

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 21. desember 2016

kl. 09.00 – 15.00

OPPGAVE 1 (ca. 1 time)

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 mht reel og tilsynelatende uavhengighet. DnRs regler om etikk omhandler slike situasjoner som en fortrolighetstrussel.

Hvilke *forholdsregler* som skal tas er avhengig av forbindelsens nærhet og personens rolle hos klienten. Her er det diskusjonen som er viktig og studentene bør/må komme til at det neppe er forholdregler som kan tas som er tilstrekkelige til å fortsette som ansvarlig revisor på oppdraget dersom Terje tiltrer som for å holde styr på Mr. Paulsens regnskap og intern kontroll.

Spørsmål b:

Utgangspunktet og konklusjonen blir nok den samme ettersom de handlinger som Terje utfører vil påvirke selskapets regnskap. Spørsmålet fordrer imidlertid en separat diskusjon av reel og tilsynelatende uavhengighet.

Spørsmål c:

Heller ikke dette forholdet dekkes 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 første ledd. Også her blir da spørsmålet om forholdet blir å regne som en uavhengighetsberøvende tilknytning eller som andre særskilte forhold.

Smitteregelen i lovens §4-2 gjelder i utgangspunktet kun for forholdene i lovens § 4-1 første eller annet ledd. Forholdet vil derfor måtte vurderes opp mot om dette må anses som en fortrolighetstrussel, og uansett vil forbindelsens nærhet være svakere i et slikt tilfelle enn i de tidligere delspørsmålene. Her er det kandidatenes diskusjon som er viktig, og mange vil nok argumentere for at situasjonen avhjelpes ved at en annen oppdragsansvarlig revisor i revisjonsselskapet overtar oppdraget. Det som uansett er viktig er at forholdet og vurderingene dokumenteres skriftlig.

OPPGAVE 2 (1 time)

Spørsmål a:

Risikomodellen er en modell for å vise sammenhengen mellom risikokomponentene som samlet uttrykker risikoen for vesentlig feilinformasjon i et regnskap og som ikke oppdages av revisor, hvor denne revisjonsrisikoen er definert som en funksjon av iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko.

Sammenhengen er helt sentral og er beskrevet i ordlisten i blant annet ISA 200 og er innarbeidet i øvrige ISAer, som ISA 300, ISA 315, ISA 320, ISA 330.

Spørsmål b:

I ISA 500, utdypes og beskrives de revisjonshandlingene som er mest aktuelle i de ulike fasene av revisjonen ut fra formålet med beviset.

Iboende risiko er definert som sannsynligheten for at en regnskapspåstand kan inneholde feil som foretakets interne kontroll ikke forebygger eller avdekker og retter til riktig tid. Kontrollrisiko er definert som risikoen for at feilinformasjon i en regnskapspåstand ikke blir forebygget eller avdekket og rettet til riktig tid av foretakets interne kontroll.

Revisjonshandlinger beskrevet i punkt A14-A25 kan brukes som risikovurderingshandlinger, test av kontroller eller substanshandlinger.

Spørsmål c:

Salgsinntekter vil være en transaksjonsklasse (jf. ISA 315 pkt. A123 og 124) og i utgangspunktet vil en sentral påstand da være *fullstendighet*, dvs. at alt salg er registrert i regnskapet slik at inntekten ikke er undervurdert. En annen sentral påstanden vil normalt også være påstanden *periodisering*, dvs. at salget er registrert i riktig regnskapsperiode. Utgangspunktet til revisor, iht. ISA 240 pkt. 26 – 27 er at det foreligger risiko for misligheter ved inntektsføring, noe som innebærer en inntektsføring anses som en særskilt risiko. Normalt vil man derfor ta utgangspunkt i risiko for overvurdering av inntekter i form av for tidlig (feil periodisert) eller fiktiv (ugyldig) inntektsføring/påstanden *gyldighet*. Også påstandene *nøyaktighet* og *klassifisering* skal ivaretas ved utformingen av planen, i den grad disse er risikoutsatt.

Dersom revisor ved identifisering og vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon likevel konkluderer med at inntektsføring likevel ikke har en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter skal dette særskilt dokumenteres, jamfør ISA 240.27 og 47.

Kravet til en måleffektiv revisjon følger blant annet av ISA 300 pkt. 4 og skal tas hensyn til ved utformingen av revisjonsplanen. For å kontrollere for fullstendighet er det viktig å kontrollere fra grunnlaget mot registreringen og videre til regnskapet. Grunnlaget for salgsinntektene vil kunne være ulikt avhengig av virksomhetens art. Normalt vil det kunne være utlevering av varer, utførelsen av tjenester, mottak av ordrer, og lignende. Fullstendigheten sjekkes normalt ved å kontrollere at alle mottatte ordrer, utleverte varer/utførte tjenester er blitt registrert som salg i regnskapet.

For å kontrollere riktig periodisering vil kontroll av transaksjoner rundt periodeslutt stå sentralt. Kontrollretning vil være både fra grunnlaget for vareutleveringen inn mot registreringen (fullstendighet) og også motsatt vei (gyldighet).

Som følge av prinsippet om det dobbelte bokholderi kan revisor bygge på sammenhengen mellom direkte og indirekte kontroller og dermed kombinere påstander om transaksjoner med påstander om kontosaldoer (Ref. IAS 315 om post- og motpostprinsippet)

Periodisering og gyldighet av salgsinntekter dekkes dermed indirekte ved at debetposten kundefordringen kontrolleres for eksistens, hvor kontrollretningen vil være fra registrert mot grunnlag (kundesaldo). Tilsvarende vil en evt. kontroll av fullstendigheten av kundefordringene også dekke kontroll av fullstendigheten av salget.

Å kontrollere alle poster i regnskapet for både fullstendighet og gyldighet vil medføre overlapp av kontroller og ikke være måleffektivt.

En god besvarelse vil derfor fokusere på effektivitet ved måloppnåelsen, dvs. å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapsposten ikke inneholder vesentlige feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil (jfr. ISA 200 pkt. 11)

OPPGAVE 3 (ca. 2 timer)

Spørsmål a)

Ingen bør godkjenne egen lønn. Det er ganske innlysende og følger av prinsippet om arbeidsdeling. Det vanlige er at lønn godkjennes av nivået over den ansatte. I dette selskapet vil det si at daglig leder Arntsen godkjenner lønnen til Bårdsen, Carlsen og Dahl, og at daglig leders lønn godkjennes av styreleder Eriksen. I og med at selskapet er såpass lite vil det kanskje være like greit at styreleder godkjenner lønnen til alle de fire ansatte. Dette forholdet er avgjørende for å kunne bekrefte påstanden gyldighet i neste spørsmål.

Spørsmål b)

Selve «caset» er enkelt og spørsmålet vidt. Oppgaven skulle derfor gi muligheter for alle til å besvare oppgaven relativt greit, samtidig som de med gode kunnskaper gis anledning til å utdype.

Risikovurdering:

Iboende risiko knyttet til lønnsområdet kan være høy, men da det her dreier seg om fast månedslønn for kun fire ansatte, vurderes den som lav. Bruk av styreleder til å godkjenne lønnen til alle de fire ansatte, jfr. spørsmål a), og bruk av eksternt regnskapsbyrå, vil bidra til å redusere kontrollrisikoen. Uansett er forholdene såpass oversiktlige at revisor gjennom substanshandlinger kan redusere oppdagelsesrisikoen slik at ønsket revisjonsrisiko oppnås.

Det foreligger et komplisert regelverk når det gjelder innberetning av lønn og andre ytelser, men da oppgaven begrenser seg til fast lønn, anses risikoen for feil innberetning å være lav.

SA 3801 Revisors kontroll med skatter og avgifter kommer til anvendelse ved revisjonen på lønnsområdet. Det medfører at revisor må legge en lavere vesentlighetsgrense til grunn.

I samsvar med ISA 402 bør revisor opparbeide seg en forståelse av betydningen av tjenestene som blir utført av regnskapskontoret og vurdere om det er nødvendig å utføre revisjonshandlinger for å håndtere risikoer knyttet til dette (punkt 7).

Revisjonsplan:

Det er her avgjørende at besvarelsen knyttes til påstandene, jf ISA315, punkt 124. Ved å kontrollere at alle relevante påstander er dekket, vil revisjonsplanen bli dekkende. Påstandene som dekkes av revisjonshandlingene framgår nedenfor. Forkortelsene forutsettes kjent.

I og med at forholdene er så oversiktlig vil det forenkle revisjonen å be selskapet om å lage eller selv å lage en oversikt over bokførte lønnskostnader, for eksempel slik, dersom vi forutsetter at feriepengene utbetales i juni og forutsatt lønn framgår:

Ansatt/måned	Jan	Feb	Mar	Apr	Mai	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Des	SUM
Arntsen	55	55	55	55	55		55	55	55	55	55	55	605
Berntsen	50	50	50	50	50		50	50	50	50	50	50	550
Carlsen	50	50	50	50	50		50	50	50	50	50	50	550
Dahl	50	50	50	50	50		50	50	50	50	50	50	550
SUM	205	205	205	205	205	0	205	205	205	205	205	205	2255

1. Kontroller bokførte lønninger for fullstendighet og periodisering på grunnlag av lønnsversikten og opplysningene ovenfor. **F, P**
2. For alle ansatte: Kontroller bokført månedslønn mot godkjent lønnsavtale (godkjent av styreleder slik det ble forslått i forrige punkt). Kontroller for de samme at skattetrekket stemmer overens med skattekortet. **G, N**
3. Kontroller analytisk på grunnlag av bokførte lønninger:
 - konto for feriepengen i resultatregnskapet **G, F, P, N**
 - påløpte feriepengen i balansen **E, R, F, V**
4. Kontroller analytisk på grunnlag av bokførte lønninger:
 - konto for arbeidsgiveravgift i resultatregnskapet **G, F, P, N**
 - konto for arbeidsgiveravgift på feriepengen i resultatregnskapet **G, F, P, N**
 - skyldig arbeidsgiveravgift (for siste termin) i balansen **E, R, F, V**
 - påløpt arbeidsgiveravgift på feriepengen i balansen **E, R, F, V**
5. Innhent/utarbeid terminoversikt over skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Kontroller rettidig betaling. **N**
6. Kontroller at skyldig skattetrekk pr 31.12 er innenfor beløpet på skattetrekkkonto pr samme dag og at beløpet er rettidig betalt. **N**
7. Kontroller at bokførte lønninger er korrekt innberettet i "Kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp" **N**
8. Gjennomgå det endelige regnskapsforslaget og påse at lønn og lønnsrelaterte kostnader er korrekt klassifisert, og at de er korrekt beskrevet i resultatregnskap og noter, i henhold til lov og god regnskapsskikk. **K, Riktig presentasjon og innhold (ISA315, A124, punkt c)**

Spørsmål c)

Det framgår av oppgaven at manglende opprettelse av skattetrekkskontoen skjedde ved et uhell. Vi forutsetter derfor i første omgang at selskapet oppretter skattetrekkskonto med en gang de blir informert av revisor om forholdet.

Den åpenbare konsekvensen av forholdet er likevel at revisor snarest må sende et *nummerert brev* til selskapet jf. LRR § 5-2 og 5-4. Forholdet er et brudd på skattebetalingslovens bestemmelser og faller inn under LRR § 5-2, 4 punkt 2 som omfatter feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen og punkt 4 som omfatter forhold som kan føre til ansvar for selskapets ledelse. Forholdet skal derfor påpekes i nummerert brev til den revisjonspliktiges ledelse, selv om det er tatt opp muntlig, for raskt å bidra til at det rettes opp.

I tillegg til nummerert brev omfatter revisors rapportering revisjonsberetning og bekreftelsen til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Når det gjelder *revisjonsberetningen* vil revisor måtte foreta en presisering slik det framgår av eksempel P6 i eksempler på revisjonsberetninger i punkt 3 i revisors håndbok. Det dreier seg om et lovbrudd, selv om dette var ubevisst og rettet opp når revisjonsberetningen avgis også etter at forholdet er bragt i orden. Lovbruddet knytter seg til helt sentrale regler som skal være kjent for en næringsdrivende som foretar utbetaling av lønn.

I LRR § 5-2 fjerde ledd nr. 5 er ”*begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift*” et av de forhold som skal påpekes skriftlig i nummerert brev overfor den revisjonspliktiges ledelse, jf. LRR § 5-4. Med andre ord skal forholdet påpekes i nummerert brev.

For skattetrekkskontoen kan ikke historikken endres. Manglende underskrift er et ganske sterkt signal fra revisor til ligningsmyndighetene. Ved at skattekontoret iht. LRR § 6-2, 4. ledd skal ha kopi av det nummererte brevet, vil grunnen til den manglende underskriften være kjent for dem, og ved at det i brevet klart framgår at forholdet er rettet opp vil effekten av forholdet reduseres.

Dersom selskapet mot formodning ikke oppretter en skattetrekkskonto, vil revisor ha plikt til å frasi seg oppdraget på grunnlag av LRR § 7-1.

Spørsmål d)

Oppgaven begrenser seg til å se på risikohåndteringshandlinger knyttet til å bekrefte fullstendigheten av salgsinntektene. Poenget er at forholdene er så oversiktlige at revisor kan komme langt med analytiske handlinger, jf. ISA 520. Disse kan utføres både som analytiske substanshandlinger (punkt 5) og når det skal trekkes en totalkonklusjon (punkt 6). Avhengig av utfallet av de analytiske handlingene, kan de utfylles av detaljerte substanshandlinger, som for eksempel den siste nevnt nedenfor.

Hvilke kontroller/avstemminger regnskapskontoret utfører (og som er med på å fastsette kontrollrisikoen), vil også være avgjørende for omfanget av detaljerte substanshandlinger (for å redusere oppdagelsesrisikoen).

Overordnet analytisk substanshandling på årsbasis

Selskapet består av fire ansatte. Et årsverk på ca. 1 800 timer. Det kan beregnes hvor mye at et årsverk som kan faktureres, etter at det er tatt hensyn til faglig oppdatering, deltagelse på kurs mv, for eksempel 1 550 timer pr år, muligens litt mindre for Arntsen, som også er daglig leder. For hver av de fire ansatte multipliseres forventede fakturerbare timer med timesats ved fakturering. Dersom vi forutsetter at forventede fakturerbare timer for alle de fire er 1550 timer og at timesatsen for alle er kr 1 200 pr time, blir forventede konsulentinntekter pr år $kr\ 1\ 550 \cdot 4 \cdot 1\ 200 = kr\ 7\ 440\ 000$. Et betydelig lavere beløp enn dette tilsier at det har vært «lekkasjer» eller at salgsinntektene ikke er fullstendige.

Kontroll av tett nummerserie/at alle fakturajournaler er med

Fakturering annenhver uke tilsier cirka 26 faktureringer i løpet av året, sannsynligvis noe mindre på grunn av ferier. Det bør kontrolleres at alle er kommet med. De fleste faktureringene omfatter to uker for alle de fire ansatte og bør være ganske like, mens det vil være enkelt å innhente forklaringer på lavere beløp som for eksempel kan skyldes ferier og helligdager.

Kontroll av et utvalg av faktureringsgrunnlag mot fakturert beløp

For et utvalg av årets faktureringer: Med utgangspunkt i timelister sendt over til regnskapskontoret fra Arntsen: Kontroller at timelistene er blitt korrekt fakturert i samsvar med timelistene. (Kontrollretning fra grunnlag til regnskap fordi formålet er å bekrefte fullstendighet)

OPPGAVE 4 (ca. 1 time)

Dersom den rapporteringspliktige etter Hvitvaskingsloven § 4 har mistanke om straffbare handlinger, skal det foretas nærmere undersøkelser, jf. hvitvaskingsloven § 17.

I Hvitvaskingsforskriften § 12 er det gitt eksempler på mistenkelige transaksjoner som kan utløse undersøkelsesplikt og transaksjonene i oppgaven må vurderes i lys av disse og kunnskapen om virksomheten. Det gjelder både virksomhetens art og viktige kunder og leverandører.

Alle transaksjonene fremstår ut fra dette som uklare og/eller mistenkelige og krever nærmere undersøkelser:

- *Transaksjon a (Innbetaling fra daglig leder).* Daglig leder har foretatt en kontantinnbetaling på 1 000 000 kroner til selskapet. Beløpet er betydelig og det er ikke redegjort verken for grunnlaget for innbetalingen eller hvor pengene stammer fra.
- *Transaksjon b (Minibankuttak).* Her mangler tilfredsstillende dokumentasjon av uttaket på 30 000 kroner.
- *Transaksjon c (Tre utgående fakturaer til Krogstad Bilverksted AS).* For det første er beløpets størrelse mistenkelig. For det andre er beløpet delt i tre like fakturaer. For det tredje er mottakeren av et slikt betydelig beløp, et bilverksted, mistenkelig (se også transaksjon d).
- *Transaksjon d (Inngående faktura fra A. Krogstad & Jensen AS).* For det første er det formelle mangler ved fakturaen og merverdiavgift er ikke spesifisert. Videre er beløpet betydelig og spesifikasjonen dårlig. Kobling til transaksjon c foran er mulig.

- *Transaksjon f (Innskudd på selskapets bankkonto).* Mottak av store gaver er mistenkelige i seg selv. Her gjelder beløpet gave fra en forretningsforbindelse i utlandet. Her er det nødvendig med nærmere undersøkelser.

OPPGAVE 5 (ca. 1 time)

Feilene i oppgaven kan vises slik: (feil i tusen)

ÅR	Kundefordringer	Leverandørgjeld	Resultatfeil	EK-feil
0		- 200	- 200	+ 200
1		- 300	- 300	+ 500
2	+ 100		+ 600	+ 100

Basert på en slik oversikt bør kandidaten

- Kunne argumentere både for umodifisert og modifisert revisjonsberetning
- Foreslå modifisert revisjonsberetning med forbehold, men også drøfte om feilen er gjennomgripende, som vil gi negativ konklusjon i revisjonsberetningen
- Se poenget med at årets resultatregnskap vil være feil med kr. 600.000, dvs. overstige vesentlighetsgrensen, gjerne med henvisning til ISA 450 pkt. A18.
- Mest nærliggende konklusjonsavsnitt blir slik:

Konklusjon med forbehold

Etter vår mening er årsregnskapet, med unntak av virkningen av forholdet som er omtalt i avsnittet "Grunnlag for konklusjon med forbehold", avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av den finansielle stillingen til Glipp AS pr 31. desember 201X, og av selskapets resultat og kontantstrømmer for regnskapsåret som ble avsluttet per denne dato i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge.

Hvor grunnlaget for konklusjonen med forbehold, - tilbakeføringen av tidligere års feil og overvurderte kundefordringer -, skal være forklart i avsnittet ovenfor i beretningen, med kvantifisering av den økonomiske virkningen av feilinformasjonen iht. ISA 705 pkt. 17.