjonen, for eksempel fordi ny informasjon tolkes ulikt.

Det kan også oppstå forskjeller ved at revisor bruker vesentlighetsbegrepet feil og/eller utøver dårlig profesjonelt skjønn eller at skjønnfastsettelsen er av ulik kvalitet.

OPPGAVE 3 (ca. 35 %)

Ved besvarelse av dette delspørsmålet er det forventet at studentene skal kunne knytte revisjonsteori (revisjonsrisikomodellen og elementene i denne) opp mot hvordan revisor kan opparbeide seg en forståelse av *rutiner og kontrollaktiviter* for salg- og varekjøpsområdet.

For risikoelementene er det naturlig å vise til ISA 200, og for risikovurdering og risikohåndtering til ISA 315 og ISA 330.

Det er spesielt relevant å knytte beskrivelsen opp mot revisors vurdering av kontrollrisikoen og det vil også være naturlig å redegjøre for hvorfor en forståelse og vurdering av rutiner og kontrollaktiviter er sentralt i revisor arbeid i denne sammenheng.

Besvarelsen bør få fram at revisors kartlegging og forståelse av enhetens interne rutiner og interne kontroll ender ut i en vurdering av kontrollrisikoen, som sammen med den iboende risikoen, utgjør forekomstrisikoen, i ISA-ene benevnt anslått risiko for vesentlige feil.

Revisors kartlegging og vurdering gir imidlertid *ikke* revisor grunnlag for å avgjøre om rutiner og interne kontroller faktisk er utført og har virket som beskrevet, med mindre det finnes en automatisering som sørger for en ensartet utførelse av kontrollene. Revisors utgangspunkt må derfor være at kontrollrisikoen er høy selv om kartlegging og vurdering viser at rutiner og interne kontroller er tilsynelatende gode. For å kunne planlegge revisjonen utfra en antagelse (hypotese) om at risikoen er lavere enn høy, må revisor forsikre seg om at rutinene er fulgt, og at de interne kontrollene har virket tilfredsstillende gjennom perioden (test av kontroller). Hvis revisor konkluderer med at kontrollrisikoen er

lav, vil revisor kunne utføre mer begrensede substanshandlinger og likevel kunne ende opp med en akseptabel revisjonsrisiko.

En god besvarelse vil understreke at et enhetens interne kontroll, og dermed kontrollrisiko og også anslått risiko for vesentlige feil før substanshandlinger, ikke bare omfatter kontrollaktiviteter i rutine, men også kontrollmiljøet, enhetens risikovurderingsprosess, informasjonssystemet og kommunikasjon, samt overvåkning av kontroller (jfr. ISA 315 pkt. 14 flg.) og at kontrollrisikoen fastsettes ut fra en samlet vurdering av alle elementene.

Revisor må, som første ledd i forståelsen, skaffe seg en oversikt over hvilke transaksjonstyper som er sentrale på salgs- og innkjøpsområdet. Revisor må deretter skaffe seg innsikt i hvilke regnskapsregisteringer som finner sted, hvilke dokumenter som underbygger registreringen, hvordan bilagene konteres og registreres og eventuelle andre aktiviteter som har betydning for regnskapsføringen. Revisor benytter seg her av de revisjonshandlingene som er mest naturlig å bruke i en informasjonshentingsfase forespørsel, observasjon, inspeksjon eller sporing, kfr. ISA 315 13 kfr. A73-74.

Revisors kartlegging og bekreftelse omfatter intervjuer med personer i ledelsen og andre ansatte som har ansvar for utførelsen av eller som selv utfører aktiviteter og kontrollhandlinger som har relevans for salgs- og innkjøpsområdet. En enhet vil gjerne sitte med en del skiftelig dokumentasjon mv. av rutine og kontrollene i form av systemkart, jobb/rutinebeskrivelser/instruksjoner, manualer mv. Revisor vil kunne ha stor nytte i å lese slik skriftlig dokumentasjon ved opparbeidelse av en forståelse av interne rutiner og kontroller. Revisor må også skaffe seg innsikt i enhetens IT-system og dets betydning for det som rapporteres av regnskapsinformasjon på salgs- og innkjøpsområdet. I mange tilfeller vil det være naturlig å følge transaksjonen fra start til slutt (vugge-grav-test). Dette kan bestå i at revisor velger ut et mindre antall salgstransaksjoner (eller innkjøpstransaksjoner) og følger transaksjonene gjennom systemet fra der de oppstår (start/vugge), via bilag og annen dokumentasjon til alle relevante kontrollhandlinger og all bearbeiding i regnskapssystemet, frem til bilag og annen dokumentasjon arkiveres (slutt/grav).

Det er viktig å bemerke at revisors vugge-grav-test ikke er ment å danne grunnlag for at revisor kan konkludere når det gjelder kontrollrisikoen. Det betyr at revisor ikke nødvendigvis bestreber seg på å gjøre utvalget av de transaksjoner som velges, representativt for populasjonen av transaksjoner på salgs- og innkjøpsområdet.

Spørsmål b)

I besvarelsen av dette delspørsmålet skal kandidaten redegjøre for sitt strategivalg og utforming og gjennomføring av eventuelle test av kontroller og detaljerte substanshandlinger for revisjon av salgssinntekter, varekostnad og leverandørgjeld.

Revisjonsstrategi (angrepsvinkel)

I oppgaveteksten er det beskrevet to ulike interne kontroller. Før revisor gjennomfører en

test av disse interne kontrollene, må han ta en vurdering av om disse kontrollene er hensiktsmessig utformet i forhold til den risikoen som de er ment å redusere og om det kan være hensiktsmessig for revisor ved videre planlegging og gjennomføring av substanskontroller for salgsinntekter, varekostnad og leverandørgjeld å bygge på disse interne kontrollene.

Den ene interne kontrollen gjelder avvik mellom faktisk dekningsbidrag og forventet dekningsbidrag for gjennomførte salg, mens den andre interne kontrollen gjelder avvik mellom registrert leverandørgjeld og mottatt kontoutdrag. Begge kontrollene er manuelle kontroller (til forskjell fra automatiserte kontroller).

Det må kunne forventes at kandidaten konkluderer med at begge disse kontrollene er egnet for testing for å få ned antagelsen om kontrollrisikoen til lavere enn høy.

Utforming og gjennomføring av test av kontroller

Den interne kontrollen av dekningsbidrag gjennomføres ukentlig dvs. det skal være gjennomført 52 slike kontroller i løpet av et regnskapsår på 12 måneder. En hensiktsmessig utvalgsstørrelse for test av denne kontrollen kan være 5-10 utførte kontroller. Test av kontrollen kan gjennomføres slik at det foretas en gjennomgang av om 1) regnskapsmedarbeider har signert for utført kontroll og 2) om avdekkede avvik mellom faktisk og forventet dekningsbidrag er fulgt opp, konkludert og dokumentert.

Den interne kontrollen av leverandørgjeld gjennomføres månedlig dvs. at det skal være gjennomført 12 slike kontroller i løpet av et regnskapsår på 12 måneder. En hensiktsmessig utvalgsstørrelse for test av denne kontrollen kan være 2-3 utførte kontroller. Det bør uansett utføres mer enn bare en test av utført kontroll. Test av kontrollen kan gjennomføres slik at det foretas en gjennomgang av om 1) det er signert for utført kontroll og 2) om avdekkede avvik er fulgt opp, konkludert og dokumentert.

Hensikten med test av disse kontrollene er å bekrefte eller forkaste revisors antagelse (hypotese) om lav (eller middels) kontrollrisiko for salgsinntekter, varekostnad og leverandørgjeld. Hvis revisor får bekreftet antatt lav kontrollrisiko, kan han legge til grunn noe høyere oppdagelsesrisiko ved planlegging og gjennomføring av substanshandlinger og likevel ende opp med en tilstrekkelig lav revisjonsrisiko. Det betyr at revisor kan begrense grundigheten i substanshandlingene rettet mot gyldighet (debetpost), fullstendighet (kreditpost) og nøyaktighet.

Utforming av substanshandlinger

Det foreligger ikke spesifikke krav i revisorloven og tilhørende forskrift eller i revisjonsstandardene (ISA-standardene) som regulerer revisjon av salgsinntektene, varekostnad eller leverandørgjeld. Ifølge ISA 315 punkt A124 må følgende påstander vedrørende en regnskapspost bekreftes:

- Gyldighet: De registrerte salgstransaksjonene har skjedd og gjelder den aktuelle enheten (Lisensleverandøren).

- Fullstendighet: Alle salgstransaksjonene som skulle vært registrert, er faktisk registrert.
- Nøyaktighet: Beløp og andre registrerte data som gjelder salgstransaksjonene er riktig registrert i henhold til grunnlaget.
- Periodisering: Alle salgstransaksjoner er registrert i riktig regnskapsperiode.
- Klassifisering: Alle salgstransaksjoner er registrert på riktige kontoer.

Det er vanlig at revisjonen av kreditposter innrettes slik at de bekrefter fullstendighet, mens gyldighet blir bekreftet indirekte gjennom revisjonen for øvrig. Når det gjelder klassifiseringen, kontrolleres dette for regnskapet totalt sett ved slutten av revisjonen.

I det følgende er det beskrevet substanshandlinger for salgsinntekter. Liknende substanshandlinger, vil også kunne ha relevans for testing av varekostnad og leverandørgjeld. Når det gjelder varekostnad (debetpost), innrettes revisjonen slik at det gjerne testes for gyldighet fremfor fullstendighet. Når det gjelder leverandørgjeld, vil derimot revisjonen gjerne innrettes slik at det testes for fullstendighet fremfor eksistens.

Det er viktig at det kommer fram av besvarelsen at innhold og omfang av substanshandlinger vil avhenge av resultatet av test av interne kontroller.

Da oppgaven er omfattende kan det imidlertid ikke forventes mer en stikkordsmessig framstilling av innholdet i handlingene.

Substanshandlinger innrettet mot *fullstendighet*:

Analytisk kontroll:

- Sammenligning av faktisk dekningsbidrag mot forventet dekningsbidrag (på månedsbasis). Sammenligning mot faktisk dekningsbidrag forrige regnskapsår (på månedsbasis).

Detaljert kontroll:

- For et utvalg av tildelte lisensnøkler, sjekk mot registrert faktura i regnskapet.
- Innhent bekreftelser fra kunder (saldoforespørsler). Bør koordineres med bekreftelse av eksistens for kundefordringer.

Substanshandlinger innrettet mot *nøyaktighet*:

Analytisk kontroll:

- Samme som for fullstendighet. Vesentlig unøyaktighet vil gi utslag i analysene.

Detaljert kontroll:

- For et utvalg salgsfakturaer/innkjøpsfakturaer, sjekk pris, utregning, merverdiavgifts behandling mv. Hvis det foreligger særskilte avtaler mv., må dette også sjekkes.

Substanshandling innrettet mot *periodisering*:

Analytisk kontroll:

- Samme som for fullstendighet. Vesentlig feilperiodisering vil gi utslag i analysene.

Detaljert kontroll:

- For en periode før og etter balansedagen, sammenhold vesentlige salgsfakturaer med tilhørende tildeling av lisensnøkkel. Påse at registreringen av salgsfakturaen er skjedd i samme periode som tildeling av lisensnøkkel. Salget (formidlingstjenesten) anses opptjent når kjøper har mottatt lisensnøkkel.

Substanshandlinger innrettet mot *gyldighet*:

Analytisk kontroll:

- Samme som for fullstendighet. Vesentlig ugyldig salgsinntekt vil gi utslag i analysene.

Detaljert kontroll:

- Innhent bekreftelser fra kunder (saldoforespørsler) og sjekk mot registrert salg i regnskapet (koordinering av kontroll av fullstendighet).
- Sjekk spesielt store kreditposter på salgskontoen i perioden før balansedagen og påse at de representerer gyldig salg.

Spørsmål c)

For at kundefordringer pr. 31.12. skal være korrekte må regnskapsposten være uten vesentlige feil. Dette innebærer at kundefordringene eksisterer, at de er fullstendige og at de er verdsatt korrekt. Kundefordringer er en debetpost og det naturlige er da å innrette revisjonen slik at de testes for eksistens i stedet for fullstendighet. Fullstendighet vil bli testet indirekte gjennom testing av tilhørende kreditposter (salgsinntekter).

Test av eksistens kan for eksempel skje ved at revisor sender anmodning om eksterne bekreftelser (saldoforespørsler) til kunder hvor enheten har krav pr. 31.12 (jfr. ISA 505). Det kan være hensiktsmessig å stratifisere populasjonen av kundefordringer før det foretas et utvalg av de kundefordringer som revisor ønsker bekreftet. For eksempel kan en tenke seg at populasjonen deles inn etter størrelsen på det utestående kravet som kundefordringene representerer. Det kan da være hensiktsmessig å hente inn eksterne bekreftelser på alle store utestående krav (siden en feil fort vil kunne være vesentlig), mens det tas et tilfeldig (representativt) utvalg av utestående krav blant de krav som er små/middels store.

Eksterne bekreftelser kan anta ulike former. Det skilles mellom eksterne bekreftelser på positiv form og eksterne bekreftelser på negativ form. Ved eksterne bekreftelser på positiv form sender revisor en åpen forespørsel til kunden. Revisor ber om bekreftelse av en oppgitt opplysning og ber om svar enten opplysningene stemmer eller ikke. Ved eksterne bekreftelser på negativ form ber revisor at kunden kun svarer hvis en oppgitt opplysning stemmer. Hvis revisor ikke får svar fra en kunde der det er bedt om bekreftelse av saldo (bekreftelse på positiv form), må det gjennomføres alternative prosedyrer. En alternativ prosedyre for testing av eksistens av kundefordringer kan være å sjekke om kundene betaler kundefordringene etter balansedagen.

Ved vurdering av om kundefordringene er korrekt verdsatt, er det særlig behovet for avsetning til tap på krav som er viktig å vurdere. Hvordan har ledelsen vurdert avsetning til tap på krav? Hvilke forutsetninger/antagelser er lagt til grunn for avsetningen/eventuelt ingen avsetning? Kundenens kredittverdighet er sentral i denne vurderingen. Det vil også være hensiktsmessig å vurdere om forfalte krav innbetales etter balansedagen.

Spørsmål d)

Revisorloven § 5-1 siste ledd sier at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter. ISA 240 beskriver hvordan revisor identifiserer vurderer og håndterer risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Det er særlig tre forhold som oftest er til stede i forbindelse med misligheter: Mulighet, motivasjon og rettferdiggjørelse (gjerne omtalt som mislighetstrianglelet). Det opplyses at bonusavtalene til selgerne er knyttet opp mot gjennomførte salg. Dette vil øke risikoen for at det registreres fiktive salg. Det vil følgelig foreligge en mislighetsrisiko dvs. en særskilt risiko (jfr. ISA 240 pkt. 27).

Spørsmål e)

Ved en identifisert særskilt risiko, kfr. ISA 315 pkt. 27 flg. må revisor være særlig aktsom gjennom sin revisjon, samt opparbeide seg en forståelse av foretakets kontroller, herunder kontrollaktiviteter relevante for risikoen. Nærmere rettleiding når det gjelder revisors håndtering av mislighetsrisikoen følger av ISA 240 pkt. 28-3 og i ISA 240 vedlegg 2 angis revisjonshandlinger for å håndtere mislighetsrisiko på inntektsområdet.

Revisor kan f.eks. foreta analytiske kontrollhandlinger hvor han sammenligner registrert dekningsbidrag mot forventet dekningsbidrag for de enkelte måneder, eventuelt dekningsbidrag for samme måned året før. Det bør også gjennomføres substanshandlinger hvor kontrollretningen snus slik at registrerte salg kontrolleres for gyldighet (fra registrering til grunnlag).

OPPGAVE 4 (ca. 15 %)

Oppgaven handler om hvordan revisor skal forholde seg til tidligere års ikke-korrigerede (uvesentlige) feil i påfølgende perioder; konkret hvordan tidligere års ikke-korrigerede kostnadsføring får betydning for årets vesentlighetsvurdering. Det kan tenkes to hovedmodeller her jfr. ISA 450 pkt. 11b jfr. A18: Revisor ser på akkumulerte tall eller revisor ignorerer effekten av ikke-korrigeringer i tidligere år (ser på bare inneværende år). I det første tilfellet vil sum ikke-korrigerede feil utgjøre kr 1 330 000 og følgelig overstige vesentlighetsgrensen, mens i det andre tilfellet vil ikke-korrigerede feil utgjøre kr. 750.000 som faller under vesentlighetsgrensen.

En god besvarelse vil også omtale at revisor, iht. ISA 450 pkt. 12 skal kommunisere med ledelsen om tilfeller av ikke-korrigerede feil og virkningen slike feil kan ha på konklusjonen i

revisjonsberetningen og uansett be om at ikke-korrigerede feil blir rettet opp jfr. ISA 450 pkt. 12 og 13. Enkelte kandidater vil kanskje også kommentere utformingen av revisjonsberetningen iht. ISA 700 (umodifisert) eller ISA 705 (modifisert) og honoreres da for dette.

Det bør også være nevnt at revisor skal be om en skriftlig uttalelse fra ledelsen om hvorvidt de mener at virkningen av tilfeller av ikke-korrigeret feilinformasjon er uvesentlig, enkeltvis eller samlet for regnskapet totalt sett, jfr. ISA 450 pkt. 14 og ISA 580.

OPPGAVE 5 (ca. 15 %)

Utgangspunktet for drøftelsen bør være revisorloven § 7-1 1. ledd om at dersom revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrift, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette forholdene, *uten ugrunnet opphold skal si fra seg revisjonsoppdraget.*

Videre at den revisjonspliktige har fått et rimelig forhåndsvarsel om dette, kfr. 3. ledd.

Selv om dette ikke framgår eksplisitt av oppgaveteksten, er det en naturlig forutsetning å ta at revisor, i forkant av eller i forbindelse med merknaden i forrige års revisjonsberetning, har tilskrevet den revisjonspliktige om dette iht. revisorloven § 5-4 (nummert brev) kfr. § 5-2. 4. ledd.

Videre må det kunne antas at revisor har forventet at ledelsen har villet ta tak i problemstillingen, siden revisor ikke har fratrudd tidligere.

Når det nå viser seg at heller ikke selskapets nye ledelse evner (eller ønsker) å rette opp forholdene, synes den mest naturlige konsekvensen å fratre som revisor rimelig raskt.

Da oppgaveteksten problematiserer at selskapet da vil stå uten revisor «midt i årsoppgjøret» og før tidsfristen for å avlegge årsregnskap utløper, forutsettes imidlertid denne mer etiske problemstillingen også være drøftet i oppgaven.

Her vil da kunne være naturlig å bringe inn Den norske Revisorforenings regler om etikk, og da særlig pkt. 100.16-21 om løsning av etiske konflikter, eller andre etiske rammeverk som konsekvensetikken eller pliktetikken.

Både en løsning om å fratre umiddelbart og å avgi ytterligere en modifisert revisjonsberetning, og deretter trekke seg, kan argumenteres for i denne sammenheng.

Det viktige er en god sammenheng i argumentasjonen mellom regelverk, problemstilling, forutsetninger og valg.