

Handelshøyskolen BI

Masteroppgave

REVISJON AV
ANLEGGSKONTRAKTER
I HENHOLD TIL
GOD REVISJONSSKIKK

Eksamenskode og navn:

**GRA 1920 Masteroppgave
i regnskap og revisjon**

Innleveringsdato:

02.09.2013

Utarbeidet av:

Hans Jacob Woxen
Yennie Jie Zhen Feng

Veileder:

Bror Petter Gulden

Stuedsted:

BI Oslo

This thesis is a part of the MSc programme at BI Norwegian Business School.
The School takes no responsibility for the methods used, results found and conclusions drawn

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
FIGURLISTE	IV
FORKORTELSER	V
FORORD	VI
SAMMENDRAG	VII
KAPITTEL 1 – INNLEDNING OG PROBLEMSTILLING	1
1.1 BAKGRUNN FOR VALG AV TEMA.....	1
1.2 PROBLEMSTILLING.....	1
1.3 OPPGAVENS STRUKTUR.....	2
1.4 AVGRENSNING.....	3
KAPITTEL 2 – METODE	4
2.1 FORSKNINGS METODE.....	4
2.2 FORSKNINGSDESIGN.....	5
2.2.1 Kvalitativ og kvantitativ metode.....	5
2.3 DATAKILDER.....	6
KAPITTEL 3 – ANLEGGSKONTRAKTER	7
3.1 INNLEDNING.....	8
3.2 DEFINISJON.....	9
3.2.1 Tilvirkning.....	9
3.2.2 Eiendel.....	10
3.2.3 Kontrakt.....	11
3.3 VEDERLAG.....	12
3.4 LØPENDE AVREGNINGS METODE.....	14
3.4.1 Formål/Hensyn.....	14
3.4.2 Løpende avregning.....	14
3.4.3 Fullføringsgrad.....	16
3.5 PROGRESS BILLING METHOD	17
3.6 KONTRAKTSINNTEKTER OG KONTRAKTSKOSTNADER.....	18
3.6.1 Kontraktsinntekter.....	18
3.6.2 Kontraktskostnader.....	19
3.7 EXPOSURE DRAFT 2010/06 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS	20
KAPITTEL 4 GJELDENE REGELVERK	22

4.1 REGNSKAPSLOVEN OG INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER (IFRS)	22
4.2 BOKFØRINGSREGLENE	23
4.3 SKATT OG MERVERDIAVGIFT.....	24
4.3.1 Anleggskontrakter - fremmedregi.....	24
KAPITTEL 5 GOD REVISJONSSKIKK.....	27
5.1 RETTSLIG STANDARD.....	27
5.2 DET NÆRMERE INNHOLDET I ”GOD REVISJONSSKIKK”	29
5.3 INAQ INVEST ASA-DOMMEN.....	33
5.4 SØKSMÅL MOT REVISOR – NOEN BEMERKNINGER.....	37
5.5 KORT OM FORVALTNINGSPRAKSIS.....	38
5.6 NORSKE REVISJONSSTANDARDER.....	39
5.7 DYKTIGE OG ANSVARBEVISSTE REVISORER SOM NORM.....	40
KAPITTEL 6 REVISJONSPROSESS.....	44
6.1 INNLEDNING.....	44
6.2 MÅLET MED REVISJONEN.....	45
6.3 REVISORS UTFORDRINGER.....	46
KAPITTEL 7 FASE 1 PLANLEGGING.....	46
7.1 OVERORDNEDE REVISJONSSTRATEGI OG REVISJONSPLAN.....	46
7.2 RISIKOVURDERINGSHANDLINGER	48
7.3 VIRKSOMHETSFORSTÅELSE OG FORRETNINGSRISIKO.....	49
7.3.1 Kundens virksomhet og bransje	49
7.3.2 Forretningsrisiko.....	51
7.4 RISIKO FOR VESENTLIG FEILINFORMASJON	52
7.4.1 Iboende risiko.....	52
7.4.2 kontrollrisiko.....	53
7.5 INTERNKONTROLL	55
7.5.1 Kontrollmiljø:	56
7.5.2 Risikovurderingsprosess.....	58
7.5.3 Informasjonssystem.....	58
7.5.4 Kontrollaktiviteter:	59
7.5.5 Overvåking av kontroller:.....	60
7.6 KONTROLL KNYTTET TIL ESTIMATER.....	61
7.7 MISLIGHETER OG LEDELSENS INTEGRITET.....	61
7.7.1 Innledning.....	61
7.7.2 Begrepet og arten av misligheter.....	62
7.7.3 Risiko for misligheter.....	63
7.7.4 Revisors vurdering av risiko for misligheter.....	65
7.7.5 Områder spesielt utsatt for misligheter.....	67
7.7.6 Revisors håndtering av risiko for misligheter.....	68
7.8 LEDELSENS INTEGRITET.....	70

KAPPITEL 8 FASE 2 GJENNOMFØRING AV KONTROLLTESTER	71
8.1 INNLEDNING.....	71
8.2 ANBUD, KALKULASJON OG KONTRAKTER	73
8.2.1 Eksempel på test av kontroller.....	75
8.3. PROSJEKTSTYRING.....	75
8.3.1 Eksempel på test av kontroller.....	76
8.4 OVERLEVERING.....	77
8.4.1 Eksempel på test av kontroller.....	78
8.5 CLAIMS MANAGEMENT	78
8.5.1 Eksempel på test av kontroller.....	79
KAPPITEL 9 FASE 3 GJENNOMFØRING AV ANALYSER OG DETALJTESTING.....	79
9.1 INNLEDNING.....	79
9.2 ANALYTISKE HANDLINGER.....	81
9.3 DETALJTESTER.....	82
9.6 REGNSKAPSESTIMATER.....	83
KAPITTEL 10 FASE 4 SLUTTFASEN.....	86
10.1 HENDELSE ETTER BALANSEDAGEN	86
10.2 ISA 570 FORTSATT DRIFT.....	87
10.3 NOTEOPPLYSNINGER	88
10.4 DOKUMENTASJON.....	89
KAPITTEL 11 AVSLUTNING.....	90
REFERANSELISTE.....	91
VEDLEGG 1 FORESPØRSEL TIL INTERVJU.....	96
VEDLEGG 2 INTERVJUGUIDE.....	97
VEDLEGG 3 E-POST FRA FINANSTILSYNET.....	99
VEDLEGG 4 SKISSE TIL MASTEROPPGAVE.....	100

FIGURLISTE

FIGUR 1 VITENSKAPSSIRKELEN. KILDE: RINGDAL 2001, 41.....	4
FIGUR 2 FORENKLET VERSJON AV ARENS REVISJONSPROSESS OG RELEVANTE REVISJONSSTANDARDENE. KILDE: EGEN UTVIKLET BASERT PÅ ARENS MODELL. (ARENS ET AL. 2012, 1).....	45
FIGUR 3 FORHOLD MELLOM REVISJONENS ANGREPSVINKEL OG EFFEKTIV INTERN KONTROLL. KILDE: ARENS ET AL. 2012, 431.....	54
FIGUR 4 INTERNKONTROLL KOMPONENTER. KILDE: ARENS ET AL. 2012, 315....	56
FIGUR 5 THE FRAUD TRIANGLE. KILDE: ARENS ET AL. 2012, 358.....	63
FIGUR 6 SOURCES OF INFORMATION GATHERED TO ASSESS FRAUD RISKS. KILDE: ARENS ET AL. 2012, 363.....	66

FORKORTELSER

Bfl.	Bokføringsloven
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DnR	Den norske Revisorforening
Fbfl.	Forskrift til bokføringsloven
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standard on Auditing
Mval.	Merverdiavgiftsloven
NRS	Norsk RegnskapsStandard
Ot. prp.	proposisjon til Odelstinget
Revl.	Revisorloven
Rskl.	Regnskapsloven
Sktl.	Skatteloven
SSB	Statistisk sentralbyrå

FORORD

Det å finne et egnet fagfelt til skriving av en masteroppgave, kan være en utfordring i seg selv.

Da valget først var tatt, satt vi igjen med en viss skrekkblandet fryd. Revisjon av anleggskontrakter fremsto som et vanskelig område hvor regnskapsestimer og skjønn naturlig hører med. I begynnelsen virket det som en tilsynelatende umulig oppgave for en revisor å kunne redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå. Som om ikke det var nok, viste det seg etter hvert at emnet var lite omtalt i faglitteraturen. Vi kan i alle fall konstatere at vårsemesteret 2013 har vært en lang modningsprosess, lærerik og selvfølgelig interessant.

Vi ønsker å rette en takk til Ernst & Young i Porsgrunn og Notodden for deres forslag til mulige oppgavetemaer. Videre takker vi våre veiledere på BI – professor Hans R. Schwencke og førstelektor Bror P. Gulden – som har hjulpet oss på veien med gode råd. Sist men ikke minst, vil vi også takke Svein Wiig, partner i KPMG, Oslo og Eirik Larsson, partner i Ernst & Young, Oslo. Uten deres velvilje og bidrag, ville denne oppgavebesvarelsen ikke vært innenfor vår rekkevidde.

Ellers har vi satt stor pris på den forståelse og tålmodighet som arbeidsgiver, familie og venner, har vist oss i løpet av denne tiden.

SAMMENDRAG

Prosjektregnskap må føres når anleggskontrakter foreligger. I de tilfelle disse inneholder vesentlig feilinformasjon, påvirker dette årsregnskapet i tilsvarende grad. Hvordan revisor må revidere for å ivareta kravet til god revisjonsskikk, utgjør problemstillingen som ligger til grunn for denne masteroppgaven.

Anleggskontrakter er ifølge IAS 11 kontrakter som er særlig fremforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler. Denne definisjonen utdypes nærmere i besvarelsen, før begrepet god revisjonsskikk tas opp til behandling.

God revisjonsskikk er en rettslig standard og domstolene står derfor fritt til å bestemme innholdet av dette. I masteroppgaven gjennomgås relevant rettspraksis på området. Revisjonsstandardene danner utgangspunktet for normen, men er ikke det samme som ”god revisjonsskikk”. I faglitteraturen beskrives ”god revisjonsskikk” som den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket. For å illustrere hva dette innebærer i forhold til anleggskontrakter, er det foretatt intervju av erfarne revisorer hos Ernst & Young og KPMG innenfor fagfeltet, som nettopp representerer oppfatningen til dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket. Som det fremgår av kapitlet om god revisjonsskikk, har intervjuobjektene syn i det vesentlige vært samstemte.

Revisjon av prosjektregnskap som følge av anleggskontrakter betinger bruk av egnede revisjonstekniske prinsipper eller med andre ord en akseptert revisjonsmetode. Hoveddelen av oppgavebesvarelsen gir derfor en utførlig fremstilling av revisjonsprosessen i fire faser, basert på boken til Arens et al. – Auditing and Assurance Services; fase 1 – planlegging, fase 2 – utførelse av kontrolltester og detaljtester av transaksjonsklasser, fase 3 – analytiske handlinger og detaljtester av kontosaldoer, fase 4 – fullføring av revisjon. Revisjonen slik den er beskrevet her, gir uttrykk for det forfatterne av masteroppgaven mener er påkrevet av hensyn til vilkåret om ”god revisjonsskikk”.

Det foreligger ingen revisjonsstandarder som direkte gjelder anleggskontrakter, og de generelle revisjonsstandardene (ISA-ene) må derfor anvendes konkret på disse. Dette gjelder særlig ISA 315, ISA 330 og ISA 540.

Ved å følge de retningslinjer som revisjonsstandardene gir, utfylt med de revisjonstekniske prinsippene som intervjuobjektene også har gitt uttrykk for, vil revisor kunne oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Revisor har dermed etter vår oppfatning oppfylt kravet til «god revisjonsskikk».

Anvendelse av denne revisjonsmetoden er tilstrekkelig til å oppfylle det overordnede formålet med å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå.

Våre undersøkelser viser at revisjonsstandardene representerer en svakhet i den forstand at de er generelle. Revisor må derfor kjenne bransjen godt og forstå virksomheten. Det er særlig viktig at revisor har erfaring med anleggskontrakter og prosjektregnskap, samt utøver profesjonell skepsis og skjønn på alle stadier i revisjonsprosessen.

Vi har funnet at den mest effektive revisjonsmessige angrepsvinkel på dette feltet, er kontrollbasert og kombinert med analytiske handlinger.

Kapittel 1 – INNLEDNING OG PROBLEMSTILLING

1.1 BAKGRUNN FOR VALG AV TEMA

Når revisor i revisjonsberetningen konkluderer med at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon og for øvrig er i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, omfatter dette også virksomhetens anleggskontrakter og den måten disse har materialisert seg på i årsregnskapet.

Anleggskontrakter innebærer at enhetens ledelse har fastsatt inntekter, kostnader, fullføringsgrad, og dermed eventuell fortjeneste eller tap, basert på skjønn. Dette faktum medfører utvilsomt en rekke utfordringer for revisor i forbindelse med revisjon av årsregnskapet.

Anleggskontrakter er et komplekst område som er aktuelt for mange revisorer. Det er forholdsvis begrenset med faglitteratur om *revisjon* av anleggskontrakter, i motsetning til *regnskapsføring* av anleggskontrakter. Vi har funnet emnet utfordrende og interessant, og derfor valgt dette.

1.2 PROBLEMSTILLING

Problemstilling i vår oppgave er:

Hvordan bør anleggskontrakter revideres i henhold til god revisjonsskikk

Når prosjektregnskap revideres, må revisor ta stilling til om periodiseringen av inntekter og kostnader gir et rettviseende bilde i overensstemmelse med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Dette gjelder for alle årsregnskap som avlegges i løpet av hele anleggsperioden, og kan strekke seg over mange år. Utfallet av anleggskontrakten kan for tilvirker fortone seg som usikker, i alle fall i begynnelsen. Entreprenører vil normalt inngå avtaler i den hensikt å skape fortjeneste eller profitt, men kan på grunn av uforutsette hendelser og endrede forhold, ende med tap. Det vil si at utgiftene med å fullføre prosjektet i sin helhet overstiger inntektene.

Fastsettelse av inntekter og kostnader ved slutten av hver regnskapsperiode, bygger på oppnådd fullføringsgrad. Som det er forklart under avsnittet om anleggskontrakter, kan fullføringsgraden bero på ulike estimater. Det ligger i estimatenes natur at de ikke er eksakte, men heller beregninger basert på bestemte forutsetninger og antagelser om fremtidig utvikling. Estimater omkring for eksempel prosjektets økonomiske sluttresultat innebærer derfor en usikkerhet som påvirker regnskapet i større eller mindre utstrekning.

Etter hvert som tilvirkningsprosessen skrider frem, vil man få mer klarhet i prosjektets endelige utforming og lønnsomhet. Først i det regnskapsåret anleggsvirksomheten fullføres, vil samtlige inntekter og utgifter som følger av tilvirkningskontrakten, foreligge. Størrelsen på eventuell fortjeneste er dermed gitt og kan måles pålitelig. Dette er imidlertid ikke opplagt i tidligere faser av prosjektet.

Til tross for anvendelse av estimater ved regnskapsføring av anleggskontrakter, med de utfordringer og vanskeligheter det medfører, er det like fullt revisors overordnede mål å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, jf. ISA 200 nr. 11 a.

Spørsmålet blir så hvordan revisor skal forholde seg når prosjektet la oss si i siste regnskapsår mest sannsynlig ender med tap, og det i tidligere år er innregnet fortjeneste i prosjektregnskapet, som revisor har godkjent med ren revisjonsberetning. Er det mulig å innrette revisjonen slik at denne situasjonen kan unngås? Dette kan være en helt reell utfordring for revisor, som kan sette hans/hennes integritet samt profesjonelle skjønn og skepsis på prøve. Nevnte problemstilling utgjør kjernen i vår masteroppgave.

1.3 OPPGAVENS STRUKTUR

Oppgavens struktur bygger på tre hovedelementer. Det første hovedelementet er anleggskontrakter, det andre er god revisjonsskikk og det siste er revisjonsmetoden som utdyper innholdet i begrepet «god revisjonsskikk». Vår masteroppgave følger derfor også dette oppsettet. Revisjonsmetoden danner utgangspunktet for hvordan anleggskontrakter skal revideres, og utgjør av den

grunnen hoveddelen i oppgavebesvarelsen. Anleggskontrakter er således det som er gjenstand for revisjonen, og forklares innledningsvis.

1.4 AVGRENSNING

Målet med masteroppgaven er å få fram den sentrale angrepsvinkel i revisjonen av anleggskontrakter. Vi vil derfor bare overfladisk belyse grunnprinsippene i regnskapsføringen av anleggskontrakter, uten å redegjøre for den tekniske fremgangsmåten. Serieproduksjon og egenregiprojekter faller utenfor oppgaven, siden dette ikke omfattes av begrepet ”anleggskontrakt” etter IAS 11.

Vi har valgt å legge hovedvekten på anleggskontrakter i henhold til IFRS fremfor NRS. Masteroppgaven er av denne grunn vinklet mot store bygg og anleggsvirksomheter.

Årsregnskapet som sådan er således ikke gjenstand for analyse og drøftelse i denne forbindelse. Det tas mer sikte på å beskrive hvordan regnskapsføring av anleggskontrakter kan påvirke årsregnskapet, og revideringen av dette.

Redegjørelsen om revisjon i masteroppgaven får også anvendelse på problemstillinger relatert til skatt- og avgiftsområdet. Det er de samme revisjonsmessige prinsippene som gjelder her. Vi vil derfor begrense oss til en kort omtale av skatt- og avgiftsregelverket.

Det presiseres at masteroppgaven er skrevet sett fra et norsk ståsted, med utgangspunkt i et norsk regel- og standardverk, herunder IFRS, jf. rskl. § 3-9 annet ledd.

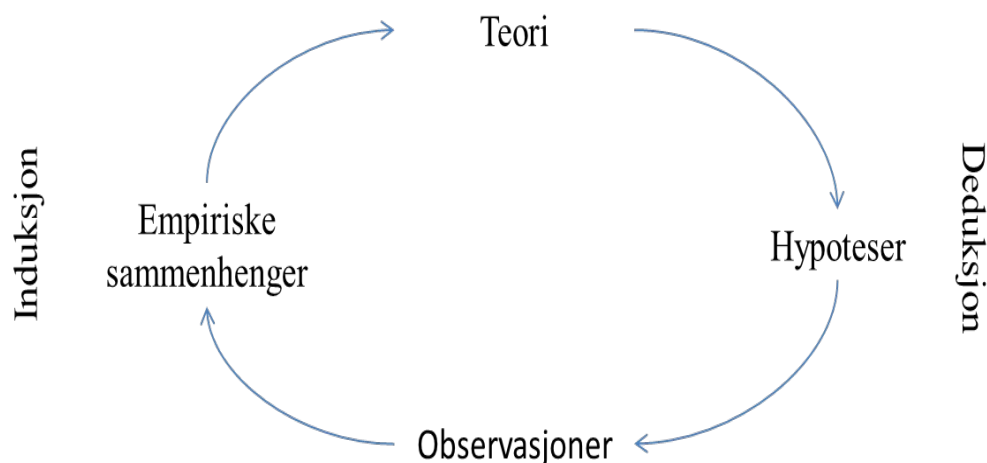
Kapittel 2 – METODE

2.1 FORSKNINGS METODE

Når en arbeider med forskning bruker en gjerne bestemte strategier og metoder, disse ofte kalles forskningsmetoder. Forskningsmetode er, i følge av Ghauri og Grønhaug (2010, 37), regler og prosedyrer som er fulgt for å oppnå en bestemt målsetting. I tillegg angir forskningsmetoder også fremgangsmåten for å komme frem til en løsning, regler for kommunikasjon hvor en forklarer hvordan funnene er oppnådd og regler som gjør det mulig for at utenforstående skal kunne forstå og undersøke forskningsresultatet.

Valg av forskningsmetode former selve forskningsprosessen og innsamling av data. Det skilles to typer metode for hvordan konklusjoner skal trekkes: induktiv og deduktiv metode (Ghauri og Grønhaug 2010, 15). Ved induktiv metode trekkes konklusjoner ut i fra empiriske observasjoner. Selve prosessen går ofte fra observasjoner til undersøkelser av funnene, så til slutt kommer frem til en teori. Teorien kan fungere som en konklusjon i denne sammenheng. Ved deduktiv metode derimot, trekkes en konklusjon fra en logisk resonnering. Ved en slik metode utarbeider forskeren en hypotese ut i fra en eksisterende teori, deretter gjennom undersøkelser/observasjoner utarbeider forskeren en konklusjon om hypotesen skal forkastes eller beholdes.

Gjennom figuren under kan vi oppsummere retninger til induktiv og deduktiv tilnæringsmetode:



Figur 1 Vitenskapssirkelen. Kilde: Ringdal 2001, 41.

Vår oppgave har en induktiv metode. Revisjonsstandarder fastsetter krav om hvordan revisjon skal utføres. Men det foreligger lite kunnskap om hvordan revisor faktisk skal revidere under et bestemt område, her: anleggskontrakter. Gjennom observering og innhenting av informasjon om hvordan revisor i praksis reviderer anleggskontrakter, kan vi trekke fram en teori om den praktiske framgangsmåten.

2.2 FORSKNINGSDESIGN

En forskningsdesign er en forskerens overordnede plan for hvordan han kan få svar på sin problemstilling. Denne overordnede plan inneholder og regulerer metode og utvalg av datainnsamling og dataanalyser (Ghuri og Grønhaug 2010, 54). Det skilles mellom tre former for forskningsdesign, undersøkende (eksplorativ), beskrivende (deskriptiv) og kausal. Valg av type design er avhengig av problemstillingens struktur (Ghuri og Grønhaug 2010, 43).

Vår problemstillings struktur er ustrukturert ettersom koblingen mellom vår problemstilling og teori er nokså uklare. Det forekommer av at det ikke foreligger en konkret definisjon av hva “god revisjonsskikk” er, og selv om revisor benytter en metode som ikke er nevnt i revisjonsstandard, betyr ikke at handlingen ikke kan anses som “god revisjonsskikk”.

For å finne ut mer om hva “god revisjonsskikk” går ut på og hvordan revisor reviderer anleggskontrakter, har vi i denne oppgaven valgt å anvende en beskrivende og undersøkende fremgangsmåte for å trenge inn i materien og angripe problemet. Dette vil kanskje kunne danne grunnlag for nye spørsmål og problemstillinger etterhvert som vi skriver oppgaven.

2.2.1 Kvalitativ og kvantitativ metode

Det skilles normalt to typer metodiske tilnærminger – kvalitativ og kvantitativ. En kvantitativ tilnæringsmetode er gjerne teoristyrte, eller deduktiv. Mens kvalitativ tilnæringsmetode skal gi forståelse av et fenomen og ofte assosierer med induktiv metode.

Hovedforskjellen mellom kvantitativ og kvalitativ ligger ikke ”kvaliteten” i seg selv, men framgangsmåten. Kvalitativ metode registreres data som tekst, for

eksempel utskrifter fra intervjuer som analyseres med uformelle teknikker, mens kvantitativ metode fyller datamatriksen med tall som analyseres ved hjelp av statistiske analyseteknikker (Ringdal 2001, 92).

I vår oppgave har vi valgt å benytte en kvalitativ metode som bygger på teorier om fortolkninger av revisjonsstandarder og erfarne revisorers oppfatninger. Studiens formål er å oppnå relevante forståelser innenfor revisjon av anleggskontrakter ettersom det foreligger lite litteratur om temaet.

2.3 DATAKILDER

I vitenskapelig forskning skiller det mellom to typer data – primærdata og sekundærdata. Primærdata er de dataene som forskeren selv samles inn for prosjektets formål. Disse kan være observasjoner, spørreundersøkelser eller samtaleintervju. Mens resterende kilder som ikke er samlet inn av forskerne selv, er sekundærdata. (Ghuri og Grønhaug, 2010, 99-100)

Primærdata til vår oppgave er innhentet gjennom samtaleintervju med to erfarne revisorer som begge er ansvarlig revisorer for de største bygg- og anleggsvirksomheter i Norge. Intervjuer er særlig relevant for vår oppgave fordi de gir oss informasjonen samt kunnskap som vi ønsker dypere innsikt i og ikke minst få svar på vår problemstilling som vi ikke finner svar på andre litteraturer. Dessuten er «hva en erfarende revisor ville ha gjort» anses også som en del av «god revisjonsskikk».

I følge Ghauri og Grønhaug (2010, 126) finnes det tre typer intervjuer: strukturerte, ustrukturerte og semi-strukturerte intervjuer. Gjennomføring av disse intervjuene kan foretas personlig, over telefon, over e-post eller gjennom spørreundersøkelser (Ghuri og Grønhaug 2010, 117). For at spørsmålene våre skal være mest utfyllende som mulig, har vi valgt å utføre semi-strukturerte intervjuer hvor vi møter intervjukandidater personlig.

Sekundære datakilder er som nevnt, kilder som ikke er innhentet av forskeren selv men innhentes og utarbeides av andre med ulike formål. (Ghuri og Grønhaug 2010, 90). Fordelen med sekundærdata er at de er lett tilgjengelig og

ressurssparende. Revisjonsstandarder har vært en av de mest sentrale sekundærdata vi har benyttet i vår oppgaven.

Kapittel 3 – ANLEGGSKONTRAKTER

3.1 INNLEDNING

Selger vil i forbindelse med salg av varer, kunne innregne vederlaget som inntekt når levering er skjedd og risikoen er gått over på kjøper. Dette er transaksjonsprinsippet og danner utgangspunktet for regnskapsføringen, rskl. § 4-1 første ledd nr. 1. Slike varer kan opprinnelig være anskaffet av selger fra andre tilbydere direkte for videresalg, eller de kan allerede være produsert av selger selv før realisasjonen (egen tilvirkning). Et typisk eksempel er butikksalg hvor kjøper velger de varene han/hun vil ha og betaler for disse før vedkommende forlater butikken med varene. Et annet eksempel er inngåelse av kontrakt for bestilling av et større parti varer, der stykkpris, leveringssted- og tid, mangelsbeføyelser etc. er nærmere avtalt. Innregningskriteriene for inntektsføring er oppfylt, når varene er levert og risikoen overført til kjøper. Inntekten periodiseres i det regnskapsåret kriteriene var oppfylt. De økonomiske ressurser (utgifter) som har medgått til å erverve inntekten, skal kostnadsføres i samme periode som den tilhørende inntekten, jf. sammenstillingsprinsippet i rskl. § 4-1 første ledd nr. 3.

En annen tenkelig situasjon gjelder anskaffelse av varer og tjenester tilpasset erververs helt konkrete behov og bestemte formål. Det som i disse tilfellene kjennetegner varene og tjenestene, er at de helt eller delvis ikke er produsert enda. De er med andre ord ikke ferdig tilvirket av produsenten eller tjenesteyter. Dette kan først skje etter at kjøpers ønsker og spesifikasjoner er brakt på det rene. Produksjonen av varene og tjenestene vil normalt kreve en viss fagkunnskap og arbeidskraft, men også materialer samt tid. Eksempler på varer og tjenester som klart faller inn under denne kategorien er bygging av hus, fabrikker, skip og andre større konstruksjoner. Av dette følger at prisen vil utgjøre et betydelig beløp, ofte flere hundre millioner NOK. Entreprenøren vil kunne pådra seg utgifter til innkjøp av materialer, innleie av ekstra arbeidskraft og videre inngå avtaler med underleverandører. Disse forholdene samt kjøpers spesifikasjoner, tilsier at det foreligger en kontrakt som regulerer dette med mer. I og med at kjøper i (hoved)kontrakten opptrer som oppdragsgiver eller byggherre, er det også han/henne som har risikoen for at varen kan brukes til det den var ment for. Det vil si at kjøper har risikoen for resultatet, som dermed er overført når bindende kontrakt er inngått. Denne omstendighet er nok ett særpreg ved tilvirkningskontrakter. Så lenge selger eller tilvirker følger kontraktens

bestemmelser, holder et forsvarlig faglig nivå på arbeidet, samt overholder gjeldende lovverk på området, oppstår ingen risiko på dennes hold.

Siden risikoen allerede er gått over på kjøper, mens levering ikke kan finne sted før varen er produsert, kan det reises spørsmål om når eller hvordan inntekt i henhold til tilvirkningskontrakten skal innregnes. Tilvirkningen vil kunne pågå over lengre tid, gjerne flere regnskapsperioder. Problemet blir da hvordan inntekten skal måles og periodiseres i hvert regnskapsår. I utgangspunktet kunne man tenke seg at dette skulle skje etter transaksjonsprinsippet, jf. ovenfor.

3.2 DEFINISJON

To regnskapsstandarder gir svar på dette spørsmålet, IAS 11 og NRS 2, som begge regulerer regnskapsføring av anleggskontrakter. Fremstillingen i dette kapitlet tar utgangspunkt i IAS 11, men NRS 2 bygger på og er i hovedsak overensstemmende med IFRS standarden. Det er imidlertid enkelte forskjeller (Huneide et al. 2010, s. 976), som vil bli nærmere omtalt nedenfor.

IAS 11 anvender begrepet *anleggskontrakt* på *kontrakter som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett innbyrdes forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk*, jf. IAS 11 nr. 3.

Denne definisjonen nevner noen vilkår som må oppfylles for at nevnte standard skal komme til anvendelse; ”tilvirkning”, ”kontrakt” og ”eiendel”.

3.2.1 Tilvirkning

Uttrykket *tilvirkning* gir anvisning på en eller annen form for bearbeidelse, eller sammensetning, eller konstruksjon, av materialer til et produkt. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig å bare levere materiell, siden dette kun vil bli ansett som varer i henhold til IAS 2 om beholdninger, jf. også IAS 18 om driftsinntekter. Trevarer må sages og snekres sammen til et hus, stålplater må bøyes, kuttet og sveises sammen til et skip eller annen stålkonstruksjon, råvarer blandes sammen til asfalt og legges deretter til vei etc.

3.2.2 Eiendel

Tilvirkningen må resultere i en *eiendel* eller kunne knyttes til en *eiendel*, IAS 11 nr. 3. I dette ligger at tilvirkningen må kunne relateres til noe identifiserbart, registrerbart eller målbart. *Eiendel* kan være som nevnt ovenfor et hus, skip, bro, maskiner, og fabrikkbygg. Ikke bare fysiske eiendeler omfattes, men også immaterielle eiendeler som tilvirkes eller utvikles for andre. Eksempel på det siste er forskning og utvikling, patenter, varemerker, lisenser og tilsvarende rettigheter som er skapt eller utviklet for andre, eksterne parter.

Huneide et al. skriver at forskning og utvikling på vegne av andre formelt ikke skal anses som egen forskning og utvikling, men normalt som anleggskontrakter eller arbeider under utførelse (Huneide et al. 2010, 208).

Poenget er ikke hvorvidt *eiendelen* er fysisk eller ikke-fysisk, men avgjørende er at det eksisterer en kontrakt (se nedenfor) hvor den ene av partene har fått i oppdrag å enten skape, utvikle, eller tilvirke, en immateriell *eiendel* på vegne av den andre parten, samt at et vederlag skal ytes for dette. Transaksjonen reflekterer antatt verdi av sannsynlige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte oppdragsgiver, det vil si eier av den immaterielle eiendelen når den utnyttes i virksomheten.

Rene konsulent- og rådgivningstjenester angående tilrettelegging og organisering av næringsvirksomhet vil utvilsomt kunne innbringe verdier for selskapet på sikt, men fører sjelden frem til en konkret *eiendel* som kan balanseføres. Det vil i så måte være vanskelig å vurdere fremdrift samt anslå noen fullføringsgrad i slike tilfelle. IAS 11 nr. 5 bestemmer derfor at bare kontraktsfestet tjenesteyting *som er direkte knyttet til tilvirkning av eiendelen*, eksempelvis arkitektoppdrag og tjenester ytt av prosjektledere, omfattes av begrepet anleggskontrakt og dermed også standarden.

Tilvirkningen i seg selv er ikke avgjørende. Det kreves et visst omfang og faglig kunnskapsnivå, se oppramsingen av eksempler som hører inn under virkeområdet til IAS 11, jf. IAS 11 nr. 4.

En skredder vil for eksempel anskaffe tekstiler til sin virksomhet og skreddersy en dress i henhold til avtale med kunden om valg av stoff, mål, antall, pris, ferdigstillelse etc. Skredderen vil her anvende sin fagkunnskap ved tilvirkning av tekstilene, men produktet vil allikevel ikke være tilstrekkelig stort og komplekst. Andre grunner til at skreddersydde dresser ikke omfattes av regnskapsstandardene om anleggskontrakter, er at det ikke inngås skriftlig formell kontrakt og at sying av dresser neppe strekker seg over lenger tid enn ett år. Problemet med måling, innregning samt periodisering av inntekter oppstår dermed ikke.

3.2.3 Kontrakt

Det neste og siste vilkåret innebærer at tilvirkningen må skje etter *kontrakt*. Inngåelse av kontrakter betinger at to eller eventuelt flere selvstendige parter har oppnådd enighet og ønsker å binde seg juridisk. I forbindelse med tilvirkning av store og komplekse produkter og leveranser som normalt involverer betydelig pengesummer, vil (eller bør) kontrakt alltid foreligge. IAS 11 nr. 3 har tatt konsekvensen av dette med vilkåret *kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning*.

Etter norsk rett er en muntlig avtale like gyldig som en skriftlig avtale. Valg av begrepet kontrakt ved siden av behovet for etterrettelighet i forhold til hvordan tilvirkningsprosessen skal skje og vederlaget, tilsier at avtalen må være skriftlig. Utover skriftlighet, stilles det ingen ytterligere formelle krav til anleggskontrakter. Det er i utgangspunktet tilstrekkelig at kontrakten skriftlig gir uttrykk for at varen skal tilvirkes og vederlaget for dette.

Kontrakter om for eksempel bygging av skip, vil regulere tilvirkningen ned i minste detalj. Dette er komplekse konstruksjoner, og fordrer nøye formulerte klausuler samt nøyaktige spesifikasjoner og krav i forhold til det produktet kunden har behov for. Dersom oppdragsgiver eller kunden ikke følger opp med tydelig angivelse av spesifikasjoner i kontrakten, er vedkommende nærmest til å ta risikoen hvis varen ikke svarer til forventningene. I skipsbyggingskontrakter vil partene typisk være næringsdrivende/profesjonelle, og kontrakten må anses som en form for instruks til tilvirker om byggingsprosessen frem til skipet står ferdig.

Det er i realiteten anleggskontrakten som beskriver hva oppdragsgiver har krav på og prisen fastsettes på grunnlag av dette.

3.3 VEDERLAG

Når det gjelder vederlaget, kan dette formuleres som *fast pris* eller i form av *kost pluss*, IAS 11 nr. 3. En *kost pluss*-kontrakt går ut på at en entreprenør får refundert tillatte eller på andre måter definerte utgifter, pluss en prosentvis andel av disse utgiftene eller et fast honorar. I en *fast pris*-kontrakt er det tilvirker som har risikoen for at kontraktskostnadene ikke overstiger avtalt vederlag. Hvis så er tilfelle, foreligger en tapskontrakt og fortjenesten er gått tapt. Denne risikoen kan motvirkes gjennom *kost pluss*-kontrakter. Begge kontraktsformer har sine fordeler og ulemper både for tilvirker og oppdragsgiver.

I situasjoner der en *fast pris*-kontrakt ligger til grunn for tilvirkning av en vare, og kontraktskostnadene er i ferd med å ”spise opp” fortjenesten, vil produsenten kunne forsøke å innrette seg illojalt etter anleggskontrakten ved å utnytte dens smutthull. For å redusere kostnadene, kan tilvirker benytte andre og billigere materialer av dårligere kvalitet, samt engasjere underkvalifisert personell til å fullføre prosjektet. Dette illustrerer hvor viktig det er for oppdragsgiver å beskrive tilvirkningsprosessen detaljert med henblikk på hvem som skal være ansvarlig entreprenør, om underentreprenører er tillatt, kvaliteten på materialer, tidsbruk på de enkelte ledd i prosjektet etc. Fast pris gir forutsigbarhet for kunden, og tilvirker vil ut fra tidligere erfaring sette denne så høyt at det oppnås betryggende slingringsmonn samt en rimelig godtgjørelse.

På den annen side gir *kost pluss*-kontrakter intet incitament for tilvirker til å iverksette kostnadsbesparende tiltak samt utnytte ressursene mest mulig effektivt. Tvert i mot vil produsenten kunne tjene mer på økte kostnader siden oppdragsgiver har risikoen for disse. Fordelen er imidlertid at entreprenøren må dokumentere alle kostnader som er pådratt i tilknytning til fullførelsen av prosjektet (Cashell et al. 1999, 32).

Som en tredje grunnform av anleggskontrakter, nevner Cashell et al. såkalte *time and materials contracts*. Dette er kontraktstyper som ligner på *kost*

pluss-kontrakter i den forstand at de faktiske kostnader relatert til prosjektet, ved aktuelle bruk av materialer og arbeidskraft, er avgjørende. Fortjenesten er tatt hensyn til ved stipuleringen av timehonoraret. Fordeler og ulemper er som under *kost pluss*-kontrakter (Cashell et al. 1999, 32).

I artiklene til Cashell et al. og Lazarczyk, er fokuset rettet mot intern revisjon av anleggskontrakter. Det vil si at oppdragsgiver betinger seg rett med hjemmel i anleggskontrakten til å revidere entreprenørens prosjektregnskaper for å etterprøve om anførte kostnader er reelle, nødvendig og knyttet til anleggskontrakten, samt at omfanget av tidsbruk og materialer står i et rimelig forhold til det arbeid som skal utføres i henhold til kontrakten. Selv om utgangspunktet for denne masteroppgaven er ekstern revisjon, er problemstillingen i nevnte artikler likevel relevant.

Forfatterne i begge artiklene advarer mot endringskontrakter eller såkalte *change orders* uansett kontraktstype. Årsakene til dette er at risikoen for det økonomiske utfallet, da faller på oppdragsgiver. I slike situasjoner fastsettes prisen ikke i konkurranse med andre entreprenører, kriteriene for prising spesifiseres ikke i kontrakten og gir dermed tilvirker mulighet til å profitere ekstra på bekostning av kunden. Siden oppdragsgiver allerede har investert tid og penger i prosjektet, vil entreprenøren ha et sterkere forhandlingskort enn ellers (Lazarczyk 2009, 4). Lazarczyk tar i sin artikkel til orde for at revisjonsteamet bør bestå av både revisorer og ingeniører, hvilket vil gi oppdragsgiver en bedre bekreftelse av prosjektets status (Lazarczyk 2009, 6). Cashell et al. og Lazarczyk argumenterer i sine artikler for at anleggskontrakter bør inneholde klausuler som sikrer kjøper rett til å revidere prosjektregnskapene i sin helhet. Dette gjelder ikke bare entreprenørens egne, men også regnskapene til eventuelle underentreprenører/-leverandører (Cashell et al. 1999, 33 og Lazarczyk 2009, 6).

Dersom oppdragsgiver ikke har egen intern revisjon, kan eksterne revisorer innleies for å utføre disse tjenestene.

3.4 LØPENDE AVREGNINGS METODE

Etter at begrepet *anleggskontrakter* nå er definert, kan det være på sin plass å kort nevne formålet med IAS 11, før vi går over på ulike metoder for regnskapsføring av anleggskontrakter.

3.4.1 Formål/Hensyn

Hensynet bak regnskapsstandardene er bedre å synliggjøre verdiskapning og produksjon som følge av virksomhetens aktiviteter i henhold til anleggskontrakten, det vil si anvendelse av opptjeningsprinsippet i rskl. § 4-1 nr. 2. Anleggskontrakter skal derfor regnskapsføres ved såkalt *løpende avregning*, slik at inntekt resultatføres i takt med fullføring av prosjektet og kontraktskostnadene sammenstilles med denne opptjente inntekten. Produksjonens fremdrift er med andre ord helt avgjørende for resultatføringen (Langli 2010, 303).

3.4.2 Løpende avregning

Løpende avregning anses å være den metoden som best ivaretar formålet med informasjon om aktiviteter og verdiskapning i selskapet, og fremstår av den grunn som hovedregelen for regnskapsføring av anleggskontrakter.

Rskl. § 5-12 åpner for *fullført kontraktsmetode* for små foretak ved inntektsføring av langsiktige tilvirkningskontrakter. Bestemmelsen gir små foretak en valgmulighet, hvilket innebærer et unntak fra hovedregelen, jf. ordlyden *kan*. Dersom dette alternativet benyttes, vil inntekten bli resultatført med påløpte kostnader, først i det regnskapsåret tilvirkningen er fullført og anleggskontrakten avsluttet, jf. transaksjons- og sammenstillingsprinsippet. Dette ville ikke nødvendigvis gi like relevant regnskapsinformasjon som *løpende avregningsmetode*.

Slik valgmulighet gjelder ikke for sammenslutninger som avgir regnskap etter IFRS, jf. rskl. §§ 3-1 siste ledd og 3-9, samt IAS 11. Hovedformålet med finansielle regnskap etter IFRS, er å fremskaffe aktuell informasjon om

økonomisk stilling og resultat til respektive selskap, som er avgjørende for å kunne fatte beslutninger (Alfredson et al. 2009, 29-30).

Tilsvarende om metoden for *løpende avregning* står det i IAS 11 nr. 22, jf. nr. 25, at når *utfallet av en anleggskontrakt kan estimeres på en pålitelig måte, skal kontraktsinntekter og kontraktsutgifter tilknyttet anleggskontrakter innregnes som henholdsvis driftsinntekter og kostnader med henvisning til kontraktsvirksomhetens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden.*

Denne IFRS-standarden minner sterkt om en resultatorientert regnskapsmodell, som den norske regnskapsloven gir uttrykk for, hvor sammenstilling av periodens inntekter og kostnader har førsteprioritet. IFRS er derimot en balanseorientert regnskapsmodell, der eiendeler og gjeld i balansen defineres og måles, samt at inntekter og kostnader igjen avledes av dette. IASB mener at regnskapsbrukerne vil få mer relevant og nyttig informasjon om periodens verdiskapning, det vil si periodens resultat, dersom beregningen av resultatet skjer slik at ingen poster i balansen kan bryte med definisjonene av eiendeler, gjeld og egenkapital (Langli 2010, 38-53).

På denne bakgrunn synes IAS 11 å avvike fra prinsippene for balanseorientert regnskapsmodell i conceptual framework.

Det er to former for *løpende avregningsmetode*; det er med eller uten fortjeneste. Dersom utfallet av kontrakten ikke kan fastslås med rimelig grad av sikkerhet, skal metoden *løpende avregning uten fortjeneste* benyttes. Det betyr at bare inntekter som tilsvarer medgåtte kostnader, blir resultatført, jf. IAS 11 nr. 32. Årsregnskapet blir med andre ord ikke påvirket, men samtidig gir inntektene og kostnadene uttrykk for periodens aktiviteter. Løpende avregning med resultatføring av forventet fortjeneste, innebærer at en andel av kontraktens fortjeneste blir resultatført i takt med at prosjektet ferdigstilles. Resultatførte inntekter vil derfor overstige resultatførte kostnader. Denne metoden kan benyttes når estimatene på inntektene, kostnadene og fullføringsgraden er rimelig sikre. Dersom prosjektet mest sannsynlig vil medføre et tap, skal hele det urealiserte tapet resultatføres når man blir klar over muligheten for tap, jf.

forsiktighetsprinsippet i rskl. § 4-1 nr. 4 og IAS 11 nr. 32 og 36 (Langli 2010, 325).

3.4.3 Fullføringsgrad

Begrepet fullføringsgrad benyttes i IAS 11 som et mål på anleggskontraktens fremdrift. Den mest brukte metode for å beregne fullføringsgraden er påløpte kontrakts kostnader i forhold til estimerte total kontraktkostnader, men i praksis finnes det mange andre beregningsmetoder avhengig av typer av prosjekter. Det skilles mellom "input"- metoder og "output"-metoder (Ernst & Young 2011,293). En "input"-metode måler innsatsfaktorer i en anleggskontrakt, for eksempel timeforbruk over totalt beregnet timeforbruk (i et IKT prosjekt), mens en "output"- metode gir en direkte måling av oppnådd inntjening, for eksempel basert på produserte eller leverte enheter (Ernst & Young,2011, 293). Det fremgår i IAS 11 pkt. 30 at andre beregningsmetoder skal benyttes dersom de måler utført arbeid på en mer pålitelig måte slik at den gir et forsvarlig bilde av opptjeningen foretaket har hatt av anleggskontrakten. Dette gjelder også når forholdstallet mellom påløpte og totale kontraktskostnader gir en dårlig indikasjon på fremdriften.

Mange virksomheter tror at så lenge en kostnad gjelder eller har tilknytning til prosjektet så kan en medtas i beregningsgrunnlaget, dette er ikke helt korrekt. Når faktisk påløpte kostnader brukes for å måle fremdriften, fremgår det i IAS 11 pkt. 31 at det omfattes bare de kostnader som gjenspeiler utført arbeid skal medtas i beregningen. For eksempel skal kostnader på materiale som er levert men ikke montert, medtas ikke i beregningen av fullføringsgrad fordi disse kostnader gjelder "*framtidig virksomhet i henhold til kontrakten*". Samme gjelder forskuddsbetalinger til underleverandører, utgiften skal ikke medtas i beregningen av fullføringsgraden i betalingsperioden, men i den perioden forskuddet gjelder (IAS 11 pkt.31 a-b). Med andre ord, ved beregning av fullføringsgraden skal kun kostnader som er relevant for måling av prosjektets fremdrift medtas.

3.5 PROGRESS BILLING METHOD

Den tredje metoden for regnskapsføring av anleggskontrakter går under betegnelsen *progress billing method*, hvilket er basert på oppdragsgivers godkjenning av tilvirkers fakturaer for utført produksjon. Metoden er forholdsvis ny, og anføres å gi bedre regnskapsinformasjon enn løpende avregningsmetode. Tankegangen bak metoden er ifølge Alappatt et al. (2010, s. 41), at inntektsføringen blir mer sikker og korrekt i relasjon til de beløp som faktisk er tjent (reliability) og vil bli mottatt av selskapet (collectability), som følge av at kjøperen aksepterer produktet. Det hevdes at det er denne bekreftelsen fra kundens side som bør være avgjørende for at inntekt etter tilvirkningskontrakten kan innregnes på entreprenørens side. Problemet med løpende avregningsmetode er at inntekter måles og innregnes alene ved at selger multipliserer totale kontraktsvederlag med estimert fullføringsgrad, eventuelt fratrukket inntekt for tidligere år, men uten å ta hensyn til hvorvidt denne er sannsynlig inndrivbar. Alappatt et al. (2010, s. 43) påstår at det kun er gjennom klientens godkjenning av faktura for fremdrift, at betaling (inntekten) er rimelig sikker. Heri ligger styrken og fordelene til *progress billing method*.

Dersom virksomhetens ledelse på egen hånd kan estimere inntekten uten oppdragsgivers aksept av varen/tjenesten og prisen, kan det åpne for manipulering i mer eller mindre grad, samt svekkelse av regnskapets funksjon som beslutningsgrunnlag (Alappatt et al 2010, 43).

Alappatt et al. sonderer i sin artikkel (2010, s. 44) mellom tilvirkningsprosessen og inntjeningsprosessen. Løpende avregningsmetode forutsetter at inntjening av inntekter har funnet sted, når utgifter er pådratt i forbindelse med utførelse av arbeider etter anleggskontrakten. Dette er bare tilfellet hvor kjøper har akseptert faktura for regnskapsperiodens fremdrift, det vil si *progress bill*.

Progress billing method går i korte trekk ut på å finne fortjenesten (gross margin) med utgangspunkt i godkjent fakturert beløp for fremdrift i perioden (*progress bill*) og så trekke fra kostnadene som er pådratt i så henseende (*cost of progress billing*). Disse kostnadene beregnes som forholdet mellom totalt estimerte kostnader som gjenstår til fullføring av prosjektet (*total estimated cost of completion*) og totalt kontraktsvederlag (*total contract price*). Forholdstallet

multipliseres deretter med det fakturerte beløp for fremdrift (progress bill), hvilket gir relaterte kostnader som er pådratt og trekkes fra (estimated cost of progress bill). Denne differansen er periodens fortjeneste (gross margin) (Alappatt et al. 2010, 45).

I tillegg til fordelene nevnt ovenfor, anfører Alappatt et al. (2010, s. 46) at *progress billing method* reduserer svingningene i foretakets profitt mens anleggstiden pågår. For øvrig vil det være nært samsvar mellom innregning av inntekt og generert kontantbeløp, siden disse alltid bygger på godkjent faktura for fremdrift (progress bill).

Alappatt et al. (2010, s. 47) konkluderer med at anvendelse av *progress billing method* vil medføre sikrere rapportering og styring av enhetens inntekter, og derigjennom styrke det beslutningsgrunnlaget som finansregnskapet utgjør (decision usefulness).

3.6 KONTRAKTSINNTEKTER OG KONTRAKTSKOSTNADER

Begrepene kontraktinntekter og kontraktskostnader som brukes i IAS 11 er en størrelser som ikke er periodisert i forhold til kontraktens fullføringsgrad.

Hva som inngår kontraktinntekter og kontraktskostnader og når det inngår kan i praksis være utfordrende på grunn av ulike hendelser og usikkerheter i kontraktsperioden.

3.6.1 Kontraktinntekter

I henhold til IAS 11. pkt. 12 skal kontraktinntekter måles som virkelig verdien av vederlaget som er mottatt eller til gode. Kontraktinntekter omfatter blant annet:

- *Kontraktpris*, som er fastsatt i kontrakten (IAS 11 pkt. 11 a)
- *Endringsodrer*, en endring til den opprinnelige kontrakt uten å lage nye bestemmelser. Endringsordrer endrer med andre ord den opprinnelige avtalte kontraktsprisen, dersom det er sannsynlig at kunden vil godkjenne forandringen og at inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte etter IAS 11 pkt. 13.
- *Tilleggsordrer*, en endring til den opprinnelige kontrakt som lager nye bestemmelser i kontrakten. Dersom funksjonen, design eller teknologi til

den anleggsmiddel i tilleggsordren er vesentlig ulik med den anleggsmiddel som er avtalt i den opprinnelige avtalen, skal tilleggsordren anses og behandles som en ny selvstendig kontrakt (Ernst & Young 2011,289). Dette gjelder også dersom på prisen er forhandlet uavhengig av den opprinnelige anleggskontrakten.

- *Krav mot kunden*, er etter IAS 11 pkt. 14 et krav som entreprenøren vil kreve inn fra kunden eller fra en annen part som refusjon av utgifter som ikke inngår i kontraktsprisen. Kravet kan oppstå som følge av endringsordrer uten avtalt pris og arbeidsomfang, feil i spesifikasjoner, forsinkelser som skyldes av kunden osv. Kravene skal inngås inn i kontraktsinntekter dersom det er sannsynlig for at kunden vil akseptere kravet og beløpet kan måles pålitelig.
- *Innsatsgodtgjørelser*, bonus eller tilleggsbeløp betalt til entreprenøren dersom visse spesifiserte kravene er oppfylt (IAS 11 pkt.15). Slik som oppnådd kostnadsbesparelser, ferdigstilling før fristen o.l. Kriteriene om sannsynlig for at de kravene vil bli oppnådd samt at størrelsen på godtgjørelsen må kunne måles pålitelig ligger til grunn for at innsatsgodtgjørelser skal medtas i kontraktinntekten.

3.6.2 Kontraktskostnader

Kontraktskostnader omfatter i utgangspunktet de utgiftene som kan regnes til en kontrakt i perioden fra tidspunktet for kontraktsinngåelse til endelig kontrakt fullføring. Dette gjelder først og fremst direkte kostnader som er knyttet til anleggskontraktene (IAS 11.pkt.16-17). Indirekte kostnader slik som forsikringer, rentekostnader, indirekte lønnskostnader skal etter IAS 11 pkt.18 fordeles på anleggskontraktene ved hjelp av systematiske og rasjonelle metoder.

Kostnader som skal dekkes av kunden i henhold til kontraktsvilkårene skal inngås som kontraktskostnader, mens kostnader (direkte eller indirekte) som er medgått i arbeidet for å sikre en kontrakt, kan inkluderes i kontraktskostnaden dersom de er målbare, identifiserbare og at det er sannsynlig for at kontrakten blir inngått. Hvis ikke, skal disse kostnadene kostnadsføres i den perioden de er påløpt og kan ikke anses som kontraktskostnader selv om kontrakten inngås på et senere tidspunkt (IAS 11 pkt.19-21).

3.7 EXPOSURE DRAFT 2010/06 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Etter IASB og FASB startet et felles prosjekt for å forbedre de økonomiske rapportering av inntekter etter International Financial Reporting Standards (IFRS) og amerikanske regnskapsprinsipper (GAAP), utga IASB i juni 2010 en Exposure Draft om ny inntektsstandard, ED 2010/06 Revenue from contracts with customers (Ernst & Young 2011, 285). I Basis for conclusion for Exposure Draft November 2011– a revision of ED 210/06 mener styret årsaken til behov for forbedringer er blant annet at de to viktigste inntekter standarder i IFRS (IAS 11 og IAS 18) har ulike prinsipper og kan være vanskelig å forstå. I tillegg har IFRS begrenset veiledning om viktige emner som for eksempel inntektsføring for «flere element ordninger». Målsettingen med ED er altså å erstatte all eksisterende veiledning knyttet til inntektsføring, herunder IAS 11 og IAS 18 (Ernst & Young 2011, 285).

The Exposure Draft foreslår en inntektsføringsmodell hvor foretaket kan inntektsføre inntekter når prestasjonsforpliktelsen er oppfylt.

Prestasjonsforpliktelsen anses å være oppfylt i det tidspunktet kunden oppnår kontroll over de avtalte varer eller tjenester, dvs. fra det tidspunktet kunden har muligheten til å bruke varen og får nytte av varen eller tjenesten (KPMG 2010,2). Dette kan føres til at en kontrakt må deles opp i flere separerte prestasjonsforpliktelser i den grad at forpliktelsene er tydelige og tilfredsstillt på ulike tidspunkter. For eksempel ved salg av en vare med ett års garanti innebærer to prestasjonsforpliktelser: 1) salg av varen og 2) salg av garantien (KPMG 2010,2).

Denne modellen skal brukes ved ulike transaksjoner i ulike bransjer, særlig bygg og anlegg, kommunikasjon, underholdningsbransjer og bransjer som ofte har flere oppfyllelse av prestasjonsforpliktelser i henhold til salgskontrakten. (KPMG 2010,1). The Exposure Draft omfatter også tilbaketrekking av bruken av løpende avregningsmetoden. Imidlertid, i de tilfeller der kontroll over varer eller tjenester

er overført til kunden kontinuerlig vil utfallet av inntektsføring være likt med løpende avregningsmetoden.

KAPITTEL 4 GJELDENE REGELVERK

4.1 REGNSKAPSLOVEN OG INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDE (IFRS)

Hovedhensynet bak regnskapsloven er ifølge Ot. prp. nr. 42 (1997-98) pkt. 2.6.1, å sikre standardisering av regnskapsinformasjon for at brukerne skal kunne lese og analysere dette. Regnskapsloven oppstiller derfor regler om blant annet grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk, jf. rskl. kapittel 4, vurderingsregler, jf. rskl. kapittel 5, og oppstillingsplanen for årsregnskapet, jf. rskl. kapittel 6.

Rskl. § 5-12 inneholder en unntaksregel som gir små foretak anledning til å inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført. Underforstått er hovedregelen at langsiktige tilvirkningskontrakter skal resultatføres i takt med fremdriften. Metoden som små foretak kan benytte, kalles fullført kontraktsmetode (Langli 2010, 323).

Bruk av internasjonale regnskapsstandarder ved utarbeidelse av årsregnskap i Norge, er hjemlet i rskl. § 3-9 annet ledd, jf. IFRS-forskriften 17. Desember 2004 nr. 1852.

Børsnoterte foretak, enten de er konsern eller ikke, er forpliktet til å følge IFRS. Andre norske foretak har ellers i utgangspunktet adgang til å bruke IFRS (IFRS PÅ NORSK 2011, 668).

Det følger av rskl. § 3-1 siste ledd at en rekke bestemmelser i regnskapsloven ikke gjelder for konsernregnskap eller selskapsregnskap utarbeidet i samsvar med rskl. § 3-9. Dette betyr at blant annet kravet om ”rettvisende bilde” i rskl. § 3-2a, ”god regnskapsskikk” i rskl. § 4-6 og rskl. kapittel 4 for øvrig, vurderingsreglene i rskl. kapittel 5, samt reglene om oppstillingsplan i rskl. kapittel 6, ikke gjelder. IFRS har egne bestemmelser på disse feltene.

Når det gjelder anvendelse av IFRS på anleggskontrakter, vises det til redegjørelsen for IAS 11 under kapitlet om anleggskontrakter.

4.2 BOKFØRINGSREGLENE

Bokføringsloven er viktig for å ivareta offentlige myndigheters behov for kontroll og ettersyn, men danner også et viktig fundament for revisjonen selv om revisors mål er et annet, nemlig å bekrefte at prosjektregnskapet er uten vesentlige feil.

Denne loven må ses i sammenheng med regnskapsloven, og stiller som vilkår at regnskapsinformasjonen i årsregnskapet kan dokumenteres samt spores begge veier, jf. det grunnleggende bokføringsprinsippet om ”sporbarhet” i bfl. § 4 nr. 7 og § 10 annet ledd. Bokførte opplysninger skal lett kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering (årsregnskapet).

Ifølge forarbeidene er formålet med bokføringsloven å etablere grunnlag for utarbeidelse av pålitelige og rettidige regnskapsrapporter, samt sørge for at rapporteringen og de økonomiske disposisjonene lar seg kontrollere i ettertid. Bokføringsreglene er i første rekke utformet for å ivareta eksterne informasjons- og kontrollbehov. Bestemmelsene vil imidlertid også ha stor betydning internt, da en tilfredsstillende løpende bokføring alltid vil være en forutsetning for hensiktsmessig økonomisk styring og kontroll (Den norske Revisorforening 2010, 7).

Bfl. § 4 oppstiller en rekke grunnleggende prinsipper som vilkår for bokføringen. I tillegg til ”sporbarhet” som nevnt ovenfor, forutsettes også ”fullstendighet”. Det vil si at alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte i regnskapssystemet, jf. nr. 2. En rettslig standard er også her nevnt blant de grunnleggende bokføringsprinsippene; ”god bokføringsskikk”, jf. nr. 10.

Prinsippet om at bokføringen skal være i samsvar med god bokføringsskikk, innebærer at bokføringen skal følge det som er vanlig, god praksis. I tillegg må

den bokføringspliktige innrette bokføringen i samsvar med gjeldende uttalelser til god bokføringskikk, utgitt av Bokføringsstandardstyret (Den norske Revisorforening 2010, 11).

Forskrift til bokføringsloven kapittel 8 inneholder tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer, herunder bygge- og anleggsbransjen, jf. § 8-1.

Formålet med disse tilleggsreglene er å sikre fullstendighet og riktig periodisering av inntekter. Ifølge god bokføringskikk (GBS 10) er hensikten også å kunne underbygge prisfastsettelsen, særlig når transaksjoner skjer mellom nærstående parter. Følgelig er det normalt kun når det er sammenheng mellom tidsforbruk og vederlag, at plikten til å registrere timer inntreer (Den norske Revisorforening 2010, 89).

Fbfl. § 8-1-3 oppstiller krav om prosjektrekskap for anleggsbransjen. Dette vilkåret innebærer at bokføringen skal innrettes slik at det kan utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektrekskap) for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr. 300.000 eksklusive merverdiavgift. Fbfl. § 8-1-4 bestemmer at prosjektrekskapets innhold skal tilpasses oppdragets art. Kostnader skal minst spesifiseres på lønnskostnader, materialkostnader, kostnader til underentreprenører og andre direkte kostnader.

Utgangspunktet er dermed at alle regnskapspliktige også har bokføringsplikt, bfl. § 2 første ledd. Bokføringsloven fastslår for øvrig at enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven, jf. lignl. § 4-4 nr. 1, eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, jf. mval. § 15-1 (1), har bokføringsplikt ”for den virksomhet som drives”, bfl. § 2 annet ledd.

4.3 SKATT OG MERVERDIAVGIFT

4.3.1 Anleggskontrakter - fremmedregi

Når det gjelder anleggskontrakter kan det være nødvendig å sondre mellom egenregi- og fremmedregiprojekter. Det gjøres her oppmerksom på at egenregiprojekter ikke omfattes av IAS 11, jf. IAS 11 pkt. 3.

Revisor har i henhold til revl. § 5-1 plikt til å vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Herunder ligger som del av revisjonens innhold, også hvordan den skatte- og avgiftsmessige behandlingen er ivarettatt i prosjektrengskapet i tilknytning til anleggskontrakter.

Skatte- og avgiftsmyndighetene har relativt lav terskel for hva de anser som vesentlig feilinformasjon. Feil på skatte- og avgiftsområdet kan utløse skjønnsfastsettelse og sanksjoner som tilleggsskatt/-avgift, hvilket vil kunne ha en regnskapsmessig effekt som er vesentlig (Bror P. Gulden 2012, 446).

Anleggsvirksomheten og dets ledelse sitter på all nødvendig informasjon for å beregne riktige skatte- og avgiftskrav, og incitamentet til å underrapportere for å redusere slike fordringer på selskapet, er derfor sterkt til stede. Den iboende risikoen knyttet til opplysningene i pliktige oppgaver etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven antas dermed å være høyere enn for opplysningene i årsregnskapet (Bror P. Gulden 2012, 446).

Bygg- og anlegg er en bransje som stikker seg frem i mediebildet, hver gang skatte- og avgiftsunndragelser står på dagsorden. Når det er større risiko for vesentlig feilinformasjon, dvs. iboende risiko og kontroll risiko (forekomstrisikoen) er høy, desto grundigere må revisor granske regnskapsinformasjonen for å kunne attestere at den er uten vesentlige feil.

Et godt sted å starte for å få et overblikk samt danne seg et inntrykk av firmaet, kan være å fremskaffe informasjon om skattheistikken til bedriften, for eksempel om det tidligere har vært involvert i rettsvister med skattemyndighetene, eller utsatt for sanksjoner på grunn av manglende skattetrekkkonto, merverdiavgift, og for sene innbetalinger av arbeidsgiveravgift/forskuddstrekk. Sistnevnte er i forbindelse med utenlandsk arbeidskraft, nærmere omtalt under kapitlene om revisjon, jf. nedenfor.

Det er imidlertid skattemyndighetenes oppgave å beregne og fastsette skatt og avgift på grunnlag av de reelle forhold. Skatteregnskapet baserer seg i

utgangspunktet på årsregnskapets resultat- og balanseoppstilling, og næringsoppgaven kobler disse to sammen (Langli 2010, 494).

Omsetning fra bygg- og anleggsaktiviteter er skattepliktig som virksomhetsinntekt, sktl. § 5-30, jf. § 5-1 (1). Hovedregelen om periodisering av inntektene og kostnadene i prosjektet fremgår av sktl. § 14-2, jf. § 14-4 om tidfesting for regnskapspliktige. Sktl. § 14-5 omhandler skattemessig behandling av varebeholdning, også ved tilvirkning, jf. tredje ledd, samt kundefordringer. Fradrag for kostnader til inntektsserverv etc., er hjemlet i skatteloven kapittel 6. På grunn av ulike regler om fastsettelse av inntekter og kostnader i regnskapsloven og skatteloven, vil det oppstå permanente forskjeller og skatteøkende/-reduserende midlertidige forskjeller samt utsatt skatt. IAS 12 regulerer regnskapsføringen av periodeskatt og behandlingen av midlertidige forskjeller i regnskapet.

Bestemmelsene om merverdiavgift er forholdsvis innviklede og nyanserte, der feil anvendelse kan få store avgiftsmessige konsekvenser og derigjennom påvirke prosjektregnskapet i vesentlig grad. Hovedregelen er at omsetning av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig, mval. § 3-1 (1). Det er imidlertid visse unntak og fritak.

Omsetning av tjenester i form av bygging, vedlikehold mv. av offentlig vei er tilfelle som fritas for merverdiavgift. Utgående merverdiavgift skal ikke beregnes og betales i siste omsetningsledd, mens inngående merverdiavgift derimot kan fradras, mval. § 6-7 og § 1-3 (1) bokstav h. Dette fritaket får kun anvendelse på tjenester og ikke varer, jf. mval. § 1-3 (1) bokstav b og c.

Tilsvarende gjelder fritak i siste omsetningsledd for omsetning av tjenester som står i direkte forbindelse med bygging av sjøgående fartøy, luftfartøy og oljeboringsplattformer. Her omfatter derimot fritaket også varer som leveres i forbindelse med slike tjenester, jf. mval. §§ 6-9, 6-10 og 6-11.

Redegjørelsen ovenfor av enkelte bestemmelser om merverdiavgift, illustrerer hvor innfløkt dette regelverket er. Revisor vil derfor ofte kunne ha behov for å konsultere en ekspert på området i forbindelse med revisjon av anleggskontrakter.

Siden behandlingen av merverdiavgift kan være forskjellig fra prosjekt til prosjekt og fra kontrakt til kontrakt, må revisor helt ned på dette enkeltnivået for å kunne gjøre seg en oppfatning av hvorvidt prosjektregnskapet er uten vesentlige feil. Anleggskontrakten fremstår som et viktig revisjonsbevis i denne sammenheng. Videre må revisor rette forespørsler til selskapets ledelse og prosjektansvarlig, undersøke omsetningsoppgaver og avgiftsoppgjør, samt foreta kontrollberegninger (recalculation).

Hensett til at skatt- og avgift er et komplisert område med høy iboende risiko og lav vesentlighetsterskel, anses kostnadene med å innhente nevnte revisjonsbevis som rimelige. Kapitlene om revisjon nedenfor, er også relevante ved revidering av skatt- og avgiftsområdet. Det henvises derfor til behandlingen og de vurderinger som er gjort der.

KAPITTEL 5 GOD REVISJONSSKIKK

5.1 RETTSLIG STANDARD

Revl. § 5-2 annet ledd inneholder en rettslig standard om ”god revisjonsskikk” som alle revisorer plikter å følge, ikke bare når årsregnskapet revideres, men i hele

sin virksomhet etter revisorloven, herunder rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktige, jf. revl. § 1-1 tredje ledd og revisorforskriften nr. 712 § 4-3. Ergo er revisor bundet av ”god revisjonsskikk” også når anleggskontrakter skal revideres.

”God revisjonsskikk” har i likhet med andre rettslige standarder hjemmel i lovverket, som for eksempel ”god forretningsskikk” i avtl. § 36, ”god advokatskikk” i dmstl. § 224, og ”god inkassoskikk” i inkassoloven § 8.

Dette skiller ”god revisjonsskikk” fra de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene) som ikke har slik rettslig status, men mer søker å angi det nærmere innholdet i denne rettslige standarden.

Rettslige standarder kjennetegnes av at de ikke har noen detaljerte forskriftsbestemmelser som klart definerer hva som ligger innenfor, eventuelt utenfor lovens krav. De gir i så måte anvisning på en skjønnsmessig vurdering, som i det konkrete tilfelle blir å avgjøre av domstolene. Rettslige standarder er derfor dynamiske, siden de aksepterte normene på respektive felt, endrer seg i takt med tiden.

I forbindelse med omtale av markedsføringsloven § 1 og ”god forretningsskikk” i avtaleloven § 36, er rettslige standarder generelt beskrevet slik i *Knophs oversikt over Norges rett* (2009, 640):

”Mens rettsreglene vanligvis inneholder nokså faste kriterier for sitt anvendelsesområde, og gjerne beskriver temmelig nøyaktig de faktiske omstendigheter som dommeren skal legge vekt på, gir standardene anvisning på en mer skjønnsmessig bedømmelse. Men standardene er heller ikke rene skjønnregler – de stiller ikke dommeren helt fritt, men gir ham anvisning på en målestokk.”

Til tross for at revisorloven trådte i kraft i 1999, er det like fullt det som anses for å være ”god revisjonsskikk” anno 2013, som er gjeldende rett. Det er her terskelen ligger, særlig med henblikk på de erfaringer som er gjort etter år 2000, jf. Enron-

og Worldcom skandalene i USA, Sponsor Service og Finance Credit sakene i Norge, samt Parmalat-konkursen i Italia.

5.2 DET NÆRMERE INNHOLDET I "GOD REVISJONSSKIKK"

I Ivaran Shipping dommen, jf. Rt. 2003 s. 696, la Høyesterett til grunn at det gjelder et strengt profesjonsansvar for revisorer, men at det "likevel er rom for en viss kritikkverdig atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet, ...", jf. avsnitt (43) og Rt. 1995 s. 1350 (på s. 1356) som imidlertid gjaldt eiendomsmegling. Førstvoterende skriver videre i avsnitt (47) etter å ha vist til begrepet "god revisjonsskikk", at viktig for å belyse hva dette innebærer, er "normer vedtatt av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF). Jeg ser det imidlertid samtidig som klart at et brudd på 'god revisjonsskikk' ikke uten videre kan ses som erstatningsbetingende uaktsomhet."

Nevnte høyesterettsdom gjaldt erstatningskrav fra selskap mot selskapets valgte revisor for ikke å ha hindret eller redusert tap som følge av administrerende direktørs valutahandel. Dommen er interessant da den tar opp oppgavefordelingen mellom styre og revisor i forhold til den formelle kontrollen med formuesforvaltningen og om den interne kontrollen var organisert tilfredsstillende. Etter førstvoterendes mening, lå primæransvaret for å føre kontroll med administrerende direktørs disposisjoner hos styret. På grunn av at det i ettertid ikke var konstatert vesentlige feil i selskapets årsregnskap, virket det problematisk å bebreide revisor for ikke å ha omtalt mangler i internkontrollen, som kunne ha medført slike feil. Høyesterett konkluderte enstemmig med at vilkårene for erstatning ikke var oppfylt.

Selv om dommen viser til bestemmelser i aksjeloven av 1976 og revisorloven fra 1964, er de prinsipper den gir uttrykk for, fremdeles gyldige.

Definisjonen av god revisjonsskikk som benyttes mest i dag, skriver seg ifølge Bror P. Gulden (DER 2012, 119) fra NSRFs tidligere *Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon* § 2:

”God revisjonsskikk er å utføre revisjonsoppdrag i overensstemmelse med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket.”

Det er denne oppfatningen til de ”dyktige og ansvarsbevisste” revisorene i bransjen, som er nedfelt i revisjonsstandardene og som utdyper den rettslige standarden ”god revisjonsskikk”. Når domstolene skal avgjøre spørsmålet om hvorvidt ”god revisjonsskikk” er fulgt, tas det utgangspunkt i DnRs revisjonsstandarder som utgjør en norm, som saksøkt revisor måles mot.

I erstatningssøksmål mot revisor vil derfor begrepet ”god revisjonsskikk” og revisjonsstandardene danne et viktig grunnlag for vurderingen av om culpa eller uaktsomhet foreligger.

En redegjørelse for denne tankeprosessen finnes i en dom av Trondenes herredsrett, jf. RG 1991 s. 956, hvor det er uttalt på s. 961, at:

”[D]et er likevel på ingen måte noen automatikk i at brudd på god revisjonsskikk dermed medfører uaktsomhetsansvar etter [aksjeloven av 1976] § 15-2, selv om vilkårene for øvrig er oppfylt. Loven må åpenbart kreve noe mer. Forskjellen er at den uaktsomme revisor har opptrådt klanderverdig fordi det etter slik handling foreligger et mulig og ukjent skade-/tapspotensiale innenfor hans øyenvilde, mens brudd på god revisjonsskikk bare behøver å være det vi i dagligtale kaller kritikkverdig forhold. Retten ser heller ikke de normer og anbefalinger de ulike revisorforeninger skulle vedta som avgjørende for hva det ligger i den rettslige standarden ’god revisjonsskikk’. Det sier seg selv at en yrkesorganisasjon ikke kan binde opp en rettslig vurdering, like meget som at bransjens egne normer og anbefalinger selvfølgelig har stor betydning i å fastlegge innholdet i denne rettslige standarden.”

Simpel uaktsomhet er tilstrekkelig for å fastslå culpa-ansvar, jf. revl. § 8-1. Dette kravet må være oppfylt i tillegg til de øvrige vilkår – adekvat årsakssammenheng og økonomisk tap. Det er saksøker eller den part som anfører erstatningsbetingende uaktsomhet, som har bevisbyrden for at alle vilkårene er

oppfylt. Rettspraksis viser at lemping av erstatningsansvaret er mulig, som følge av at styret i foretaket også har et ansvar, plikter og selvstendig interesse i å begrense tap etter loven, revl. § 8-2 og skadeserstatningsloven § 5-2, jf. § 5-1.

Det er risikoen for revisors erstatningsansvar som er særlig aktuell ved brudd på ”god revisjonsskikk” i revl. § 5-2 annet ledd. Overtredelsen av bestemmelsen er i utgangspunktet ikke straffbart, jf. revl. § 9-3. Dette inntreer først ved ”grove eller gjentatt” brudd på god revisjonsskikk, revl. § 9-3 annet ledd. Ellers kan den rettslige standarden få betydning ved spørsmålet om Finanstilsynets tilbakekalling av revisors godkjenning, jf. revl. § 9-1 siste ledd nr. 2.

Et eksempel på en sak av sistnevnte type, gjaldt vedtak om inndragning for to år av revisorbevilling. Saken ble prøvet for Borgarting lagmannsrett, som ikke ga revisor medhold i sitt krav om opphevelse, se RG 1997 s. 1594. Lagmannsretten stadfestet enstemmig byrettens dom, som fant at revisor hadde unnlatt dokumentasjon og revisjonshandlinger, samt å påtale manglende noter i årsregnskap.

For øvrig kan det være verdt å nevne at brudd på god revisjonsskikk kan medføre straff for medvirkning til brudd på regnskapsloven ved anvendelse av straffebestemmelser i respektive lovverk i idealkonkurrens, Rt. 2010 s. 1328. Høyesterett kom i dommen enstemmig til at det dreide seg om grovt uaktsom overtredelse av revisorloven gjennom unnlatt eller mangelfull revisjon, samt grovt uaktsom medvirkning til vesentlig overtredelse av flere bestemmelser i regnskapsloven.

Til tross for omfattende revisjonsstandarder, er de ikke dekkende for enhver oppgave, problemstilling eller utfordring som revisor måtte stå ovenfor i sin virksomhet. Revisor må selv avgjøre hvilke revisjonshandlinger som er best egnet til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, samt ta standpunkt til deres tyngde eller argumentasjonsvekt i det konkrete tilfelle. Revisjon krever således utstrakt bruk av skjønnsmessige overveielser hele veien fra vurdering av oppdraget til avlevering av revisjonsberetningen, som det ikke er realistisk å regulere i detalj gjennom revisjonsstandardene. Loven oppstiller derfor en plikt for revisor til å utføre revisjonen etter ”beste skjønn”, revl. § 5-2 første ledd.

Betingelsen om revisors ”beste skjønn” inngår som en naturlig del av ”god revisjonsskikk”, og har sitt motstykke i revisjonsstandardenes gjennomgående forutsetning om kontinuerlig å utvise en profesjonelt skeptisk holdning. Revisor må trekke på hele sitt arsenal av fagkunnskap, opplæring og erfaring for å møte de forventninger som stilles til kvalitet og effektivitet.

Revisjonsstandardene kan i så henseende betraktes som en form for minimumsnormer, hvor revisor ikke kan nøye seg med å følge disse, dersom anvendelse av ”beste skjønn” tilsier andre løsninger som også kostnadmessig kan forsvares. Dette kommer enda mer på spissen i tilfelle revisor etter ”beste skjønn” må sette en revisjonsstandard til side for å oppfylle vilkåret om ”god revisjonsskikk” som har forrang på grunn av sin status som rettslig standard.

Teori og praksis vedrørende forståelsen av ”god revisjonsskikk” kan oppsummeres med at den rettslige standarden ikke er ensbetydende med gjeldende revisjonsstandarder, samt at overtredelse av sistnevnte i seg selv ikke medfører erstatningsbetingende uaktsomhet. For å være på den sikre siden bør revisor alltid følge revisjonsstandardene til punkt og prikke, og eventuelt utføre ytterligere revisjonshandlinger hvis dette er påkrevet etter ”beste skjønn”. Dersom det senere skulle vise seg at regnskapet inneholdt vesentlige feil, går revisor klar av erstatningsansvaret siden vedkommende ikke var å bebreide for noen klanderverdig opptreden.

Det er en kjensgjerning at søksmål mot revisorer svært sjelden forekom tidligere, og det er derfor sparsomt med rettspraksis. Ulike skandaler i nærings- og forretningslivet både i Norge og i utlandet etter år 2000, har endret på dette bildet. Søk i Lovdata etter rettspraksis som kan illustrere revisors profesjonsansvar i tilknytning til anleggskontrakter, har imidlertid ikke gitt noe resultat.

Lite rettspraksis på dette område gir imidlertid ikke tilstrekkelige holdepunkter til å trekke den konklusjon at revisjon av tilvirkningskontrakter er et forholdsvis problemfritt område uten konflikter eller revisjonsmessige utfordringer for øvrig. Inaq Ivest ASA-saken illustrerer dette på en god måte, der revisjonen av prosjektregnskap ble funnet å være i strid med god revisjonsskikk og revisors

opptreden erstatningsbetingende uaktsomt. Dommen viser på hvilke punkter revisjonen sviktet, og hvordan revisor burde ha forholdt seg til disse svakhetene.

5.3 INAQ INVEST ASA-DOMMEN¹

En upublisert rettsavgjørelse i Oslo tingrett – Inaq Invest ASA, avsagt 28.2.2005, saksnr. 03-007668TVI-OTIR/07, gjaldt revisjon av prosjektrengskap og anleggskontrakter. Inaq Invest ASA hadde fremmet krav om erstatning fra KPMG AS for påstått uforsvarlig forhold i forbindelse med revisjonen for regnskapsåret 2000.

KPMG AS ble frifunnet da retten ikke fant det bevist at årsakssammenheng forelå. Hver av partene ble imidlertid dømt til å bære sine egne omkostninger, hvor retten i sin avgjørelse blant annet vektla revisors uaktsomhet.

Foranledningen til rettsaken var oppkjøp av selskapet Feeding Systems AS fra Inaq Invest ASAs side, der det viste seg å være slike feil ved regnskapene at kravene til vesentlighet var oppfylt. Retten fant det ikke tilstrekkelig sannsynliggjort at Inaq Invest ASA ville ha handlet annerledes med et noe dårligere regnskap (det vil si dersom det hadde vært undergitt revisjon i henhold til god revisjonsskikk) enn det faktisk gjorde. På bakgrunn av bevisførselen, fant retten bevist at Inaq Invest ASA hadde foretatt en strategisk investering uten særlig hensyn til det regnskapet som var blitt avlagt.

Feeding Systems AS solgte anlegg for oppdrettsindustrien, men drev selv ingen produksjon i egentlig forstand. Selskapet solgte produkter som var sammensatt av leveranser fra forskjellige underleverandører, og omsetningen var utelukkende prosjektbasert. Selskapet var en ledende utstyrsleverandør til oppdrett av laks og ørret, og var den av leverandørene som kunne tilby de mest komplette løsningene til de store installasjoner innen flåter, mærer og fôringsteknologi.

Feeding Systems AS virksomhet var prosjektrelatert, og prosjektene hadde ulik varighet, størrelse og kompleksitet. I den aktuelle perioden var selskapet gjennom

¹ Det er henvist til dommen i Den eksterne revisor på side 380.

en sterk vekst i antall prosjekter. Pr. 31.12.2000 var antall prosjekter i arbeid 41, mot 11 prosjekter i arbeid pr. 31.12.1999.

Retten slo først fast at det rettslige utgangspunktet for bedømmelsen av prosjektregnskapet var NRS 2 om anleggskontrakter. Når det gjelder regnskapsføringen, fant retten at vilkårene for å benytte hovedregelen om løpende avregning med fortjeneste, ikke var tilstede for flere av prosjektene til Feeding Systems AS. Årsakene til dette var at selskapet ikke hadde gode nok rutiner til å håndtere så mange prosjekter, at en rekke av kontraktene hadde så lav ferdigstillelsesgrad at det ikke var grunnlag for å beregne fortjeneste for ikke avsluttede kontrakter, og til slutt at for en rekke prosjekter samsvarte ikke fortjenesterisikoen med ferdigstillelsesgraden.

Retten påpekte videre at det ikke var bestridt at 1999 var det første året hvor løpende avregning med fortjeneste ble benyttet, og Feeding Systems AS hadde således svært begrenset erfaring med denne metoden. Etter rettens klare oppfatning forsterket den manglende kontrollen seg i 2000 i takt med den økende oppdragsmengden. Retten hadde på bakgrunn av bevisførselen merket seg at det hadde vært tale om prosjektmapper på avveie, fakturakopier som manglet i prosjektmappene, manglende kalkyler i prosjektmappene, manglende kontrakter, manglende attestasjoner og fremdriftsrapporter som ikke lå i prosjektmapper fordi originalene var utlånt.

Avslutningsvis bemerket retten at:

”Etter rettens oppfatning avdekker dette prosjektet at Feeding Systems AS ikke hadde tilstrekkelig kontroll på prosjektene sine, og at fortjenesterisikoen ikke samsvarte med ferdigstillelsesgraden. [...]”

”For retten er imidlertid samtlige av disse problemene knyttet til Feeding Systems manglende kontroll på prosjektene, og problemene er illustrerende for hvorfor det ikke var korrekt å benytte løpende avregning med fortjeneste for samtlige prosjekter. Det er i den forbindelse beskrivende at Feeding Systems AS ikke hadde avsatt til tap på et eneste prosjekt av de 41 prosjektene som var under arbeid pr 31.12.00, mens det var foretatt inntektsføring på samtlige prosjekter.

Etter rettens oppfatning burde det vært foretatt en tallmessige risikovurdering ved prosjektene i arbeid, og disse burde vært tatt inn i prosjektrengskapene.

I tillegg til de ovennevnte tre hovedpunktene, foreligger det etter rettens oppfatning også feil knyttet til Feeding Systems AS` bruk av beste estimat, jf regnskapsloven § 4-2. Dette gjelder både vedrørende estimer for gjenværende prosjektkostnader, og estimer for ferdigstillelsesgraden. Som redegjort for ovenfor, er det ofte knyttet stor usikkerhet til utrustningsfasen av prosjektene. Dette kan retten ikke se at det er tatt høyde for i periodiseringen av prosjektene, og dette medfører at svake dekningsbidrag på prosjekter i stor grad oppstår i avslutningsfasen på prosjektene.”

Retten konkluderte så med at det samlet sett, forelå slike feil ved regnskapene at kravene til vesentlighet var oppfylt.

I neste del av dommen kommenterte retten utførelsen av revisjonen, og uttalte i forhold til planleggingsfasen at:

”På bakgrunn av innholdet i strategi- og planleggingsmemoet, sammenholdt med den øvrige bevisførsel, finner imidlertid retten det sannsynliggjort at KPMG AS allerede i planleggingen ikke tok tilstrekkelig hensyn til at Feeding Systems AS var i en salgssituasjon, og at revisor i for stor grad baserte revisjonen for år 2000 på selskapets historie fra tidligere år og uttalelser fra selskapets ledelse. Selv om det forelå et løpende revisjonsoppdrag, var KPMG AS forpliktet til å gjennomføre revisjonshandlinger med sikte på å identifisere vesentlige endringer siden forrige års revisjon, jf RS 310 punkt 7 annet punktum. Salgssituasjonen var etter rettens oppfatning en slik vesentlig endring.”

Om salgssituasjonen bemerket dommeren videre:

”Etter rettens oppfatning medførte salgssituasjonen en skjerpet aktsomhet for KPMG AS, og den manglende ivaretagelsen av dette medførte at revisor ikke avdekket flere feil i regnskapet som burde vært avdekket gjennom de utførte revisjonshandlinger. Revisors skjerpede aktsomhet forsterkes etter rettens

oppfatning gjennom de opplysninger som forelå i due diligence-rapporten av 18. januar 2001.”

Retten fremhevet for øvrig at istedenfor å tilrettelegge revisjonsarbeidet etter de opplysningene man satt med i due diligence-rapporten, sammenholdt med at selskapet skulle selges, nøyde revisor seg i all hovedsak med å basere revisjonen på historikk og uttalelser og forsikringer fra selskapets ledelse om at regnskapene var i orden. Etter rettens oppfatning hadde ikke revisor foretatt den grundige revisjonen som var nødvendig for 2000. Dette fremgikk klart av de arbeidspapirene som var fremlagt i saken.

Dommeren vurderte deretter interimfasen, og påpekte at på bakgrunn av manglende arbeidspapirer, er det verken mulig for retten å kontrollere om det overhodet er utført noen revisjon i interimfasen eller hva som er utført og eventuelt kvaliteten på det utførte arbeidet. Retten la etter dette til grunn at revisor ikke hadde sannsynliggjort at interimrevisjonen var utført i henhold til god revisjonsskikk.

Ellers uttalte retten at fullstendighetserklæringen var viktig for revisor, men at revisor ikke ukritisk kunne basere seg på innholdet av denne uten å foreta de nødvendige kontrollhandlinger.

For retten fremsto det som klart at revisor i alt for stor grad hadde basert sin revisjon på forsikringer fra ledelsen, og at dette igjen var basert på gode erfaringer med selskapet fra tidligere år. Det ble henvist til RS 580 at revisor må etterprøve ledelsens uttalelser når det gjelder forhold som er vesentlig for årsregnskapet.

Dommeren fant at revisjonen også var utført i strid med RS 530 – Representativ testing og andre utvalgsbaserte kontrollmetoder. Til dette ble det bemerket at:

”Det er ikke dokumentert i revisors arbeidspapirer hvorfor denne utvelgesmetoden ble anvendt, og det foreligger heller ikke noen begrunnelse for utvalgsstørrelsen. Etter rettens oppfatning har bevisførselen avdekket at samtlige prosjekter over en viss størrelse burde vært kontrollert. Alternativt burde revisor ha kontrollert særskilte prosjekter, for eksempel både prosjekter med

spesielt høy og spesielt lav ferdigstillelsesgrad, prosjekter med ny og ukjent teknologi og med kjent teknologi, og prosjekter med lav og med høy kontraktsum.”

Avslutningsvis om gjennomføringen av revisjonen, oppsummerte retten:

”Retten finner at det forelå informasjon som tilsa at vurderingene som var foretatt av ledelsen inneholdt feil, og at dette hadde betydning for regnskapene. Revisor har imidlertid ikke undersøkt denne informasjonen tilstrekkelig.

Retten finner etter dette at revisjonen ikke er utført i henhold til god revisjonsskikk, og at revisjonen er så klanderverdig at det foreligger ansvarsbetingende uaktsomt hos revisor.

Det foreligger således ansvarsgrunnlag i saken.”

5.4 SØKSMÅL MOT REVISOR – NOEN BEMERKNINGER

I utgangspunktet skulle man tro at anleggskontrakter som jo er langvarige og komplekse, samt involverer betydelige pengetransaksjoner mellom avtalepartene, skulle ha åpnet for søksmål mot revisorer i større grad enn det tilsynelatende har gjort.

Når tap oppstår for en virksomhet, er det naturlig at skadelidte ser seg om etter flere skadevoldere å saksøke, hvilket høyner sjansene for full kompensasjon. Revisors sikkerhetsstillelse samt solidaransvaret med revisjonsselskapet, gjør at han/hun fremstår som spesielt søkegod.

Forklaringen på manglende domstolspraksis kan være at rettssaker angående tilvirkningskontrakter dreier seg primært om andre forhold enn årsregnskapet, typisk kontraktsfortolkning, mangelsbeføyelser, forsinkelse etc., slik at spørsmål omkring revisors ansvar trer mer i bakgrunnen som uvesentlig eller irrelevant.

Normalt er revisorer ansvarsbevisste og pliktoppfyllende, på den måten at revisjonsstandardene overholdes og ”god revisjonsskikk” oppfylles i det langt

overveiende antall saker. Dermed svekkes utsiktene til å nå frem med søksmål mot revisorer, og potensielle saksøkere avstår da sannsynligvis fra dette.

Ingen er garantert å vinne en rettssak, og prosessrisikoen synes således ofte å være høy. Saksøker har bevisbyrden for brudd på ”god revisjonsskikk” som nettopp innebærer en skjønsmessig helhetsvurdering, hvilket gjør utfallet heller mer usikkert. Anleggskontraktors egenskaper som avanserte og beroende på estimater, kan medføre at oppdagelse og dokumentasjon av manglende ”god revisjonsskikk” blir vanskeligere enn ellers.

Prosesreglene om tilkjennelse av sakskostnader, jf. tvisteloven kapittel 20, og bestemmelsene om betaling til det offentlige for rettergangsskritt, jf. rettsgebyrloven, bidrar ikke til å senke terskelen for anleggelse av søksmål eller reduksjon av prosessrisikoen.

Rettssaker er som hovedregel offentlige, jf. dmstl. § 124, med den risiko for negativ publisitet og eksponering av forretningshemmeligheter, som det kan medføre.

Summa summarum er det mange gode argumenter for ikke å stevne en revisor for retten på grunn av brudd på ”god revisjonsskikk”, selv om det virker å være hold i påstanden. Inaq Invest ASA-dommen er et godt eksempel på dette. I denne saken vant saksøker frem med påstanden om brudd på god revisjonsskikk og ansvarsbetingende uaktsomhet hos revisor, men tapte saken i sin helhet på grunn av manglende årsakssammenheng. Retten var også kritisk til størrelsen på erstatningskravet, og mente at en del skyldtes generell nedgang i markedet for oppdrettsnæringen i ettertid. Det kan være verdt å merke seg at bakgrunnen for rettstvisten og påfølgende erstatningskrav, var overdragelse av kontrollerende andel av aksjer i virksomhet.

5.5 KORT OM FORVALTNINGSPRAKSIS

Hensynet bak vilkåret om ”god revisjonsskikk” i revl. § 5-2 annet ledd er å styrke tilliten til historisk finansiell informasjon blant regnskapsbrukerne. Det vises til revl. § 1-2 om revisors rolle, som slår fast at revisor er allmennhetens tillitsperson

og skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. At investorer, offentlige myndigheter, banker samt andre tredjemenn, kan feste sin lit til årsregnskapet, er helt avgjørende for at kreditt ytes og næringslivet skal fungere.

”God revisjonsskikk” innebærer av denne grunn krav til at revisors arbeid skal holde høy kvalitet for å ivareta formålet med revisjonen. Dersom denne normen svekkes, reduseres også verdien av revisors bekreftelser og attestasjoner. Dette ville igjen få negative konsekvenser for bransjens anseelse og inntektsgrunnlag, samt for det enkelte foretak, i tillegg til forretningslivet for øvrig. Derfor er Finanstilsynet på samfunnets vegne og Den norske Revisorforening på profesjonens vegne, interessert i å styrke og utvikle innholdet i denne rettslige standarden.

Uttalelser fra Finanstilsynet etter gjennomførte revisorkontroller kan illustrere nærmere hva som ligger i begrepet ”god revisjonsskikk”. Det samme kan DnRs *regler for god revisjonsskikk*, samt faglige kritikk i for eksempel eksklusjonssaker.

Finanstilsynet har opplyst² at de ikke kjenner til konkrete saker der de har gitt kritikk eller kommentarer til revisjonsselskap eller utpekt oppdragsansvarlig revisor innenfor temaet revisjon av anleggskontrakter. Henvendelse er i tillegg rettet til Den norske Revisorforening uten resultat, og tilsvarende negativt funn legges derfor til grunn også her.

5.6 NORSKE REVISJONSSTANDARDER

Revisjonsstandardene (ISA-ene) er norske versjoner av de internasjonale standardene og er utarbeidet av Revisjonskomiteen i Den norske Revisorforening (DnR). De er oversatt fra de internasjonale standardene utgitt av International Federation of Accounting (IFAC) (Bror Petter Gulden 2012, 131).

Standardene er innrettet mot å beskrive formålene og de generelle prinsippene for revisjon og overlater i større grad til revisor selv å avgjøre hvilke

² E-post fra Finanstilsynet datert 10. Mai 2013.

revisjonshandlinger som må utføres for at kravene skal oppfylles (Bror Petter Gulden 2012, 125-126).

Internasjonale revisjonsstandarder skal anvendes ved revisjon av historisk finansiell informasjon, men er også relevante for oppdrag i offentlig sektor (DnR Revisors Håndbok 2012, 46).

Revisorer i Norge er pålagt noen oppgaver som ikke er behandlet i IFACs internasjonale standarder, og DnR har derfor publisert noen standarder som ikke har noen parallell i de internasjonale standardene. Det gjelder SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter, SA 3802-1 Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen – AS/ASA, samt høringsutkast for SA 3802-2 om andre en AS/ASA (Bror Petter Gulden 2012, 126).

Alle revisjonsstandardene, dvs. ISA-ene og SA-ene, kommer i utgangspunktet til anvendelse ved revisjon av tilvirkningskontrakter. De spenner over områder som generelle prinsipper, risikovurdering, revisjonsbevis, bruk av andres arbeid, konklusjoner og rapportering, spesialområder, samt attestasjonsoppdrag (SA).

5.7 DYKTIGE OG ANSVARBEVISSTE REVISORER SOM NORM³

Grunnlaget for dette avsnittet er samtaler foretatt med to dyktige og ansvarsbevisste revisorer i Ernst & Young og KPMG i Oslo, for å belyse hvilke erfaringer med revisjon av tilvirkningskontrakter disse har gjort seg, samt deres vurderinger omkring innholdet av ”god revisjonsskikk” sett i sammenheng med anleggskontrakter.

Målet med revisjonen er å bekrefte at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil. Det vil si at revisor må påse at tallene kommer riktig inn i regnskapet samt at de er korrekt periodisert. I tilfelle vesentlige feil i prosjektregnskapet, så påvirkes finansregnskapet tilsvarende.

³ Intervju i juni 2013 med Svein Wiig, partner i KPMG Oslo og Eirik Larsson, partner i Ernst & Young Oslo.

Regnskapsføring av prosjekter som bygger på løpende avregningsmetode, innebærer estimering av totale kostnader. Inntektsføring baseres på påløpte kostnader i forhold til totalt estimerte kostnader. Det er også viktig å estimere kostnader som gjenstår for å fullføre anleggskontrakten. Dersom det viser seg å være et tapsprosjekt, må revisor vær påpasselig med at det gjøres tapsavsetning. Estimatenes medfører stor grad av skjønn i prosjektregnskapet, som revisor må forholde seg til.

Utgangspunktet er derfor kalkylene som er helt avgjørende for korrekt regnskapsføring. Revisor må gå inn i hvert enkelt prosjektregnskap og vurdere kostnadene, samt rette forespørsler til prosjektleder om beregningen av kalkylene og grunnlaget for disse. Dyktigheten til prosjektledere har stor betydning. Revisor må sørge for å ha en god oversikt over kundens prosess og i hvilken grad estimatene treffer riktig. Det gjøres løpende analyser for å vurdere rimeligheten til disse estimatene. Analysene bygger på tall fra hovedboken, som følges fra måned til måned for å kunne registrere eventuelle endringer. Eksempel på slike analyser er analyse av dekningsbidrag, knekkpunktanalyse og likviditetsanalyse.

Ved hjelp av erfaringstall og trendanalyser, kan revisor ”sile ut” risikoprojekter. For eksempel kan anleggsprosjekter innen vei og bro medføre høyere risiko enn ved boligbygging, hvor det som regel foreligger mer garantiavsetninger.

Aktuelle handlinger for å identifisere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, er forespørsler til ledelsen for å vurdere dennes integritet, samt observasjoner og inspeksjoner gjennom prosjektbesøk. For øvrig er analytiske handlinger relevant, der man går ned på det enkelte prosjekt og vurderer dette. Det er vanlig å benytte et overordnet risikokart som viser forholdet mellom sannsynligheten for at risiki inntreffer og i hvilken grad de vil kunne påvirke regnskapet. Risikokartet utvikles i samråd med entreprenøren/klienten. Først vurderes de risiki som kan ramme bedriften, og deretter mulig risiki på prosjektnivå.

Bonussystemet er en iboende risiko knyttet til anleggskontrakter, som revisor må få klarhet i hva består av. Kontrollrisiko er relatert til anbud og kalkulasjon, prosjektstyring, overlevering og Claims Management. Fremdriften i prosjektet er

helt vesentlig, og hvis denne er basert på kostnader, må bedriften ha kontroll på disse. I tillegg må sluttprognosene være riktige, hvilket gir en indikasjon på prosjektleders dyktighet.

Sentrale internkontrollhandlinger for å redusere ovennevnte risiki, er gjennomgang av godkjennelsessystemet og rutinene i selskapet. Videre må revisor undersøke utarbeidelsen av kalkylene samt at disse er godkjent på overordnet nivå. Ellers må bruken av standard anleggskontrakter kontrolleres. Det avgjørende er at bedriften har kontroll på sine kalkyler og anbud, samt rekalkulerer faktiske kostnader etter oppdragsstart. Rekalkulasjon av faktiske kostnader er en handling som revisor kan sjekke.

Revisor må gjøre en del test av kontroller i kombinasjon med analytiske handlinger på prosjektnivå, slik at angrepsvinkelen i revisjonen er kontrollbasert. Analytiske handlinger gir imidlertid veldig sterke revisjonsbevis når det gjelder anleggskontrakter.

Når det gjelder hvilke områder som er særlig utsatt for misligheter og feil, uavhengig av internkontrollen, så er det spesielt kalkyler, prosjektstyring og garantiavsetninger.

Bygg og anlegg er en bransje hvor det generelt sett er høy risiko for misligheter og feil. Dette skyldes at bransjen ofte er utsatt for svart arbeid, sosial dumping, kickbacks, ren korrupsjon og tyveri på arbeidsplassen. Det forekommer at ting belastes et prosjekt som i virkeligheten er helt urelatert. For eksempel kan utført arbeid på hytten til eierne av selskapet i form av timer og materialer, være inkludert som kostnader i prosjektene dette har. Slike misligheter og feil kan revisor avdekke ved nøye å kontrollere leveranseadressen på fakturaene.

Intern revisjon er ikke særlig utbredt i bygg- og anleggsbransjen, og internrevisors arbeid benyttes av den grunn veldig sjelden.

Det er heller ikke vanlig å bruke eksterne eksperter ved revisjon av anleggskontrakter. Derimot brukes ofte interne eksperter for å vurdere spørsmål i forbindelse med merverdiavgift.

ISA 540 om regnskapsestimater er en veldig sentral revisjonsstandard ettersom regnskapsestimater utgjør kjernen i anleggskontrakter. Blant denne typen regnskapsestimater kan nevnes sluttprognoser, garantavsetning og avsetning på grunn av tvister, og fremdriften i prosjektet.

Måling av fremdriften og hvor mye av prosjektet som gjenstår, er blant de forhold som oppfattes som revisjonsmessig utfordrende. Dette i tillegg til å ha en god teknikk på periodisering, samt oversikt over tvister som måtte foreligge. Det skal lite til før regnskapet blir vesentlig feil. Det er ofte et tema i forhold til anleggskontrakter hva virksomheten får betalt for og hva den ikke får betalt for. Beregning av riktig merverdiavgift på selve jobben som er utført, er ytterligere en utfordring for revisor. Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter er et forholdsvis greiere område, her er det fullført kontraktsmetode som gjelder. Dette medfører at selskapet vil ha et skattemessig underskudd i prosjektets løpetid som følge av midlertidige forskjeller.

Under revisjonen vil fokuset være særlig rettet mot regnskapspåstanden periodisering, men også eksistens og verdsettelse kan være relevante regnskapspåstander. I tilknytning til kundefordringer og spesielt når det foreligger tvistesaker, er revisor opptatt av verdien på dette. Nok en gang går revisor inn i detaljene på prosjektnivå, og vurderer informasjonen som fremkommer der. Fullstendighet er ikke en så vanskelig regnskapspåstand; selv om for eksempel en eller flere tilleggsavtaler ikke skulle være registrert, så vil man allikevel få regnskapsført riktige inntekter i perioden.

Det foreligger imidlertid særskilt risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til inntektsføring. Den største risikoen gjelder anvendelsen av skjønn, og det er viktig å se ledelsens integritet i denne sammenheng.

Årsaken til at prosjekter anses for å være relativt vanskelige å revidere, er nettopp den store graden av skjønn i regnskapet. Revisor må ha erfaring innenfor dette feltet, eller så er det lett å gå seg bort i detaljtester. Revisjon av tilvirkningskontrakter er veldig komplekst, og garantiavsetninger i tillegg til merverdiavgift gjør det ikke enklere. Prosjektregnskap og finansregnskap viser

forskjellige tall. Prosjektregnskap er enkeltvis, mens finansregnskap viser et bilde på samlede prosjektregnskap innenfor en 12 måneders periode. Det er helt vesentlig for revisjonen at revisor drar ut og besøker anleggsplassene for å danne seg et uavhengig inntrykk av forholdene på stedet. I de tilfelle der revisor ikke har anledning til prosjektbesøk, vil distansen til dette kunne representere en større utfordring. Prosjektbesøk bør derfor prioriteres.

Revisjonsstandardene synes å være dekkende for de problemstillinger som revisjonen av anleggskontrakter reiser, og det er ikke gjort noen erfaring med områder som ikke er regulert.

Revisor kan av og til oppleve at vesentlige feil avdekkes i ettertid eller i senere perioder, for eksempel at det er inntektsført for mye. I den forbindelse kan det bli stilt spørsmål til revisor om håndteringen av denne svakheten eller svikten. Poenget her er at mye er basert på skjønn og ikke minst på prosjektleder/klientens egne kalkyler. Det avgjørende blir til slutt at grunnlaget for revisors beretning var forsvarlig og tilstrekkelig i forhold til gjeldende regelverk på tidspunktet for avgivelsen av revisjonsberetningen. Dette gjelder selv om det skulle oppstå tap i etterkant.

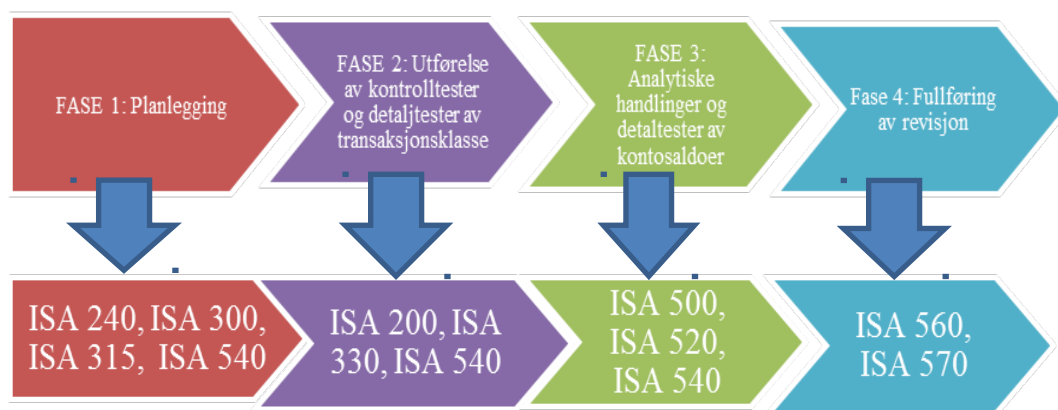
Neste hoveddel av masteroppgaven vil redegjøre for disse normene og anbefalingene som utgjør ”god revisjonsskikk” i forbindelse med revisjon av anleggskontrakter, og dermed også mer utførlig forståelsen av den rettslige standarden.

KAPITTEL 6 REVISJONSPROSESS

6.1 INNLEDNING

Revisjonsprosessen vi har valgt å følge i denne oppgaven er utviklet av forfatter Alvin A. Arens, Randal J.Elder og Mark S. Beasley. Prosessen er hovedsakelig

delt opp i fire faser: Planlegging, Utførelse av kontrolltester og detaljtester av transaksjonsklasse, Analytiske handlinger og detaljtester av kontosaldoer og Fullføring av revisjon. Vi har valgt å knytte prosessen opp mot sentrale revisjonsstandarder som er særskilt relevante for vår problemstilling. Gjennom denne måten vil vi forsøke å tolke DnRs standarder og finne ut hvordan revisor bør revidere, hvilken metode skal/kan de bruke og hvordan tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis skal innhentes for å tilfredsstille kravet etter god revisjonsskikk.



Figur 2 Forenklet versjon av Arens revisjonsprosess og relevante revisjonsstandardene.

Kilde: Egen utviklet basert på Arens modell. (Arens et al. 2012, 1)

Vi har valgt å rette fokus mot bygg- og anleggsbransjen der «kunden» er en entreprenør som inngår en anleggskontrakt med en ekstern byggherre. Før vi går inn i selve revisjonsprosessen ønsker vi å redegjøre målet med revisjonen og utfordringer rundt revisjon av anleggskontrakter.

6.2 MÅLET MED REVISJONEN

Revisors overordnede mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dette gjelder verken som følge av misligheter eller feil, og dermed gjør det mulig for revisor å gi uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, ISA 200 nr. 11 a, jf. også revl. § 5-1.

Ifølge ISA 200 nr. 5 er "betryggende sikkerhet" en høy grad av sikkerhet, men ikke absolutt. For å oppnå dette må revisor innhente tilstrekkelig og

hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå (det vil si risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon). Hvorvidt disse vilkårene er oppfylt, er gjenstand for profesjonelt skjønn, ISA 500 nr. A6.

Målet med revisjon gjenspeiler også målsettingen med revisjon av anleggskontrakter. Her retter revisor fokuset på korrekt periodisering, korrekt måling og påse at tallene som kommer inn i regnskapet er uten vesentlige feil.

6.3 REVISORS UTFORDRINGER

Revisors utfordringer knyttet til revisjon av anleggskontrakter er mange, og det vises til kapitlet om anleggskontrakter og god revisjonsskikk ovenfor om dette. Det foreligger ikke noe konkret fasit på hvordan revisor skal løse disse utfordringene, men den sentrale nøkkelen ligger i forståelse av kundens virksomhet og internkontroller samt en grundig vurdering på ledelsens kompetanse, integritet og nøytralitet.

For å løse problemstillingen skal vi i de neste kapitlene gå gjennom revisjonsprosessen angående anleggskontrakter etter kravene som er fastsatt i revisjonsstandardene, for så deretter å se nærmere på hvordan erfarne revisorer ville ha utført revisjonen i praksis.

KAPITTEL 7 FASE 1 PLANLEGGING

7.1 OVERORDNEDE REVISJONSSTRATEGI OG REVISJONSPLAN

Etter ISA 300 pkt. 2 skal planlegging av en revisjon bidra revisor til å fokusere på de viktigste delene i revisjonen, samt identifisere og løse eventuelle problemer i

rett tid og ikke minst bidra til utførelse av revisjonen på en måleffektiv måte. Hensikten med ISA 300 er å fastsette normer og gi veiledning om vurderinger og handlinger som er relevante ved planlegging av revisjon av regnskaper eller et bestemt område (DnR 2005,pkt.1), slik som revisjon av anleggskontrakter.

Den norske Revisorforening har i 2005 utarbeidet et vedlegg til tidligere RS 300, hvor foreningen definerer planlegging av revisjonen følgende:

”med planlegging av revisjonen menes utarbeidelse av en overordnet revisjonsstrategi for oppdraget samt utarbeidelse av en revisjonsplan for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå. ”

Denne definisjonen kan fortsatt brukes ved tolkning av ISA 300, ettersom formålet med planlegging etter vår mening er det samme etter clarity-prosjektet til IAASB.

Foreningen presiserer videre i vedlegget at slike planleggingsarbeid bør helst utføres av oppdragsansvarlig revisor og andre nøkkelmedarbeidere på revisjonsoppdraget for å dra nytte av deres erfaring samt kunnskap slik at planleggingsprosessen mest mulig mål- og kostnadseffektiv.

ISA 300 punkt 8 krever at den overordnede revisjonsstrategien skal beskrive revisjonens formål og omfang, når den skal utføres og valg av angrepsvinkelen. I tillegg skal revisor under utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien vurdere fortsettelsen av klientforholdet og etiske krav, herunder uavhengighet etter pkt. 6 og 7. Selve prosessen med å utarbeide den overordnede revisjonsstrategien hjelper blant annet revisor til å verifisere typen og omfanget av ressurser som er nødvendige for å gjennomføre oppdraget, samt når disse ressursene må være tilgjengelige (DnR 2005.pkt.10). Ved fastsettelse av hvilke ressurser som skal brukes, er avhengige av resultatet fra revisors risikovurderingshandlinger i forbindelse med opparbeidelse av forståelser i virksomheten etter ISA 315. Formålet med den overordnede revisjonsstrategien er altså å gi revisor en veiledning for videre utarbeidelse av den mer detaljerte revisjonsplanen.

Revisjonsplanen på en annen side, er mer detaljert enn den overordnede revisjonsstrategien. Dette skyldes av at revisjonsplanen utarbeides med hensikt for

å dokumentere tilfredsstillende planlegging og gjennomføring av revisjonshandlingene, slik at oppdragsansvarlige kan gjennomgå og godkjenne planen før videre revisjonshandlinger gjennomføres (DnR 2005, pkt. 14). Etter ISA 300 pkt. 9 skal revisjonsplanen omfatte blant annet typen, tidspunktet og omfanget av revisjonshandlinger som skal gjennomføres for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Planlegging av disse revisjonshandlingene kan skje etter hvert som revisjonen utføres.

Vi har i tidligere kapitlet nevnt at revisor må opparbeide seg en god forståelse av kundens virksomhet og bransje for å utføre en god revisjon. Forståelse av kundens virksomhet er også en viktig faktor for at revisor skal klare å utarbeide en tilstrekkelig og hensiktsmessig overordnet revisjonsstrategi og revisjonsplan.

Forståelse av kundens virksomhet og bransjen er altså essensen i planleggingsfasen og ikke minst også for hele revisjonen. Forståelse om kundens virksomhet brukes dessuten til å vurdere akseptabel revisjon risiko, kundens forretningsmessig risiko og risiko for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet.

Finanstilsynet⁴ har i flere saker gitt kritikk for manglende dokumentasjon av planleggingen og gjennomføringen av revisjonen. Etter ISA 300 pkt. A6 må revisor dokumentere i overordnede revisjonsstrategien en oversikt over nøkkelbeslutningene (slik som tidsplan for, omfanget av og gjennomføring av revisjonen) som ble ansett nødvendig for å planlegge revisjonen på en tilstrekkelig måte. I revisjonsplanen skal revisor dokumentere den planlagte typen og omfanget av risikovurderingshandlinger og eventuelle videre revisjonshandlinger på påstandsnivå samt tidspunkt for utførelse. I tillegg må endringer dokumenteres sammen med årsaker til endringene.

7.2 RISIKOVURDERINGSHANDLINGER

Handlinger som revisor utfører for å skaffe seg forståelse av virksomheten for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon, kalles *risikovurderingshandlinger* (Rødssæteren 2011, 88). I ISA 315 pkt. 6 tydeliggjør hvilke handlinger som skal omfattes av risikovurderingshandlinger:

⁴ Hentet fra www.finanstilsynet.no

- *Forespørsler*, forespørsler skal rettes til ledelsen og/eller til ansatte som etter revisors vurdering kan ha informasjon som er egnet til å bistå i å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil. Forespørsler rettet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan dessuten hjelpe revisor med å forstå miljøet rundt utarbeidelse av regnskapet (ISA315 pkt.A7). Dersom selskapet har intern revisjon, så skal forespørsler rettes også til relevante personer i internrevisjonsfunksjonen. I revisjon av anleggskontrakter vil det være mest relevant å rette forespørsler mot prosjektleder eller de som har overordnede ansvar for styring av prosjektene.
- *Analytiske handlinger*, etter ISA 315 pkt. A14 kan analytiske handlinger utføres som risikovurderingshandlinger til å identifisere aspekter ved foretaket som revisor ikke var klar over og kan dermed bistå i vurderingen av risikoen for vesentlige feilinformasjon ved å gi et grunnlag for utforming og gjennomføring av tiltak mot de anslåtte risikoer.
- *Observasjon og inspeksjon*, kan underbygge forespørsler til prosjektleder ved å foreta et prosjektbesøk (bygg-/anleggsplasser) for å forstå prosjektets kompleksitet og fremdrift (Gundersen og Wiig 2003, 29)

Informasjon som er innhentet ved utførelsen av risikovurderingshandling kan revisor anvendes som revisjonsbevis for å underbygge vurderinger av risikoene for vesentlige feilinformasjon. Etter ISA 315 pkt. A2 kan revisor også velge å utføre substanshandling eller tester av kontroller samtidig med risikovurderingshandling hvis dette er kostnadseffektivt.

7.3 VIRKSOMHETSFORSTÅELSE OG FORRETNINGSRISIKO

7.3.1 Kundens virksomhet og bransje

Revisjon har i de siste ti-årene gått fra ren tall-revisjon til forståelse av klientens virksomhet. En grundig forståelse av kundens bransje og kunnskap om selskapets virksomhet, er avgjørende for at revisor skal kunne gjennomføre en tilstrekkelig og kvalitetsmessig revisjon. ISA 315 punkt 3 sier følgende:

Revisor har som mål å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, enten den skyldes misligheter eller feil, på regnskaps- og påstandsnivå, gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder enhetens interne kontroll, for dermed å danne grunnlag for utforming og

iverksettelse av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlige feilinformasjon.

Arten av kundens virksomhet og industri påvirker kundens forretningsrisiko og risikoen for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet. Risiko forbundet med spesifikke bransjer kan også ha påvirkning i revisors vurdering av akseptabel revisjonsrisiko (Arens et al. 2012, 236). Revisor må derfor opparbeide seg en forståelse av foretakets drift herunder inntektskilder, produkter og tjenester, vesentlige avtaler, største kunder og leverandører samt finansiering for å danne et grunnlag i vurdering av forretningsrisiko og iboende risiko. Revisor må videre ha kunnskap om relevante bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne faktorer, herunder det gjeldende rammeverket for finansielle rapportering (ISA 315 pkt. 11).

Revisjon av prosjekter som benytter løpende avregningsmetode, stiller særskilte krav til revisors forståelse av virksomheten og bransjen (Gundersen og Wiig 2003, 27). Dette skyldes blant annet at bruk av løpende avregningsmetode innebærer stor grad av skjønn og estimat bruk fra foretakets side, og ikke minst de særskilte regnskapsmessige kravene som revisor må forstå for å vurdere om klientens regnskap er i samsvar med de regnskapsprinsippene som foretaket har valgt.

I bygg og anleggsbransjen møter en stadig nye og høyere krav til juridisk innsikt på alle fronter. Ved revisjon av anleggskontrakter innenfor denne bransjen bør revisor være oppmerksom på følgende bransjemessig og regulatoriske forhold:

- Krav om prosjektregnskap etter Bokføringsforskriften § 8-1-3 og krav om dokumentasjon av føring av timelister som dokumenterer timene per dag fordelt på intern tid og på enkelte oppdrag.
- Etter nye endringer i Bustadoppføringslova og Avhendingsloven fra 1. juli 2011 er det innført et skjerpet krav i garantireglene der entreprenøren skal stille en garanti for oppfyllelsen av kontraktarbeidet med en varighet på fem år etter overtakelse (Frostad og Berg, 2011). Minstekravene til garantisum, for de kravene som er gjeldene senest samtidig med overtakelsen, er ti prosent av vederlaget for oppføring av bolig som ikke omfatter rett til grunn, eller tre prosent av vederlaget som omfatter rett til grunn, jfr. Bustadoppføringslova § 12 andre ledd og tredje ledd. Mens for

de kravene som fremmes etter overtakelse, er minstegarantisum fem prosent, uavhengig av hvorvidt entreprisen omfatter rett til grunn eller ikke jfr. Bustadoppføringslova § 12 andre ledd andre punktum.

- Ved bruk av utenlandsk arbeidskraft bør forholdet mellom selskapet og innleide arbeidskraft avklares. Foreligger det innleid arbeidskraft, det vil si at selskapet er arbeidsgiver, plikter selskapet til å betale arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk for sine utenlandske ansatte. Dersom det foreligger et entrepriseforhold, eksisterer det et solidarisk ansvar mellom selskapet og det utenlandske selskapet til å melde inn til Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)⁵.

7.3.2 Forretningsrisiko

Kundens forretningsrisiko er risikoen for at kunden ikke klarer å oppfylle sine mål (Arens et al. 2012, 240). Revisor må derfor forstå faktorer slik som viktige kilder til inntekter, viktige kunder og leverandører, finansieringskilder og informasjon om nærstående parter som kan tyde på områder som øker kundens forretningsmessig risiko. I følge Gundersen og Wiig (2003, 28) er inntjenings evne til virksomheter i bygg og anleggsbransjen, ofte direkte og indirekte påvirket av rentenivå, inflasjon, arbeidsledighet og offentlige bevilgninger til bygg- og anleggsprosjekter. Revisor skal derfor under planleggingsfasen opparbeide seg en mening om hvilken betydning disse forretningsrisikoene har og eventuelle negativ utslag som disse faktorer kan påføre selskapets økonomiske situasjon.

Ledelse er ofte en primær kilde for å identifisere forretningsmessig risiko. I børsnoterte selskaper er ledelsen forpliktet til å foreta en grundig vurdering av aktuelle forretningsrisikoer som kan påvirker finansiell rapportering. Revisor kan imidlertid også innhente informasjon gjennom forespørsler rettet til de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller internrevisor.

ISA 315 pkt. 3 krever at revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon på både regnskapsnivå og påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Risiko for vesentlige feil informasjon på regnskapsnivå omfatter risikoer som er mer generelt knyttet til regnskapet som

⁵ Hentet fra www.sticos.no

helhet. De kan oppstå som følge av et mangelfullt kontrollmiljø, jfr. ISA 315 pkt. A118 og A119. Eksempelvis vil som et prosjekt er bokført i regnskapet med manglende prosjektstyring vil revisor sannsynligvis vurdere høy risiko for vesentlige feilinformasjon på regnskapsnivå.

Vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger kan være en hjelp for revisor til å fastsette type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger på påstandsnivå, som er nødvendig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis jfr. ISA 315 Pkt.A122.

7.4 RISIKO FOR VESENTLIG FEILINFORMASJON

Risiko for vesentlig feilinformasjon er definert i ISA 200 pkt.13 bokstav n som *risikoen for at regnskapet inneholder vesentlige feil før det revideres*. Denne risikoen består av to komponenter, iboende risiko og kontroll risiko (Arens et al. 2012. 279) som er beskrevet nærmere om nedenfor.

7.4.1 Iboende risiko

Iboende risiko er et mål på revisors vurdering av sannsynligheten for at det er vesentlige feilinformasjon i en eller flere regnskapsposter, før man vurderer effektiviteten av foretakets internkontroll (Arens et al. 2011, 281). Hvis revisor konkluderer med at en høy sannsynlighet for feilinformasjon eksisterer, vil revisor konkludere med at iboende risiko er høy. Internkontroll er ignorert under fastsettelse av iboende risiko fordi de anses som to separate vurderingsfaktorer i revisjonsrisiko modellen (arens et al. 2012, 279).

Iboende risiko for visse regnskapsposter påvirkes av arten av kundens virksomhet. Ifølge Gundersen og Wiig (2003, 28) består regnskapet til bygg- og anleggsentreprenører hovedsakelig av transaksjonsklassene som kjøp av innsatsfaktorer og salg av entreprenørtjenester. Varene i denne type bransje er ofte lett omsettelige og kostbare, dermed vil iboende risiko knyttet til varelageret oftest anses som høy.

Løpende avregning innebærer bruk av estimater som knytter seg i det vesentlige til prosjektbeholdning/opptjent ikke fakturert produksjon, samt taps- og kostnadsavsetninger, herunder garantiavsetninger og tvister omkostninger (Gundersen og Wiig, 2003, 28). Fordi disse regnskapspostene krever betydelig bruk av skjønn, vil sannsynligheten for feil derfor øke, og som resultat skal revisor anslå en høyere iboende risiko knyttet til disse regnskapspostene. Fastsettelse av iboende risiko baseres ofte på samtale med ledelsen, kunnskap om virksomheten og resultat fra tidligere revisjon.

7.4.2 kontrollrisiko

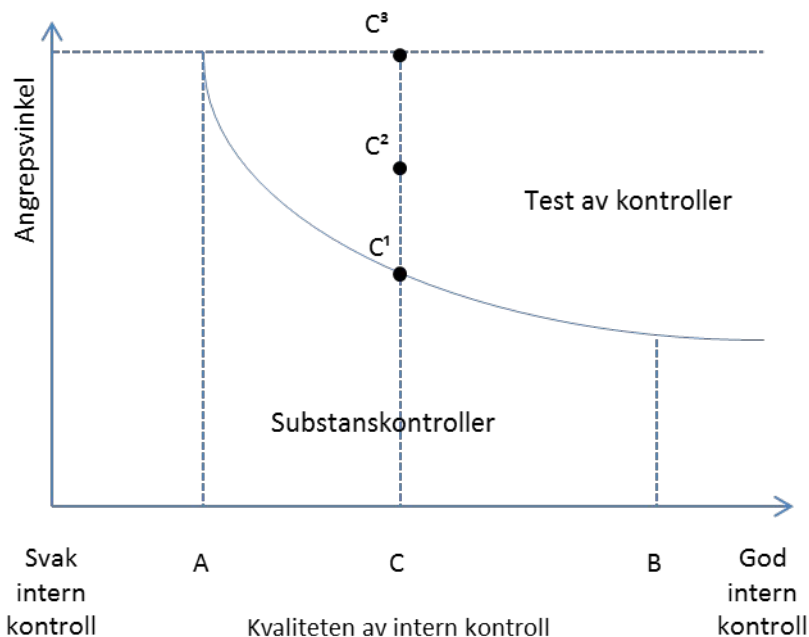
Gjennom risikovurderingshandlinger opparbeider revisor seg en forståelse rundt kundens internkontroller, og basert på denne forståelsen kan revisor utarbeide en foreløpig vurdering på kontrollrisiki til å planlegge revisjon av vesentlige transaksjonsklasser, altså på påstandsnivå. Legg merke til at dersom den foreløpige vurdering på kontrollrisiko som kun bygger på forespørsler alene, ikke er tilstrekkelig i denne sammenhengen (IAS 315, pkt. A74). Forespørsler til prosjektleder må kombineres med observasjon av utførelse av kontroller, inspeksjon av dokumenter og sporing av transaksjoner, for at den foreløpige vurderingen kan utarbeides. I tillegg skal revisor foreta en vurdering av hvorvidt kontrollen, alene eller sammen med andre, er i stand til å forebygge eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon (ISA 315, pkt. A73), herunder iboende risiko. I praksis utfører revisor ofte en walk-through test hvor revisor følger en eller flere bilag av en transaksjonstype og følger dem gjennom hele regnskapsprosessen for å identifisere kontrollene.

Kontrollrisiko er definert følgende i ISA 200 pkt. 13 bokstav n:

Risikoen for at feilinformasjon som kan forekomme i en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning og som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres i rett tid av enhetens intern kontroll.

Kontrollrisiko måler altså revisors vurdering av hvorvidt feilinformasjon vil bli forhindret, avdekket eller korrigert av kundens internkontroll (Arens et al. 2012, 282).

Revisors vurdering på kontrollrisiko påvirker i stor grad i revisors valg av angrepsvinkel. Forholdet mellom revisjonens angrepsvinkel og kvaliteten av intern kontroller kan illustreres gjennom figuren:



Figur 3 Forhold mellom revisjonens angrepsvinkel og effektiv intern kontroll. Kilde: Arens et al. 2012, 431.

Ved å vurdere kontrollrisiko som LAV basert på identifiserte kontrollhandlinger gjennom utførte risikovurderingshandlinger, må revisjonen bygge på en kontrollbasert angrepsvinkel. Dette skyldes at når kontrollrisikoen vurderes som lav med den foreløpige vurderingen, må revisor planlegge test av kontroller for å få den foreløpige vurderingen av kontrollrisikoen bekreftet (Gulden 1999, 46-47) og omfanget av substanshandlinger kan reduseres (figur pkt.B). Dette gjelder også når revisor har vurdert kontrollrisiko som MIDDELS, der revisor mener internkontrollen delvis er effektiv og revisjonen kan bygge på disse kontrollene til en viss grad. Angrepsvinkelen vil da være en kombinasjon av test av kontroller og substanstester (figur pkt. C).

I følger Arens (2011, 432) kan det antas at revisor ved den foreløpige vurderingen har vurdert internkontrollen er effektiv på punkt C. Test av kontroller på punkt C¹ nivået må være omfattende slik at den støtte den lave vurderingen av kontrollrisikoen. Dersom resultatene fra test av kontroller viser at den foreløpige vurderingen er feil, må revisor endre sin vurdering på kontrollrisikoen fra lav til

høy (punkt C³), og revisjon må være substansbasert. Alle punkter mellom C¹ og C³ representerer hvor mye revisor skal bygge på substanshandlinger, slik som C². I en situasjon der revisor har vurdert kontrollrisikoen som HØY og der ressursinnsatsen ved å få foreta test av kontroller er større enn substanshandlinger, kan revisor velge en substansbasert angrepvinkel hvor revisor bygger kun på substanshandlinger alene (Gulden 1999, 46-47) (Figur pkt. A).

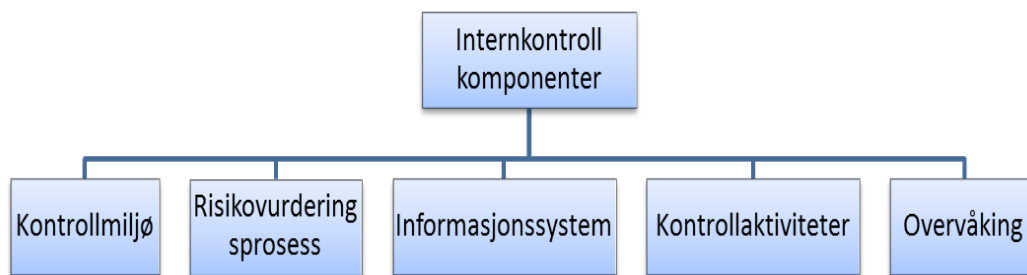
7.5 INTERNKONTROLL

Internkontroll er en prosess, iscenesatt og gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte (COSO-rapporten 1996, 4). Den utformes for å håndtere identifiserte forretningsrisikoer og iboenderisikoer som truer oppnåelser vedrørende måloppnåelse innen følgende område (Arens et al. 2012, 310):

- Drift, målrettet og kostnadseffektiv bruk av virksomhetens ressurser
- Regnskapsrapportering, utarbeidelse og utgivelse av pålitelige regnskaper
- Lover og regler, hvorvidt virksomhetens handlinger er i overensstemmelse med gjeldende lover og regler

Internkontroll er altså en prosess som utføres av mennesker, og det er et middel men ikke et mål i seg selv. Uansett hvor godt den interne kontrollen er utformet og utført, kan den bare gi styret og ledelsen *rimelig sikkerhet* med hensyn til hvorvidt virksomheten når sine målsettinger (COSO-rapporten 1996, 18). Dette kan forekomme av det faktum at menneskelig skjønn ved beslutningstaking kan være mangelfullt og at feil i den interne kontrollen kan forekomme på grunn av menneskelig svikt.

ISA 315 pkt.12 krever at revisor skal opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen. Intern kontrollens komponenter som er listet opp i revisjonsstandarder bygger hovedsakelig på COSO-rapporten. Etter COSO-rapporten består intern kontroll av frem innbyrdes sammenhengende komponenter.



Figur 4 Internkontroll komponenter. Kilde: Arens et al. 2012, 315.

7.5.1 Kontrollmiljø:

Kontroll består av handlinger, retningslinjer og prosedyrer som gjenspeiler de generelle holdningene til ledelsen, styret og eierne av foretaket om intern kontroll og dens betydning for foretaket (ISA 315, pkt. A76). For å forstå kontrollmiljøet, bør revisor vurdere de viktigste underkomponenter som består av (ISA 315, pkt. 77):

- Integritet og etiske verdier
- Forpliktende engasjement i forhold til kompetanse til ansatte
- De som har overodnet ansvar for styring og kontroll og deres deltakelse
- Ledelsesfilosofi og lederstil
- Organisasjonsstruktur
- Delegering av myndighet og ansvar
- Personalpolitikk

Løpende avregningsmetode kan medføre betydelig periodisering og avsetning for inntekter og kostnader, dette gir ledelsen muligheter til å oppnå ønskede resultater ved å flytte kostnader i inneværende periode til tidligere eller senere periode. Ledelsens integritet og nøytralitet er derfor vesentlig for vurdering av misligheter, herunder risiko for at rapportering fra prosjektene påvirker eller overstyres av ledelsen for å kunne oppnå interne eller eksterne forventninger slik som lønnsomhet, eller til personlige fordeler slik som frynsegoder eller bonus.

Ledelsens holdning påvirker også de ansatte. Dette gjelder særlig holdning til lovbrudd som har vesentlig økonomiske konsekvenser. Hvilke holdninger som eksisterer i en virksomhet vil være sterkt påvirket av bedriftskulturen da holdningen som eksisterer her vil være med på å forme de ansatte. Ifølge SSBs

undersøkelsen *Virksomheter som ofre for økonomisk kriminalitet* (2010), er det i utgangspunktet underslag og regnskapsovertredelser de to mest vanlige lovbrudd som en bedrift kan bli utsatt for. Resultatet i SSBs undersøkelsen viser imidlertid at bedriftene anser det som svært uvanlig at slikt skjer i deres egen bedrift, men antar likevel at underslag og regnskapsovertredelser er mest vanlig og forekommer ofte. Dette kan tolkes at de fleste bedriftene vet at disse lovbruddene er vanlige, men det foreligger en holdning om at det er sjelden at dette vil ramme dem (Ellingsen 2010, 16-17).

Undersøkelsen viser også blant annet at bygg og anleggsbransjen anser seg mer utsatt for de fleste lovbrudd enn andre bransjer. Dette gjelder særlig pris og anbudssamarbeid, unndragelse av skatt og underslag anses nokså vanlig i deres bransje. I tillegg besvarte en av to i bygg og anleggsbransjen at de mener konkurrentene begår eller har begått økonomisk kriminalitet for å skaffe seg konkurransefordeler. Basert på analysen i undersøkelsen foreligger det en oppfatning av at noen av deres konkurrenter gjør noe galt og oppnår en fordel med det (Ellingsen 2010, 17). Dette kan motivere selskapet selv til å begå lovbrudd for å skaffe seg fordelene.

Revisor bør være oppmerksom på at selv om et tilfredsstillende kontrollmiljø kan bidra til å redusere risikoen for misligheter, utgjør det ingen garanti mot misligheter, herunder lovbrudd. Kontrollmiljøet i seg selv verken forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon. Det kan imidlertid påvirke revisors vurdering av effektiviteten av andre kontroller (ISA 315 pkt. A83). Misligheter og ledelsens integritet vil bli nærmere drøftet i avsnitt 7.7.

Mennesker og kompetanse er nøkkel resurser i bygg og anleggsbransjen. Prosjektleder og dennes kompetanse spiller en sentral rolle i et prosjekt. Kompetanse hos prosjektleder reflekterer den kunnskapen, de ferdigheter og erfaringer som er nødvendige for å utføre de oppgaver som de er ansatt for, altså å planlegge, gjennomføre og styre prosjekter. I tillegg reflekterer kompetansen også troverdigheten i prosjektregnskapet og sluttprognosen. Revisor bør opparbeide seg en mening om prosjektleders kompetanse samt rette forespørsler til prosjektleder vedrører prosjektstyring for å evaluere risiko for feil i sluttprognosen.

7.5.2 Risikovurderingsprosess

Selskapets risikovurderingsprosess danner grunnlaget for ledelsens beslutninger om hvordan risiko skal håndteres. Risikovurdering for finansiell rapportering er identifisering og analysering av risikoer som er relevante i forbindelse med utarbeidelse av regnskapet i samsvar med aktuelle regnskapsstandard.

De overordnede målene for et prosjekt er at leveransen skal få rett innhold, og at den leveres til rett tid og til rett kostnad (Blaalid, 1998, 9). Selskapets risikovurderingsprosess skal omfatte disse tre faktorene siden alle er forbundet med stor usikkerhet. Med risiko menes her alle faktorer som kan true prosjektets hensikt og mål ved at uønskede hendelser inntreffer. I følge Blaalid (1998, 11) er slike risikoer et produkt av to faktorer: *sannsynligheten* for at en uønsket hendelse inntreffer og *konsekvensen* for prosjektet hvis den inntreffer. Dette kan være for eksempel tvister, erstatningsansvar, dagbøter som følger av at prosjektet ikke er ferdig innen avtalt tid, mangelfull kompetanse, spesielt på ledelsesnivå og eventuell feil estimering av totale kontraktskostnader.

Revisor bør vurdere om foretaket har en klar retningslinje for risikostyring i anbud/kalkulasjonsfasen, og hvordan prosjektene skal gjennomføres med hensyn til kvalitet, fremdrift, kostnadseffektivitet, helse, miljø og sikkerhet. I tillegg skal prosessen for å identifisere disse risikoene og hvordan disse blir håndtert i virksomheten, evalueres samt foreta en vurdering omkring årsakene til hvorfor prosessen ikke klarte å identifisere de relevante risiki. Videre må det avgjøres om det er betydelig mangel på intern kontroll gjennom diskusjoner med ledelsen.

7.5.3 Informasjonssystem

Begrepet “informasjonssystem” brukes ofte om systemer som behandler internt genererte data fra transaksjoner som kjøp og salg samt interne operasjoner (COSO-rapporten, 1996, 84). Hensikten med et informasjonssystem er altså å initiere, registrere, behandle og rapportere foretakets transaksjoner og for å opprettholde kontroll med tilknyttede eiendeler, forpliktelser og egenkapital (ISA 315 pkt. A89). Et informasjonssystem består av infrastruktur (fysiske komponenter og maskinvare), programvare, mennesker, rutiner og data (ISA 315 Vedlegg 1 pkt. 5).

De fleste bedrifter har nå IT-baserte systemer som håndterer data og transaksjoner. Dette reduserer risiko som oppstår på grunn av menneskelig feil, slik som feil beregning. Samtidig øker også risiko med et IT-basert system på områder slik som sikkerhet og tap av data. Revisor må derfor undersøke at IT-systemene er satt opp på en måte at det sikrer korrekt regnskapsrapportering.

I godt regnskapssystem bidrar i vesentlig grad til å oppdage regnskapsovertredelser og andre lovbrudd, slikt som underslag og grovt bedrageri (Ellingsen 2010, 24-25). Som i tillegg også begrenses ledelsens mulighet til å overstyre regnskapet. Men undersøkelsen til SSB (2010, 25) viste også at IT var et lite viktig redskap i bygg og anleggsbransjen med tanke på skatteunndragelser og prissamarbeid. Dette kan skyldes at disse holdes ofte utenfor systemet og derfor ikke kan behandles eller avdekkes gjennom det IT-baserte systemet.

I bygg- og anleggsbransjen er det viktig med et system som kan håndtere kostnader oversiktlig og effektivt. Et godt kostnadsstyringssystem bør kunne gi entreprenøren muligheter til å analysere kostnaders virkning i hvert prosjekt, og opprettholde nøkkeldata i prosjektet. For eksempel har selskaper med et integrert lønnsystem hvor ansatte fører time etter koder, redusert risiko for at lønnskostnader blir belastet på feil prosjekt, enn bedrifter som har manuelle timelister.

For å forstå selskapets informasjonssystem, må revisor identifisere nøkkel transaksjonsklasser i foretaket, og følge disse gjennom systemet for å opparbeide seg en forståelse av hvordan disse transaksjonene er initiert og bokført, hvordan systemet fanger opp andre hendelser som er vesentlige for den finansielle rapportering, som for eksempel korrekt periodisering og endringsordre. I tillegg hvilke prosedyrer for håndtering av uriktige posteringer og justering i hovedbok.

7.5.4 Kontrollaktiviteter:

Kontrollaktiviteter er de retningslinjer og prosedyrer som bidrar til å sikre at nødvendige tiltak iverksettes for å håndtere risiki ved oppnåelse av foretakets mål

(Arens et al. 2012, 318). Disse kontrollaktiviteter er ofte fordelt på fem kategorier (ISA 315 pkt. A96):

- Autorisasjon
- Gjennomgåelse av prestasjoner og resultater
- Informasjonsbehandling
- Fysiske kontroller
- Arbeidsdeling

Det er særlig viktig med en klar arbeidsfordeling og godkjenningrutine rundt prosjektet for å redusere risiko for misligheter og feil. Eksempelvis kan være tilgangskontroller til selskapets informasjonssystem kombinert med arbeidsdeling der to personer må være involvert for at anskaffelser og endringer kan foretas. ISA 315 pkt.20 presiserer videre at ikke alle kontrollaktiviteter er relevante for revisjonen. I praksis retter revisor fokus på “key controls” på områder der revisor mener det foreligger høy sannsynlighet for feil (for eksempel ikke-rutinemessige og skjønnsmessige transaksjoner), og de nøkler kontrollhandlingene som er forbundet med særskilte risikoer der substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis (ISA 315, pkt.A97), slik som inntektstransaksjoner.

7.5.5 Overvåking av kontroller:

Evaluering/overvåking sikrer at den interne kontrollen fungerer effektivt over tid. Evaluering og overvåking utføres ofte av ledelsen, men også av selskapets internrevisjonsfunksjon.

I Norge er internrevisjonsfunksjonen ikke så utbredt i bygg og anleggsbransjen slik som for eksempel i USA (Larsson, intervju.2013). De store aktørene i bransjen har ofte internrevisjonsfunksjon i utlandet, men dette gir liten nytte i forhold til målsetningen av overvåking og evaluering av kontroller som er utført her i landet. I praksis utfører ofte prosjektleder eller byggleder en evaluering av rutiner og kontroller for å identifisere risikoer knyttet til prosjekter. Når revisor skal danne en forståelse av de viktigste overvåkingshandlingene i selskapet som er relevant for den finansielle rapporteringen, kan revisor rette forespørsler til prosjektlederen.

7.6 KONTROLL KNYTTET TIL ESTIMATER

Etter ISA 540 pkt.8 skal revisor gjennom utførelser av risikovurderingshandlinger opparbeide seg en forståelse rundt selskapets og ledelsens kontroller knyttet til estimater i selve estimeringsprosessen. Det sentrale estimatet i dette tilfelle er fullføringsgraden på oppstartede prosjekter. En feil estimering på fullføringsgraden medfører også feil inntektsføring og resultatberegning. Andre estimater som har store effekter i regnskapet er avsetning for garantikostnader og kostnader som følger av tvister.

Revisor skal i planleggingsfasen opparbeide seg en mening om ledelsens integritet og nøytralitet, ledelsens risikovurderingsprosess knyttet til vurdering av estimater og valg av regnskapspolicy, kompetanse og metode for beregning av estimater. Relevante kontrollaktiviteter må også identifiseres, dette gjelder alle estimater, uavhengig om de utgjør en særskilt risiko eller ikke (Rødssæteren, 2011, 90). ISA 540 pkt. A27 opplistet relevante kontroll handlinger som revisor må foreta en vurdering på med hensyn til risiko for feil i regnskapsestimater:

- Hvordan ledelsen vurderer fullstendigheten, relevansen og nøyaktigheten av dataene som er brukt til å utarbeide regnskapsestimater
- Arbeidsfordelingen mellom personalet som registrerer data og personalet som utarbeider regnskapsestimater
- Rutine på gjennomgåelse og godkjenning av regnskapsestimater, herunder også hvilke forutsetninger som blir lagt til grunn.
- Vedlikehold og oppfølging av kalkyler og sluttprognoser

7.7 MISLIGHETER OG LEDELSENS INTEGRITET

7.7.1 Innledning

Utgangspunktet er at revisor *gjennom revisjonen*, skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf. revl. § 5-1 siste ledd. ISA 240 regulerer revisors oppgaver og plikter til å *vurdere misligheter* i forbindelse med revisjonen. Nevnte standard pkt. 4 slår fast at hovedansvaret for å forebygge samt avdekke misligheter, ligger hos ledelsen og eventuelt annet ansvarlig personell i

organisasjonen. Det vises for eksempel til asl. §§ 6-12 (3) og 6-14 (4) om styrets og daglig leders ansvar for en ordnet formuesforvaltning og at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, jf. også rsl. §§ 3-1 og 3-5. Ifølge Bror P. Gulden (2010, 309) antydes med formuleringen ”gjennom revisjonen” at revisor ikke har plikt til å innrette revisjonen særskilt mot forebygging eller oppdagelse av misligheter. Dette er altså ledelsens ansvar.

De oppgaver og plikter som revisor har, går i korthet ut på å identifisere risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis i relasjon til dette, samt håndtere mistanke om eller oppdagede misligheter på egnet måte, ISA 240 pkt. 10.

Revisor må under hele revisjonen være oppmerksom på at feil kan være forårsaket av misligheter, og utøve nødvendig profesjonell skepsis når regnskapsinformasjon granskes, ISA 240 pkt. 12. Arens et al (2012, 362) understreker at revisor må søke å avklare grunnlaget for feilen, og ikke bortforklare den som en isolert hendelse. Revisor må innhente ytterligere revisjonsbevis for å avgjøre hvorvidt feilen er en mislighet og om flere slike feil kan ha funnet sted. ISA 240 om misligheter må leses og forstås i sammenheng med ISA 315 om risikovurdering gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser og ISA 330 om håndtering av anslåtte risikoer.

I den nummererte brevserien skal revisor påpeke overfor den revisjonspliktiges ledelse, misligheter som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet, revl. § 5-2 fjerde ledd, jf. § 5-4.

7.7.2 Begrepet og arten av misligheter

Feilinformasjon kan være tilsiktet eller utilsiktet. Når feilen er tilsiktet, foreligger det en mislighet. Det vil si en bevisst handling begått av en person i ledelsen, eller som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre, som innebærer uredelighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel, ISA 240 pkt. 2 og 11 a.

Misligheter forekommer i to former; uredelig regnskapsrapportering og underslag (misappropriation). Mest vanlig er uredelig regnskapsrapportering i et forsøk på å overvurdere inntekter, men også underrapportering kan være aktuelt for å redusere skatten. Underslag medfører at selskapet tappes for verdier av ansatte i enheten, og omfatter oftest mindre beløp enn ved uredelig regnskapsrapportering. Dersom ledelsen viser seg å være innblandet i underslaget, kan dette bildet endre seg. (Arens et al. 2012, 356-357).

Flere personer kan være involvert i form av samarbeid, gjerne for å tildekke eller skjule spor etter misligheter. Risikoen for at slike misligheter ikke oppdages er større, enn risikoen for at vesentlig feilinformasjon som skyldes feil, ikke avdekkes, ISA 240 pkt. 6.

Misligheter behøver ikke nødvendigvis bare finne sted ut fra et ønske om personlige fordeler, men kan også være begått i den hensikt å begunstige virksomheten på bekostning av kunder og leverandører.

7.7.3 Risiko for misligheter

Risiko for misligheter vil alltid være til stede, men spesielt tre forhold tilsier høyere risiko enn ellers; incentiver eller press, muligheter og holdninger eller rettferdiggjørelser, jf. vedlegg 1 til ISA 240. Arens et al (2012, 358) illustrerer dette med en figur:



Figur 5 The Fraud Triangle. Kilde: Arens et al. 2012, 358.

Disse tre forholdene gjør seg gjeldende både ved uredelig regnskapsrapportering og ved underslag av eiendeler. Det legges imidlertid større vekt på individuelle forhold i forbindelse med vurderingen av risiko for underslag (Arens et al. 2012, 359).

1. *Incentiver/press* kan for eksempel være at anleggsbransjen er inne i en nedgangskonjunktur med sterkt press på fortjenestemarginer og hard konkurranse. Bonusordninger, opsjoner samt eierandeler i foretaket kan skape incentiver for ledelsen og ansatte til å utføre misligheter for å oppnå fordeler. For øvrig kan forventninger skapt av analytikere, krav fra banker (debt covenant requirements), samt bevaring av eget renommé, status og verdi på arbeidsmarkedet som leder, bidra til press i retning av å utføre misligheter (Arens et al. 2012, 358). Når det gjelder underslag, kan det eksistere et press på ansatte med for eksempel høy gjeld og/eller stort forbruk, til å underslå tilgjengelig kontanter og andre eiendeler. Tilsvarende press vil også være til stede i tilfelle dårlig forhold mellom enheten og ansatte, for eksempel på grunn av kjente eller forventede permitteringer (vedlegg 1 til ISA 240). Permitteringer av ansatte er et hyppig fenomen i anleggsbransjen som følge av konjunktursvingninger.
2. *Mulighetene* er spesielt til stede i anleggsbransjen siden regnskapsføring etter løpende avregningsmetode er basert på skjønnsmessige vurderinger. Ledelsen har derfor anledning til å påvirke prosjektrengskapet i gunstig retning, uten at det er åpenbart grunnlag for kritikk eller anklager. Bygg- og anleggsplasser er som regel spredt, og distansen til hovedkontoret eller administrasjonen kan gjøre styring og kontroll problematisk. I tillegg benyttes ofte en rekke underentreprenører med ulike forretningsmiljøer og –kulturer, hvilket innebærer utfordringer med henblikk på å beholde full oversikt over eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader. Arens et al. (2012, 359) bemerker at stort gjennomtrekk av regnskapsmedarbeidere og svakheter i regnskapsrapporteringen for øvrig, kan muliggjøre misligheter. Ineffektive revisjonskomiteer og manglende oversikt over regnskapsrapporteringen hos styret, har forårsaket en del tilfelle av uredelig regnskapsrapportering. Store verdier kan lagres midlertidig på bygg- og anleggsplasser, som for eksempel moduler/innredning, materialer, maskiner, utstyr, og verktøy. Manglende tilgangskontroll, arbeidsdeling, utilstrekkelig fysisk sikring og registrering av eiendeler, samt svak intern kontroll for øvrig, gir store muligheter for underslag begått av ansatte og tyveri gjennomført av utenforstående personer. Ifølge

Arens et al. (2012, 360) er slike misligheter mer fremtredende i mindre bedrifter enn i større, fordi en forsvarlig arbeidsdeling er vanskeligere.

3. *Holdninger/rettferdiggjørelser* hos ledelsen gjenspeiler hele organisasjonen. Dersom styret og daglig leder kun fokuserer på omsetningen og generering av høyest mulig inntekter, vil det kunne skje på bekostning av intern kontrollen og etiske prinsipper som ærlighet og redelighet. Et forretnings- eller arbeidsmiljø som er ensidig preget av konkurranseinstinkt og profittbegjær, medfører derfor øket risiko for misligheter. Bygg- og anleggsbransjen kan generelt sett gi inntrykk av at brudd på regelverket forekommer i stor skala. Dette kan bidra til å senke terskelen samt skape et press hos ledere og ansatte til å utføre ulike misligheter, siden ”alle nærmest gjør det samme”. Miljø og omgivelser danner dermed grobunn for holdninger som gjør misligheter mer stuerent og akseptabelt.

Ovennevnte punkter og faktorer viser at bygg- og anlegg representerer en høyrisikobransje hva gjelder misligheter. Svart arbeid, sosial dumping, kickbacks og korrupsjon kan forekomme, selv om de sett i den store sammenhengen nok allikevel utgjør et betydelig mindretall. Revisor må imidlertid være seg bevisst disse risikofaktorene og sannsynligheten for at eventuelle oppdagede feil, nettopp kan skyldes misligheter. Risikofaktorene identifiseres blant annet ved å gjøre seg kjent med enheten og dens omgivelser i henhold til ISA 315 og ISA 240.

7.7.4 Revisors vurdering av risiko for misligheter

Revisor kan utføre flere handlinger for å anslå risikoen for misligheter i det konkrete tilfellet. Som kilder for denne vurderingen nevner Arens et al. (2012, 362-363) diskusjoner i revisjonsteamet, forespørsler til ledelsen, undersøkelser omkring de tre risikoforholdene nevnt ovenfor, analytiske prosedyrer og annen informasjon:

Formålet med diskusjoner i revisjonsteamet er å dele kunnskap om samt få bedre innsikt i selskapet, for å kunne avgjøre hvilke områder av regnskapsrapporteringen som er mest utsatt for misligheter. Dette bør skje på bakgrunn av de tre risikoforholdene – incentiver/press, muligheter, og

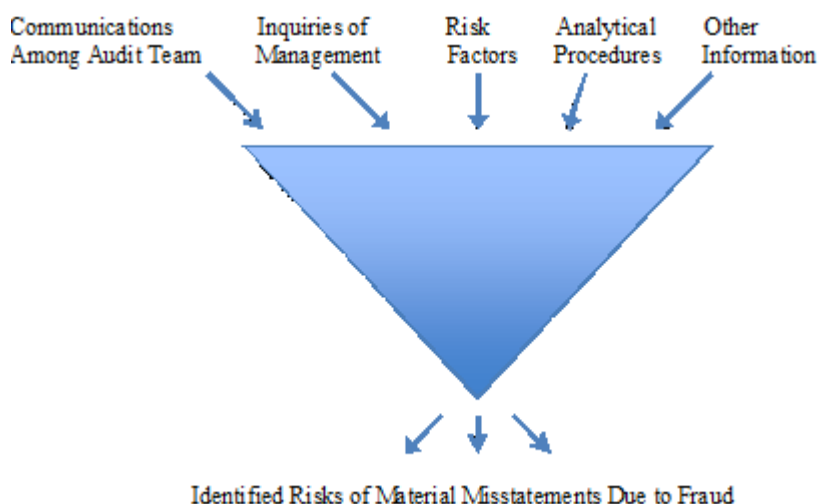
holdninger/rettferdiggjørelser. Revisjonsteamet bør også danne seg en oppfatning av hvordan ledelsen eventuelt ville ha utført misligheter, samt tiltak for å skjule dette. Videre bør det vurderes hvordan noen kunne ha underslått eiendeler, og for øvrig hvilke mottiltak som bør gjøres i forhold til de svakhetene som avdekkes.

Forespørsler til ledelsen og andre i enheten, er nødvendig for å avklare hvorvidt disse har kjennskap til misligheter eller noen mistanke om at dette kan ha forekommet. Dersom svarene ikke er konsekvente, må revisor innhente ytterligere revisjonsbevis for å kunne støtte eller forkaste opprinnelig konklusjon om risikoen for misligheter.

Analytiske prosedyrer er påkrevet i planleggingsfasen og avslutningsfasen, for å identifisere uvanlige transaksjoner eller hendelser som kan indikere vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet. Dersom resultatet av analytiske handlinger avviker fra revisors forventninger, må revisor på bakgrunn av annen tilegnet informasjon om mislighetsrisikoen, avgjøre hvorvidt denne risikoen er høyere enn tidligere antatt. Ratioanalyse og horisontal/vertikal analyse er eksempler på analytiske handlinger som kan gjennomføres i denne sammenheng.

Revisor bør som hovedregel ta all informasjon fra alle stadier og deler av revisjonen i betraktning, når risikoen for misligheter skal fastsettes.

Risikovurderingsprosessen kan illustreres slik:



Figur 6 Sources of Information Gathered to Assess Fraud Risks. Kilde: Arens et al. 2012, 363.

Alle betraktninger og vurderinger som er gjort for å anslå risikoen for misligheter må kunne dokumenteres av revisor, ISA 240 pkt. 10.

7.7.5 Områder spesielt utsatt for misligheter

Noen regnskapsposter er særskilt utsatt for misligheter, avhengig av klientens bransje. Dette gjelder både uredelig regnskapsrapportering og underslag. Arens et al. (2012, 371) utpeker omsetnings- og kundefordringsområde som spesielt utsatt for manipulering og tyveri. En undersøkelse foretatt av COSO viste at mer en halvparten av alle misligheter omfattet salgsinntekter og kundefordringer.

Det samme må være tilfellet også for anleggskontrakter og prosjektregnskap. Inntektsføringen styres av estimater på totale kostnader og gjenværende kostnader på prosjektet, og er dermed utsatt for manipulering.

Årsaken til at salgsområdet er spesielt utsatt, er fordi dette utgjør den største posten i resultatregnskapet. Manipulering av en liten andel av omsetningen, kan likevel påvirke inntekten i stor grad. En overvurdering av omsetningen øker nettoinntekten til selskapet tilsvarende. Dette skyldes at tilhørende kostnader vanligvis ikke tas med, når omsetningen er fiktiv eller for tidlig innregnet i regnskapet. Regnskapsmanipulering av omsetningen kan inndeles i tre hovedtyper; fiktiv omsetning (fictitious revenues), for tidlig innregning av salgsinntekter (premature revenue recognition), manipulering i form av inntektsjustering (manipulation of adjustments to revenues). Sistnevnte hovedtype omfatter manipulering av garantiavsetninger og undervurdering av fordringer som ikke lar seg innkreve. Slike poster bygger nettopp på skjønn, og er derfor utsatt for misligheter (Arens et al. 2012, 373).

Kontanter og varelager vil alltid være utsatt for misligheter. Området for innkjøp og leverandørgjeld er også utsatt, i form av underrapportering av restgjeld og kostnader, samt overvurdering av nettoinntekter. Misligheter på dette området kan i tillegg forekomme gjennom utbetalinger til fiktive leverandører, kickbacks og andre urettmessige opplegg med leverandører (Arens et al. 2012, 375).

For å avdekke ovennevnte misligheter eller indikasjoner på dette, kan revisor utføre analytiske handlinger og gransking av dokumentasjon. Ifølge Arens et al. (2012, 374) vil dokumenter relatert til misligheter som regel utvise klare mangler og avvik i forhold til dokumenter som gir uttrykk for reelle og legitime transaksjoner. Revisor bør innhente og bygge på originaler fremfor kopier. Vedlegg 3 til ISA 240 nevner manglende dokumenter eller dokumenter som synes å ha blitt endret, som eksempler på omstendigheter som antyder misligheter.

7.7.6 Revisors håndtering av risiko for misligheter

Når risiko for misligheter er identifisert, må revisor sørge for å håndtere disse på en hensiktsmessig måte. ISA 240 om vurdering av misligheter regulerer dette, jf. også ISA 330 om håndtering av anslåtte risikoer.

Vedlegg 2 til ISA 240 anfører blant annet følgende revisjonshandlinger som også kan være relevante ved risiko for misligheter i tilknytning til anleggskontrakter og prosjektregnskap:

- Endre revisjonsmessig angrepvinkel
- Utføre analytiske substanshandlinger på detaljnivå
- Vurdere tidligere regnskapsestimer og skjønn basert på tilgjengelig informasjon i ettertid
- Teste integriteten til dataproduserte registreringer og transaksjoner
- Innhente ytterligere revisjonsbevis fra kilder utenfor enheten som blir revidert
- Besøke driftsteder eller utføre bestemte tester uten forhåndsvarsel
- Gjennomføre intervju av personale som arbeider på områder der en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, er identifisert

Arens et al. (2012, 370) foreslår at revisor bør vurdere ledelsens valg av regnskapsprinsipper, og være ekstra påpasselig med prinsipper som innebærer skjønn. Revisor må være årvåken ved komplekse transaksjoner og finne hvilke forretningsmessige hensyn som ligger bak. I særdeleshet må revisor være klar over risikoen for at ledelsen nesten alltid kan begå misligheter ved å overstyre

intern kontroll, selv om disse ellers skulle vise seg å være effektive. For å håndtere dette, må revisor i hver revisjon utføre følgende tre handlinger:

- Undersøke regnskapsposter og andre korreksjonsposter for å dokumentere eventuell feilinformasjon som skyldes misligheter
- Vurdere regnskapsestimater for mulig manipulering
- Forstå tankegangen bak uvanlige og betydelig transaksjoner

Revisor må under hele revisjonen utøve profesjonell skepsis og eventuelt revurdere risikoen for misligheter, hvis ny informasjon skulle tilsi dette, jf. ISA 240 pkt. 8 og 16. Arens et al. (2012, 371) oppgir følgende varseltegn som revisor bør merke seg:

- "Discrepancies in the accounting records
- Conflicting or missing audit evidence
- Problematic or unusual relationships between the auditor and management
- Results from substantive or final review stage analytical procedures that indicate a previously unrecognized fraud risk
- Responses to inquiries made throughout the audit that are vague or implausible or that produce evidence that is inconsistent with other information"

Revisors mistanke om misligheter

I situasjoner der revisor mistenker at misligheter kan ha funnet sted, må revisor for det første kommunisere dette skriftlig til ledelsen i selskapet i nummererte brev, revl. § 5-2 siste ledd nr. 3. Revisor må innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter (eller feil for den saks skyld), ISA 240 pkt. 5. Ved slik mistanke, foreslår Arens et al. (2012, 379) anvendelse av programvare designet for IT-revisjon og utvidede substanstester.

Dersom ledelsen ikke umiddelbart iverksetter tiltak for å avklare forholdet, har revisor rett til å fratse oppdraget uten at det er valgt ny revisor. Fratredelsesretten er betinget av at det foreligger ”andre særlige grunner”, jf. revl. § 7-1 annet ledd. Manglende eller utilstrekkelig reaksjon på rapportert mislighet/mistanke om mislighet fører lett til alvorlig svekket tillit til ledelsen, og tillitssvikt oppfattes som ”annen særlig grunn”. Når revisjonsoppdrag opphører ”før utløpet av tjenestetiden”, plikter både revisor og den revisjonspliktige å meddele årsaken til Finanstilsynet, revl. §§ 2-1 siste ledd og 7-1 siste ledd (Bror P. Gulden 2010, 317).

Revl. § 5-6 syvende ledd siste pkt. bestemmer at revisor i revisjonsberetningen skal gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeeiere. Dette betyr at revisor må avgi en beretning med forbehold eller med negativ konklusjon, hvis misligheter er oppdaget som har medført vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet (Bror P. Gulden 2010, 317).

7.8 LEDELSENS INTEGRITET

Ledelsen har det øverste ansvaret for formuesforvaltning, styring og kontroll i selskapet. Det skal sørge for at regnskap utarbeides i rett tid, forebygge misligheter, og at de lover og forskrifter som for øvrig angår virksomheten følges. Ledelsen befinner seg i en unik posisjon, der overstyring av en ellers velfungerende intern kontroll er mulig. I tillegg har ledelsen anledning og kunnskap til på beste måte å skule misligheter. ISA 240 pkt. 7 beskriver det slik, at risikoen for at revisor ikke avdekker vesentlig feilinformasjon som skyldes ledelsesmisligheter er større enn for ansattes misligheter, siden ledelsen ofte på grunn av sin posisjon er i stand til direkte eller indirekte å manipulere registreringer, presentere uriktig finansiell informasjon eller overstyre kontrollrutiner som er utformet for å forhindre at andre ansatte begår liknende misligheter.

Dette stiller krav til ledelsens integritet, hvilket betyr at ledelsen primært skal ivareta enhetens interesser og ikke fatte beslutning eller iverksette tiltak kun basert på utsiktene til egen personlig berikelse. Ledelsen må kunne stå imot slike

incentiver eller press, siden mulighetene til å begå misligheter ofte vil være til stede. Utover ivaretagelse av bedriftens interesser, må ledelsen også påse at kunder, leverandører, banker og andre utenforstående parter behandles med respekt samt at virksomheten opptrer ærlig og redelig i avtaler som inngås med disse. Dette kan gjennomføres ved å fastsette og synliggjøre etiske prinsipper for ledelsen og ansatte, samt kjerneverdier som organisasjonen ønsker å identifisere seg med. Ved siden av såkalt Code of Conduct, vil særlig større selskaper kunne etablere en revisjonskomité for derigjennom å styrke kontrollen med regnskapsrapporteringen og styringen av selskapet (corporate governance).

Hvis ledelsens integritet er svak, så er risikoen for misligheter høy. Dette vil utvilsomt ha betydning for utførelsen av revisjonen. Revisor kan ikke ha samme tillitt til uttalelser fra ledelsen og dermed ikke kunne bygge på disse i samme grad. Detaljtester må benyttes i vesentlig større omfang enn ellers, hvilket er kostbart og tidkrevende.

Når revisor gjennom nærmere undersøkelser før avtaleinngåelsen finner at ledelsens integritet er svak, bør revisor avstå fra å akseptere oppdraget. Der dette først avdekkes under revisjonen, bør revisor vurdere å trekke seg fra oppdraget. Det vises til redegjørelsen for dette ovenfor i avsnittet om revisors mistanke om misligheter.

KAPPITEL 8 FASE 2 GJENNOMFØRING AV KONTROLLTESTER

8.1 INNLEDNING

Etter at revisor har opparbeidet seg en mening om selskapets internkontroll og vurdert om kontrollene fungerer effektivt, må revisor teste kontrollene for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å støtte sin vurdering. Dette gjelder også med situasjon der substanshandlinger alene ikke kan gi tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonsbevis på påstandsnivå (ISA 330, pkt. 8).

ISA 330 tar høyde for at intern kontrollen i seg selv gir kun rimelig sikkerhet for pålitelig finansielle rapportering. Dette forekommer av at intern kontroll er en prosess som utføres av mennesker som nevnt under avsnittet 7.5. Dermed tillater

begrepet effektivitet små avvik som forekommer av utskifting av nøkkelpersonale, menneskelig svikt og vesentlige sesongsvingninger i transaksjonsvolum, jfr. ISA 330 pkt. A41.

Standarden sier ingenting om hvordan en vurderer hvorvidt en kontroll er effektiv, derimot sier standarden hva som indikerer at selskapets kontroll er ineffektiv. Dersom revisor gjennom substanshandlinger avdekker vesentlig feilinformasjon, er det en sterk indikasjon på at det foreligger en vesentlig mangel i den interne kontrollen. Samtidig sier standarden at selv om substanshandlinger ikke avdekker feilinformasjon, kan imidlertid ikke substanshandlinger benyttes som revisjonsbevis på at kontroller som er knyttet til den påstanden som testes, er effektiv (ISA315 pkt.16).

Det er viktig å skille mellom walk-through test og test av kontroller. En walk-through test er en handling som revisor utfører for å opparbeide en forståelse av selskapets rutiner, mens test av kontroller er en handling som er utformet for å vurdere effektiviteten av kontrollene med hensyn til på å forhindre, eller avdekke og korrigere vesentlige feil på påstandsnivå (ISA 330, pkt.4b).

Ifølge Wiig (Intervju, 2013) er en kontrollbasert revisjonsangrepsvinkel svaret på en effektiv revisjon av anleggskontrakter. Dette skyldes kompleksiteten og stor grad av bruk av skjønn, som gjør at det er nødvendig for revisor til å identifisere nøkkel kontroller i selskapet for å redusere eller håndtere de risikoer som truer transaksjonene/estimatene. I tillegg bygger revisjonshandlinger ofte på dokumenter som er utarbeidet av selskapet, slik som prosjektrengskaper, kalkyler og beregning på fremdrift basert på estimer. For at revisor skal kunne stole på disse dokumentene, er test av kontroll uunngåelig. Videre forteller Wiig (Intervju, 2013) at det er fire kjerneprosesser som er typiske for bygg- og anleggsvirksomheter. Disse fire kjerneprosesser består av anbud/kalkulasjon, prosjektstyring, levering og claims management. Revisor kan bygge på sin test av kontroller på bakgrunn av disse kjerneprosessene, for å underbygge den foreløpige vurderingen av kontrollrisikoen.

8.2 ANBUD, KALKULASJON OG KONTRAKTER

Anbud og kalkulasjon er en sentral del i anleggskontrakter. Når entreprenør utarbeider et anbud eller tilbud, prøver de ofte å kalkulere på forhånd hvilke kostnader de vil pådra seg ved å utføre arbeidet. Denne kalkulasjonen kalles ofte en *forhåndskalkyle*. Fjelldal og Moe (2009, 14) beskriver en forhåndskalkyle som *kalkuleres kostnaden på et arbeid som skal skje i fremtiden og på bakgrunn av en forutsetning om at kostnaden blir som forventet*. Forhåndskalkyler gir dermed kun en antydning på hva et prosjekt vil anta til å koste, men ikke noe fasitsvar om hva prosjektet vil koste. Det er kun ettertiden som gir svar på hva den virkelige kostnaden er (Fjelldal og Moe 2009, 14). Derfor må virksomheter ha gode systemer og rutiner for å sørge for at anbuds-/ kalkulasjonsavdelingen til enhver tid er oppdatert på priser, mengder og normer på alle innsatsfaktorer i prosjektene (Gundersen og Wiig 2003, 28) for å oppnå et mest mulig realistisk estimat på totale kostnader. Dersom den totale estimerte kontraktskostnaden blir for lav, vil det oppstå risiko for at omsetning, resultat og prosjektbeholdning i balansen blir overvurdert.

Den/de som utarbeidet forhåndskalkylen besitter opplysninger, oversikt og kunnskap om hvilke kostnader som skal med og ikke skal med. I følge Wiig (intervju, 2013) vil dette styrke selskapets internkontroller, dersom den/de som har beregnet anbudet også tas med på revisors oppfølging og gjennomgang av kostnadene på prosjektet.

Kostnader som er foretatt under forhåndskalkylen er ikke fast og endelig bestemt. De vil endres med nye forutsetninger slik som stedlige forhold som under utførelse, endring i arbeidsstyrken og lønnsendringer (Fjelldal og Moe 2009, 14). Etter at selskapet har fått oppdraget er det særlig viktig at selskapet har en rutine for å rekalkulere de faktiske kostnader slik at den totale estimerte kontraktskostnaden blir mest mulig korrekt (Larsson, intervju 2013). Denne rekalkulasjonen kalles ofte en *etterkalkyle*. Etterkalkylen er en etterkontroll handling som selskapet utfører for å påse at den estimerte totale kontraktskostnaden og forventet resultat er korrekt. Den bygger på oppsettet til forhåndskalkylen men forskjellen er at kostnadene i etterkalkylen er kjent,

etterkalkylen utarbeides altså etter de faktiske kostnader. For å ha godt grunnlag til etterkalkylen må virksomheten sørge for tilstrekkelige opplysninger om kostnader i prosjektet, samt forsvarlig kostnadsoppfølging og tidsriktig registrering av kostnader. Flere entreprenører utarbeider også et budsjett som fungerer som en kostnadsramme for videre drift i prosjektet. Revisor bør være oppmerksom på risiko knyttet til misligheter dersom incentivordningen til ledelsen er basert på budsjettoppnåelsen.

Bygg og anleggsbransjen er pålagt å føre prosjektregnskap for prosjekter over kr.300.000 eks. mva. Det er forskjell mellom prosjektregnskap og etterkalkyle. Etterkalkylen er utarbeidet med tanke på *hvor mye prosjektet ville koste*, mens et prosjektregnskap viser prosjektets *lønnsomhet* eller *økonomiske situasjon* ved å vise forskjellen på fakturerte inntekter og påløpte kostnader. For å få frem lønnsomheten i et prosjekt, er det viktig å skille mellom inntekter på kontraktfestet leveranse, tilleggsarbeid, endringsarbeid, fremmedarbeid og prisstigningsfakturaer. Ved å skille disse, vil entreprenøren og revisor se om de forskjellige inntektene dekker kalkulerte kostnader for samme arbeidet. Bruk av standard kontrakter medfører lavere risiko for at partene inngår en ugunstig avtale. I praksis vil alle kontrakter i Norge være basert på Norsk standard fastsatt av Norges Standardiseringsforbund (Gundersen og Wiig 2003, 28). NS⁶-kontraktene inneholder bransjespesifikke regler som er laget med henblikk for å regulere kontraktsforhold om entrepris. Bruk av NS-kontrakt gir arbeidsbesparelse fordi kontrakten gir normer som er alminnelige akseptert, i tillegg unngår man unødvendige misforståelser og tap med økonomiske konsekvenser. Misforståelser og manglende kunnskap gir unødvendige tvister og gir aktørene unødvendige og uventede tap. Tidligere NS 3430 er nå erstattet av NS 8405, revidert oktober 2008, som er «hovedstandarden» for norske bygge- og anleggskontrakter. NS 8405 er beregnet for kontrakter hvor det er viktig for oppdragsgiver og entreprenør til enhver tid å ha en fullstendig samt åjourført oversikt over fremdrift og økonomi. NS-kontrakter kan benyttes både ved offentlige og private anskaffelser. Derimot kan entreprisekontraktene i NS 8400-serien ikke benyttes hvor oppdragsgiver er forbruker (Tryti, Proffentreprise, 2012).

⁶ Norsk Standard- kontrakter

8.2.1 Eksempel på test av kontroller⁷

- Sjekke at kunden har utarbeidet forhånds- og etterkalkyler og er godkjent av byggutviklingssjef for X antall prosjekter
- Sjekke rutine på prisoppdatering på innsatsfaktorer
- Sjekke at selskapet har utarbeidet prosjektregnskap på X antall prosjekter
- Teste at standard kontrakter er benyttet på X antall prosjekter
- Teste at X antall kontakter er signert av bemyndiget person

8.3. PROSJEKTSTYRING

Prosjektstyring er håndverket til en god prosjektleder som fokuserer på metode, system, teknikk og kontroll. Prosjektene er ofte sammensatte, komplekse og ofte tidskritiske. Dette stiller krav til prosjektlederen som integrator, motivator og leder for et team (Bergar-Brantzen 2008, 45). Kontrakthåndtering og kostnadsoppfølging er også en viktig del av prosjektleders oppgave. Avvik eller endringer i kontrakten må reageres på innen bestemte frister eller på bestemte måte sammen med ledelsen, og bevisstheten om dette bør være en integrert del av prosjektstyringen (Blaalid 1998, 40-41). Når det gjelder kostnader er det særlig viktig med god arbeidsfordeling i prosjektets interne rutiner rundt anskaffelse av innsatsfaktorer. Det er større grad av risiko for feil knyttet til selve leveransene, eksempelvis er leveranser som er levert til private adresser, som ikke finnes i varelageret eller leveranse som er uklart spesifisert og dermed vanskelig å kontrollere. Det kan være svært uheldig dersom samme person har ansvaret i utvelgelsen av leverandør, bestille, mottar og registrerer varer. Prosjektleders gjennomgang og godkjenning av kostnader reduserer risiko for at ugyldige kostnader blir belastet på prosjektet.

I tillegg til rutiner for anskaffelser, må hvert prosjekt definere egne rutiner for prosjektoppfølging på alle nivå og prosjektoppfølging kan skje i form av rapporteringer av sluttprognose til ledelsen. En sluttprognose skal vise en forventet utvikling av prosjektet og er kritisk for sluttmåling. Skal oppfølgingen bli effektiv, må det legges arbeid i en god vurdering av anslagene over gjenstående arbeid (Blaalid 1998, 31, 42). Ifølge Blaalid er det her ofte feilen oppstår, delvis fordi det slurves og delvis fordi bevisstheten er for dårlig. I stedet

⁷ Kilde: fra intervju til Svein Wiig og Eirik Larsson

for å estimere faktiske gjenstående oppgaver, foretar mange kun en beregning som baseres ut i fra differansen mellom budsjett og nedlagt arbeid. Dette gir et svært usikkert resultat, særlig ved løpende avregning som kreves en prosentvis ferdigstillelse.

Fremdriftsmåling er selve kjernen i revisjon av anleggskontrakter fordi den påvirker periodisering av inntekter og resultat (Larsson, intervju, 2013). Revisor må derfor opparbeide en forståelse av hvordan sluttprognosen er utarbeidet og basert på hvilke hensyn. Mange forhold påvirker sluttmåling av et prosjekt, dette kan være blant annet kompleksitet og omfang av prosjektet, graden av endringer underveis, kompetanse til ansatte osv. Samtaler med prosjektleder vil ofte være av stor betydning for revisjonen i forhold til måling og rapportering (Gundersen og Wiig 2003, 29). Under samtalen er det viktig at revisor ser etter eventuelle feilsignaler som kan påvirke påliteligheten i sluttprognosen:

Typiske feilsignaler fra prosjektet i følger Blaalid (1998, 44):

- Prosjektmedarbeiderne har ikke styring på egne oppgaver.
- Prosjektrapportene er dårlige og ufullstendige.
- Oppdatering av prosjektplaner ligger etter.
- Det er store kostnadsoverskridelse med betydelig forsinkelser.
- Prosjektlederen er ikke flink til å delegere oppgaver og får ikke nok tid til lederfunksjonen.

8.3.1 Eksempel på test av kontroller⁸

- Prosjektbesøk. Ifølge Wiig (intervju, 2013) og Larsson (intervju, 2013) er dette en meget sentral handling for revisjonen. Gjennom prosjektbesøk kan revisor opparbeide seg en forståelse og innsikt på prosjektets kompleksitet og omfang, samt en bedre vurdering av prosjektets fremdrift. Revisor kombinerer prosjektbesøk med test av prosjektets rutiner på prosjektplassen slik som varemottak, observasjon av fysisk sikring av varer på byggeplassen, og forespørsler rettet til prosjektleder eller byggeleder.
- Intervju med hoved underleverandører for å kontrollere fremdriften i forhold til kundens egne vurderinger.

⁸ Kilde: fra intervju med Svein Wiig og Eirik Larsson

- Diskutere med prosjektleder om faktiske kostnader mot kalkyle/budsjett og konsekvenser for prognosen.
- Tester attestasjonsrutiner på varemottak, kostnadsbilag og timelister.
- Tester rutine som sikrer at kostnader belastes på riktig prosjekt.
- Tester endringsordre er godkjent før tidspunkt for inntektsføring

8.4 OVERLEVERING

Under risikovurderingsprosessen har vi nevnt at de overordnede målene for et prosjekt er at leveransen skal få rett innhold, og at den leveres til rett tid og til rett kostnad.

Med rett tid menes at prosjektet er ferdigstilt på det tidspunktet som er avtalt i kontrakten. Store forsinkelser i fremdrift og ferdigstilling kan medføre store økonomiske konsekvenser for selskapet og byggherren. Dersom årsaken til forsinkelse skyldes entreprenørens egne forhold, vurderes det som et kontraktsbrudd fra entreprenørens side. Det vanlig er å regulere forsinkelsesansvaret med en standardisert erstatningsutmåling i form av en dagmulktbestemmelse i en entreprisekontrakt. Med dagmulkt innebærer at den part som er ansvarlig for forsinkelsen må yte økonomiske kompensasjon til motparten, basert på en avtalt mulkt for hver dag forsinkelsen varer (Sørzdahl 2010). Ifølge Sørzdahl (2010) er dette en fordel for byggherren fordi de ikke trenger å sannsynliggjøre det økonomiske tapet som følger av forsinkelsen, mens det for entreprenøren er det en fordel å begrense dagmulkt.

Dagmulkt er regulert i bustadsoppføringslova § 18 med en minimumsats på 1 promille per dag og maks 10% av kontraktsummen. Dagmulkt kan heller ikke kreves i mer enn 100 dager. 10% av kontraktsummen er et vesentlig beløp for prosjekter med lave fortjenestemarginer, og vesentlig forsinkelse kan medføre at prosjektet vil ende opp med tap, eller at kundefordringer er vesentlig redusert på grunn av dagmulkter.

Ved ferdigstilling går også risikoen over fra entreprenør til byggherre. Fra dette tidspunktet løper også reklamasjonsfristen. Alle entreprenører som utfører arbeid etter bustadoppføringslova er pålagt å stille en garanti eller sikkerhetsstillelse

overfor byggherren. Denne skal sikre byggherren i tilfelle entreprenøren går konkurs, samt få rettet opp feil og mangler i garantitiden. Minimumskravet til garantistillelsen er regulert i bustadoppføringslova § 12. Garantiavsetning er et skjønnsmessig estimat som er utarbeidet av ledelsen, og behovet for å øke garantiavsetninger kan oppstå hvis rutinene for overlevering ikke følger avtalen og interne retningslinjer (Gundersen og Wiig 2003, 29).

8.4.1 Eksempel på test av kontroller⁹

- Teste at det foreligger skriftlig godkjenning for avsluttede prosjekter
- Teste at kjøper har betalt hele beløpet før overlevering på x utvalgte prosjekter
- Teste rutine og retningslinjer for vurdering av garantiavsetning

8.5 CLAIMS MANAGEMENT

Anleggsprosjekter har i de siste årene blitt mer og mer komplisert på grunn av nye lovpålagte kvalitetskrav, design, og avanserte teknologier. Den økte kompleksiteten i byggeprosesser og betingelser i kontrakten har bidratt til større sjanse for konflikter, motstridende tolkninger og tvister. Erstatning, konflikter og tvister er også en faktor til ineffektiv internkontroll og leveranse. Det er viktig at selskapet har en god internkontroll som følger opp og gjennomfører evalueringer med jevne mellomrom. Dette kan være at prosjektleder gjennomgår avsetning til garantiarbeider og tvister ved hver regnskapsavslutning. I tillegg bør det foreligge retningslinjer for Claims management.

Claims management er en prosess som identifiserer og håndterer krav og tvister som oppstår i forbindelse med interessekonflikter mellom partnerne (Gundersen og Wiig 2003, 29) Prosessen er relativ lik risikovurderingsprosessen som vi har tidligere omtalt.

Ifølge ISA 501 pkt. 9 skal revisor utforme og utføre revisjonshandlinger for å identifisere rettsvister og krav gjennom forespørsler til ledelsen, gjennomgå møtereferater og gjennomgå kostnadskontoer for juridisk bistand. I tillegg skal

⁹ Kilde: Intervju med Svein Wiig

revisor innhente advokatbrev, dersom det er identifisert risiko eller gjennom utførte handlinger som tyder på at det foreligger andre tvister eller krav.

8.5.1 Eksempel på test av kontroller¹⁰

- Teste at interne retningslinjer for Claims management følges
- Gjennomgang av prosjektledernes vurdering

KAPPITEL 9 FASE 3 GJENNOMFØRING AV ANALYSER OG DETALJTESTING

9.1 INNLEDNING

Ledelsen påstår gjennom en rekke regnskapspåstander at regnskapet er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket. Riktigheten av regnskapet er avhengig av at ledelsens regnskapspåstander er uten vesentlig feil og revisor må derfor innhente revisjonsbevis for at alle regnskapspåstandene er uten vesentlige feil. Ledelsens regnskapspåstander er omtalt i ISA 313 pkt. A124.

Regnskapspåstander for balanseposter er noe forskjellige fra resultatposter. Dette er fordi balansepostene er knyttet til forhold på balansedatoen, mens resultatregnskapspostene beskriver strømninger i perioden (Gulden, 1997, 18). De mest sentrale regnskapspåstandene knyttet til regnskapsføring av

¹⁰ Kilde: fra intervju med Svein Wiig

anleggskontrakter, er periodisering og korrekt måling for resultatposter, mens for balanseposter er eksistens og riktig verdsettelse:

Periodisering:

Med periodisering menes at transaksjoner blir registrert i riktig regnskapsperiode.

Korrekt måling:

Korrekt måling dreier seg om hvorvidt transaksjoner er registrert med korrekt beløp i forhold til grunnlaget.

Eksistens:

Eksistens omhandler hvorvidt eiendeler og gjeld som inngår i balansen, faktisk eksisterer på balansedagen.

Riktig verdsettelse:

Riktig verdsettelse går ut på at eiendeler og gjeld er registrert med tilstrekkelige og forsvarlige beløp.

For at revisor skal klare å innhente relevante bevis for revisjonen, må formålet med revisjonshandlinger knyttes til påstander som revisor ønsker å teste. Relevansen av informasjon som skal brukes som revisjonsbevis kan påvirkes av retning av testing. En gitt revisjonshandling kan være relevant for enkelte påstander, men ikke for andre (ISA 330 pkt.A9-A10). Eksempelvis kan kontroll av innbetalinger av kundefordringer etter balansedagen gir relevante revisjonsbevis for eksistens og verdsettelse, men ikke nødvendigvis for periodisering.

Etter ISA 330, pkt. 19 skal revisor utforme og utføre substanshandlinger for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning uavhengig av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå i henhold til ISA 315 pkt. 25. Bakgrunnen for bestemmelsen skyldes at test av kontroll handlinger som nevnt tidligere, er utformet for å evaluere hvor effektivt kontrollene kan forebygge eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Handlinger som er utført, er rette mot kontrollenes egenskaper. Substanshandlinger derimot, er utformet for å avdekke vesentlig feilinformasjon

på påstandsnivå og retter seg mot beløpsstørrelser i regnskapet. Det finnes to typer substanshandlinger:

- Analytiske substanshandlinger
- Detaljtester av transaksjoner og saldoer

9.2 ANALYTISKE HANDLINGER

Revisjonsstandardene (ISA 315 og ISA 520) krever at revisor utfører analytiske handlinger i tre stadium, ved planlegging, ved revisjonsutførelse og ved totalkonklusjonsstadiet. Ved planlegging utfører revisor analytiske handlinger for å identifisere risiko for vesentlig feilinformasjon. Under revisjonsutførelsen bruker revisor analytiske handlinger som revisjonsbevis, mens i slutfasen utfører revisor analytiske handlinger for å utarbeide en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med revisors forståelse av selskapet.

Kostnaden i forbindelse med innhenting av bevis er en viktig faktor når revisor skal velge hvilken type handling som skal utføres. Ifølge Gulden (1997, 57) er analytiske handlinger den mest kostnadseffektive handlingen, fordi den er lett å utarbeide og raskt lar seg gjennomføre. I tillegg gir analytiske handlinger bevis for flere regnskapspåstander. Ulempen med en analytisk handling er at den alene virker mindre overbevisende (Arens et al. 2012, 205).

Gjennom analytiske substanskontroller forsøker revisor å fremskaffe bevis som underbygger rimeligheten av registrerte beløp i regnskapet (Gulden 1997, 57). Når analytiske handlinger utføres er det viktig at revisor vurderer påliteligheten av data som er innhentet til dette formålet. Analyser som revisor utfører ved revisjon av anleggskontrakter bygger ofte på prosjektrengskaper og kalkyler som er utarbeidet av kunden. Dersom internkontroll rutiner er dårlige, risikerer man at analysen gir et skjevt bilde av situasjonen. Analytiske handlinger er derfor en mer rasjonell kontrollform kombinert med en kontrollbasert revisjonsangrepsvinkel, der kontrollrutinen er identifisert og kontrollert av revisor (Gulden 1997,57). Når revisor utfører analytiske handlinger, er det viktig å se etter følgende momenter (Wiig, intervju. 2013):

- unaturlige endringer i dekningsbidrag
- unaturlige endringer i fullføringsgraden

- større avvik mot budsjett/kalkyle

Eksempel på analysehandlinger knyttet til periodisering og riktig måling av inntekter og kostnader:

- Dekningsbidrags analyse

I likhet med test av kontroll handlinger, indikerer analytiske handlinger sannsynligheten for feil i regnskapet. Ved å gå ned i prosjektnivå, kan revisor innhente eller utarbeide en oversikt over store prosjekter. Oversikten bør inneholde akkumulert omsetning og dekningsbidrag pr. prosjekt hittil i år og siden prosjektoppstart. I tillegg bør oversikten vise fullføringsgraden/ sluttprognosen og budsjett/kalkyle for hvert prosjekt (Wiig, intervju. 2013).

Ved å sammenligne dekningsbidrag mot tidligere år, budsjett og kalkyle kan revisor skille ut risikoprosjekter fra andre prosjekter og foreta ytterligere handlinger som retter seg mot disse prosjektene.

- Trendanalyse

Utarbeidelse av en oversikt over dekningsbidrag for hver måned for å se etter unaturlige endringer i dekningsbidrag. Dette gir revisor muligheten til å følge med på utviklingene på prosjektene (Larsson, intervju.2013).

9.3 DETALJTESTER

Etter ISA sier 330 A45 at typen risiko og påstand er relevant for utformingen av detaljtester, slik som tidspunkt, type og omfang. Dette skyldes av revisors valg av revisjonshandlinger er basert på vurderingen av risiko, jo høyere denne risikoen er, desto mer pålitelig og relevant revisjonsbevis vil revisor forsøke å innhente gjennom substandshandlinger.

Eksempel på detaljtester knyttet til periodisering¹¹

- Innhenter en oversikt over periodiseringer for per prosjekt per 31.12.
- Vesentlige periodiseringer på prosjektene testet mot underliggende dokumentasjon; vurderinger, bilag mv.

¹¹ Kilde: Ernst & Young

- Kontroller avstemming mellom prosjektrekskap og finansregnskap, vurdere rimeligheten av avstemmingsposter

9.6 REGNSKAPSESTIMATER

Etter ISA 540 pkt. 2 er et regnskapsestimat er en regnskapspost som ikke kan måles nøyaktig, men kan bare estimeres. Begrepet regnskapsestimat innebærer en viss grad av estimatusikkerhet, og graden av usikkerheten påvirker revisors vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapsestimater. Eksempler av regnskapsestimater i en anleggskontrakt omfatter blant annet:

- Resultat og omsetning på begynte kontrakter, herunder fullføringsgrad
- Utført, men ikke fakturert inntekter
- Avsetning for tap
- Avsetning for garantiansvar
- Avsetning for kostnader som følger av tvister

Formålet for revisjon av regnskapsestimater er todelt etter ISA 540 pkt. 6, det første er å gjøre seg opp en mening om regnskapsestimatet er rimelig, og det andre er å gjøre seg opp en mening om det er gitt tilstrekkelige opplysninger om det i regnskapet (Kjelløkken 2009, 16).

Dette innebærer at revisjonshandlinger som revisor utfører retter ikke bare mot selve estimatet, men også mot tilhørende tilleggsopplysninger. Eksempelvis skal ledelsen etter ISA 37 pkt. 16 vurderer om det foreligger en eksisterende plikt ved balansedagen for at kostnader som følger av tvister skal innregnes eller ikke. I situasjon der ledelsen mener det ikke foreligger en eksisterende plikt, foreligger det dermed en betinget forpliktelser som må opplyses i noter. Revisor skal dermed vurdere forutsetningen til ledelsen og at opplysninger i noten vedrører denne saken er rimelig.

I motsetning til andre ISA'ene, regulerer ISA 540 revisjon av regnskapsestimater i alle de tre fasene i revisjonsprosessen som vi har omtalt overfor. Dette innebærer at under planleggingsfasen, skal revisor gjennom risikovurderingshandlinger etter ISA 315, opparbeide seg først en forståelse av

de regnskapsmessige kravene til estimater, slik som innregningsregler, målemetoder og krav til tilleggsopplysninger. Deretter skal revisor danne en forståelse på hvordan ledelsen identifiserer og utarbeider punkttestimatet, som er det beløpet som valgt og bokført eller gitt opplysning i regnskapet (ISA 540.pkt .7). Dette går blant annet ut på å forståelse metoden som er brukt til å beregne estimatet, forutsetninger som er lagt til grunn, dataene som er benyttet og lignende (ISA 540 pkt.8). I henhold til pkt A12 i samme standarden, skal denne forståelsen være tilstrekkelig nok til å identifisere og vurdere risikoene for feil vedrører regnskapsestimatene, samt til å planlegge typen, tidspunktet og omfanget av revisjonshandlinger.

Mange estimater, slik som avsetning av garantiforpliktelser og fullføringsgraden som strekker seg over flere regnskapsperioder, bygger ofte på eller er avhengig av opplysninger fra tidligere perioder. For at revisor skal være i stand til å vurdere historiske nøyaktighet, skal revisor planleggingen i henhold til ISA540 pkt.9 følge opp faktisk utfall av estimater i tidligere perioders regnskaper. Dette skal i tillegg gi indikasjon på ledelsens tilbøyeligheter (management bias) ved estimering (Rødssæteren 2011, 90).

Både Kjelløkken (2009, 20) og Rødssæteren (2011, 89) har i sine artikler uttrykk seg at hovedfokuset og utfordringen ved revisjon av estimater er estimatusikkerhet. Estimatusikkerhet er definert i ISA 540 pkt. 7 bokstav C som «eksponering av et regnskapsestimat og tilhørende tilleggsopplysninger for en *iboende* mangel av nøyaktighet med måling». Med *iboende* her forklarer Rødssæteren (2011, 89) i sin artikkel «*Ny og endret internasjonal revisjonsstandard for revisjon av estimater - har den praktiske betydning for regnskapsavleggerne?*» at det i praksis kan det oppfattes som «den delen av estimatusikkerheten som går utover estimat-usikkerheten i en forsvarlig estimatprosess». Hva som anses som en forsvarlig estimatprosess derimot, henviser Rødssæteren til det som er utviklet gjennom ledende praksis.

Etter ISA 540 pkt. 10 og 11 skal revisor vurdere graden av estimeringsusikkerhet som er knyttet til regnskapsestimatet, og etter eget skjønn fastsetter og identifisere regnskapsestimater med høy estimeringsusikkerhet kan medføre særskilt risiko knyttet til verdsettelsen av

estimatet. Eksempelvis har ISA540 pkt. A3 brukt avsetning knyttet til resultatet av en rettstvist som et eksempel på et regnskapsestimat som anses med høy estimatusikkerhet.

Når en risiko klassifiseres som særskilt risiko utløses ytterligere krav for revisjonen i henhold til ISA 330 pkt. 15 og 21 (Rødssæteren 2011, 89), og revisor må innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis på om ledelsens beslutning, herunder om regnskapsestimater skal innregnes i regnskapet eller ikke, og det valgte grunnlaget for målingen er i samsvar med kravene til IFRS/NGAAP, jfr. ISA540 pkt. 17.

All estimering er forbundet med usikkerhet og derved risiko. Usikkerhet i et regnskapsestimat kan komme av at regnskapsestimatet i stor grad er avhengig av skjønn, om det er benyttet en allmenn aksept metode og om det er svært sensitivt for endringer i forutsetninger (ISA540 pkt.A3). Graden av bruk av skjønn påvirker også *estimatets pålitelighetsintervaller*, som består av andre akseptabel verdi men hvor ingen kan på en overbevisende måte hevde at den ene er bedre enn den andre (Mamelund 2008, 45). Det kan tenkes at det er større usikkerhet om hva som er korrekt verdi på avsetning for kostnader som følger av tvister enn opptjent, men ikke fakturerte kundefordringer.

Etter at revisor har skaffer seg en inngående forståelse av ledelsens estimeringsprosess, skal revisor gjennomfører et eller flere revisjonshandlinger som er beskrevet i ISA 540 pkt. 12-14 dersom det er identifisert risiko for feil. Her kreves standarden at det skal utføres med en eller kombinasjon av ulike substanshandlinger. Test av kontroller er ofte kun relevant for estimatets pålitelighet (Kjelløkken 2009, 19).

Til slutt skal revisor foreta en rimelighetsvurdering av estimatene basert på resultatene fra revisjonshandlinger som er utført. Hva som anses «rimelig» er det ikke direkte forklart i standarden. Men i forarbeidet til standarden har IAASB tatt hensyn til den iboende estimeringsusikkerheten og understreket at en skal fokusere på om estimat i store trekk er riktig (Enersen og Axelsson 2008, 26). Dette forekommer av at uansett om man forsøker å benytte så god estimeringsteknikker som mulig, foreligger det alltid en usikkerhet som må

aksepteres. Dermed er «rimeligheten» her går ikke ut på kun en verdi, men et intervall av verdier. Revisor kan dermed konkludere et estimat rimelig, dersom den ligger innenfor det akseptable intervallet som revisor har vurdert.

KAPITTEL 10 FASE 4 SLUTTFASEN

I denne fasen er en konklusjonsfase hvor revisor baserer på revisjonsbevisene som er innhentet gjennom tidligere faser, utarbeider en konklusjon som er uttrykket i revisjonsberetning. Før en har kommet så lang, er det flere ting som må hensyn tas. Dette gjelder blant annet hendelse etter balansedagen, fortsatt drifts vurdering og noteopplysninger. Disse handlingene i slutfasen tar til hensikt for å redusere risikoen for at revisor avgir en feil revisjonsberetning. Kontroll av noteopplysninger skal revisor etter god revisjonsskikk vurderes løpende gjennom hele revisjonen, men av praktiske hensyn har vi valgt å ta disse i siste fasen. Ved slutten av dette kapitlet tar vi kort om dokumentasjonskrav for revisorer.

10.1 HENDELSE ETTER BALANSEDAGEN

Når det er usikkerhet knyttet til verdsettelse av en eiendel eller gjeld, skal det etter regnskapsloven § 4-2 brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Normalt avlegges selskaper sine regnskaper et stykke ut over i ny året. For revisor er dette en mulighet til å etterprøve deler av ledelsens forutsetninger ved å se på faktisk utfall i nytt år (Rødssæteren 2011,91). Revisjon av hendelser etter balansedagen gir gode bevis

for regnskapsestimater og andre avsetninger med kort tidshorison. (Rødssæteren 2011, 91). I situasjon der det er snakk om et regnskap med store avsetninger, kan det i følge Larsson (intervju, 2013), være relevant for revisor å planlegge tidspunktet på årsoppgjøret. Det er fordi for revisor, er det viktig å få med seg hvordan enkelte komponenter i avsetningene beveger seg og endrer seg. Disse komponentene blir tydeligere, jo lengre en kommer ut til årsoppgjøret.

Etter ISA 540 pkt. 6 må revisor vurdere og utfører revisjonshandlinger som identifiserer alle hendelser som finner sted mellom balansedagen og dato for revisjonsberetningen som har betydning for årsregnskapet og årsberetningen. Det er bare hendelser som gjelder forhold som var til stede på balansedagen, skal tas hensyn til når regnskapet utarbeides. Dersom hendelsen er knyttet til et tidspunkt etter balansedagen, skal det gis noteopplysninger om forholdet. Hvis en anleggskontrakt ender med tap, og det kan dokumenteres at tapet er en følge av spesielle problemer med byggingen etter årsskiftet (men før årsregnskapet avlegges), er tapet en hendelse etter balansedagen som skal regnskapsførers når tapet oppsto, dvs. i det etterfølgende året.

Revisor er i utgangspunkt ikke pliktet til å utføre revisjonshandlinger etter datoen for revisjonsberetning. Men dersom det foreligger vesentlige hendelser som skjer etter denne datoen men før dato for offentliggjøring av regnskapet, bør revisor følges opp umiddelbart ved å foreta en diskusjon med ledelsen om forholdet og fastslå hvorvidt regnskapet og eventuelt revisjonsberetningen bør endres (ISA560 pkt.10 og pkt.11). Det samme gjelder vesentlige hendelser som skjer etter at regnskapet er offentliggjort etter ISA 560 pkt. 14.

10.2 ISA 570 FORTSATT DRIFT

Fortsatt drift er det grunnleggende prinsipp ved utarbeidelsen av et regnskap. (Rødssæteren og Gøbel 2009, 15). Revisor skal vurdere holdbarheten av at ledelsen har lagt dette prinsippet til grunn samt å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for at ledelsens bruk at forutsetningen om fortsatt drift i regnskapet er korrekt. ISA 570 pkt. A8 sier at dersom foretakets historikk viser at selskapet har gode finansieringsmuligheter og lønnsom drift, kan ledelsen foreta en vurdering av fortsatt drift uten detaljerte analyser. I dette tilfelle, kan også

revisor evaluere ledelsens vurdering uten tilleggs detaljerte evalueringshandlinger dersom revisors øvrige revisjonshandlinger er tilstrekkelig til at revisor kan konkludere hvorvidt ledelsens vurdering er hensiktsmessig etter forholdene.

Fortsatt drifts vurdering skal utføres allerede under planleggingsfasen. Etter ISA 570 pkt. 10 skal revisor gjennomføringen av risikovurderingshandlinger etter ISA 315 vurdere om det foreligger hendelser eller forhold som kan påvirke selskapets evne til fortsatt drift. Ledelsens vurdering om selskapets evne til fortsatt drift tilsvarer normal en tidshorisont som tilsvarer 12 måneder fra balansetidspunktet. Revisor skal innhente bevis for at ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift er riktig og konkludere på hvorvidt det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape betydelig tvil om enhetens evne til fortsatt drift (ISA 570, pkt. 12 – 14).

10.3 NOTEOPPLYSNINGER

I henhold til revisjonsstandarder og revisorloven skal revisor påse at selskapet har gitt tilstrekkelige opplysninger i årsregnskapet. Revisor bør derfor skaffe seg en oversikt over notekravene for foretak som avlegger regnskapet etter IFRS, herunder noteopplysningskravene i IAS 11 som regulerer anleggskontrakter, kravene i IAS 37 som regulerer avsetninger slik som garantiavsetninger og tvister kostnader.

Wiig har i sin artikkel *Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge (2002)* foretatt en gjennomgang av hvordan de 20 største bygg- og anleggsvirksomhetene i Norge har respondert på kravene som følger av NRS 2 og god regnskapskikk. Til tross for at vår oppgave er rettet mot reglene etter IFRS, mener vi resultatet fra funnet til Wiig er like relevante. I følger Wiig (2002, 34) strekker anleggskontrakter vanligvis over flere regnskapsperioder og regnskapsføringen er preget av betydelig grad av bruk av skjønn fra virksomhetens side, medfører at informasjonen som gis i noter ofte vil være de viktigste opplysninger som gis for at en regnskapsbruker skal kunne vurdere stilling og resultat for denne type virksomhet.

I overnevnte artikkelen fant Wiig (2002, 41) følgende konklusjon:

“Gjennomgangen avdekket imidlertid en rekke mangler med hensyn til at informasjon iht. kravene i NRS 2 var mangelfull eller ikke ble gitt”

Dette gjelder blant annet manglende beskrivelse av hovedprinsippene for beregning av fullføringsgrad, manglende informasjon om gjenværende produksjon på tapsprosjekter og igangværende anleggskontrakter, samt lite tilfredsstillende informasjon vedrører kundefordringer. (Wiig 2002, 39-40)

Denne konklusjonen støtter også Sondre Pederson som i 2012 skrevet en masteroppgave om *regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter – en analyse av regnskapspraksis*. Studiet til Pederson har sett nærmere på om situasjonen har blitt bedre siden undersøkelsen til Wiig, men ga et negativ resultat:

Studien tyder på at det ikke er blitt noe særlig bedre siden år 2000. Enten så er informasjonen som gis i notene av selskapene mangelfulle, eller så blir de ikke gitt. (Pederson, 2012, s. 68)

Tematilsynet utført av Finanstilsynet¹² i 2012 viser også at det foreligger flere mangel og feil i noteopplysninger til utvalgte bygg og anleggsvirksomheter. Flere har blant annet fått anmerkning på at opplyste regnskapsprinsipper for inntektsføring i note er ikke i samsvar med realiteten.

Det er vanlig at revisor benytter sjekklister for å sjekke og bidra til at notene er fullstendige. En risiko ved bruk av sjekklister er at disse sjekklister er ofte lange og omfattende. En kan dermed lett bli “lei” og “krysser av for å krysse av” isteden å lese gjennom teksten i sjekklisten og noteopplysninger som faktisk blir gitt.

10.4 DOKUMENTASJON

Kredittilsynet har i flere saker gitt kritikk for manglende dokumentasjon av planleggingen og gjennomføringen av revisjonen. Dokumentasjonen er ikke en tilleggsoppgave, men en integrert del av revisjonen. Dokumentasjonskravet bidrar

¹² Hentet fra www.finanstilsynet.no

til å sikre revisjonskvaliteten, fordi revisor gjennom dokumentasjonsarbeidet får en bedre oversikt over utførte revisjonshandlinger.

Revisor skal i tillegg til dokumentasjon på innhente revisjonsbevis, også utarbeider dokumentasjon på vurdering i forbindelse med kontroll av endelig årsregnskap og ligningspapirer, transaksjoner med nærstående parter, fortsatt drift, overholdelse av lover og regler samt hendelser etter balansedagen. (finanstilsynet, 2012)

KAPITTEL 11 AVSLUTNING

Hensikten med besvarelsen av denne masteroppgaven har vært å vise at revisor kan oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet er uten vesentlige feil. Dette til tross for at prosjektrengskapet bygger på regnskapsestimater og skjønnsmessige vurderinger.

Det foreligger ingen revisjonsstandarder som direkte gjelder anleggskontrakter, og de generelle revisjonsstandardene (ISA-ene) må derfor anvendes konkret på disse. Dette gjelder særlig ISA 315, ISA 330 og ISA 540.

Ved å følge de retningslinjer som revisjonsstandardene gir, utfylt med de revisjonstekniske prinsippene som intervjuobjektene også har gitt uttrykk for, vil revisor kunne oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Revisor har dermed etter vår oppfatning oppfylt kravet til «god revisjonsskikk».

Anvendelse av denne revisjonsmetoden er tilstrekkelig til å oppfylle det overordnede formålet med å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå.

Våre undersøkelser viser at revisjonsstandardene representerer en svakhet i den forstand at de er generelle. Revisor må derfor kjenne bransjen godt og forstå virksomheten. Det er særlig viktig at revisor har erfaring med anleggskontrakter og prosjektregnskap, samt utøver profesjonell skepsis og skjønn på alle stadier i revisjonsprosessen.

Vi har funnet at den mest effektive revisjonsmessige angrepsvinkel på dette feltet, er kontrollbasert og kombinert med analytiske handlinger.

REFERANSELISTE

Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. 2012. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. England: Pearson Education Ltd.

Blaalid, Jon. 2008. *Risikohåndtering av IT-prosjekter*. Forskningsrapport 7. Oslo: Statskonsult. Hentet 02.06.2013. fra:

<http://www.difi.no/statskonsult/publik/rapporter/fulltekst/it.PDF>

Bror P. Gulden. 2010. *Revisjon teori og metode*. 6. utg. Oslo: Cappelen Damm.

Bror P. Gulden. 2012. *DEN EKSTERNE REVISOR (DER)*. 8. utg. Oslo: Gyldedal.

Den norske Revisorforening. 2005. "Vedlegg: RS 300 (revidert) – Planlegging av revisjon av regnskaper". Hentet 29.05.2013 fra: http://dnrsirk.pdc.no/main.php?seks_id=115806&del=vedlegg

Den norske Revisorforening. 2010. *Bokføringsloven*. 6. utg. Oslo: DnR.

Den norske Revisorforening. 2011. *IFRS på Norsk- Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*. 4.utgave. Oslo: DnR

Den norske Revisorforening. 2012. *Revisors Håndbok*. 33. utgave. Oslo: DnR.

Den norske Revisorforening. 2013. *Revisors håndbok*. 34. utgave. Oslo: DnR

Eirik Larsson, partner i Ernst & Young, Oslo.

Ellingsen, Dag. 2010. *Virksomheter som ofre for økonomisk kriminalitet - 2008-undersøkelsen*. Rapporter 49. Oslo: Statistisk sentralbyrå. Hentet 08.06.2013 fra

<http://www.ssb.no/sosiale-forhold-og-kriminalitet/artikler-og-publikasjoner/virksoheter-som-ofre-for-okonomisk-kriminalitet-2008>

Enersen, Knut S; Axelsson, Karin E. 2012. "ISA 540 Revisjon av regnskapsestimater på virkelig verdi og profesjonell skepsis". Masteroppgave. Handelshøyskolen BI Oslo.

Finanstilsynet. 2012. "Merknader etter stedlig tilsyn". Hentet 28.05.2013 fra:

<http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Brev/2012/Merknader-etter-stedlig-tilsyn/>

Finanstilsynet. 2013. *Inntektsrevisjon og virksomhetsforståelse*. Tematilsyn 2012. Fellesrapport. Hentet 27.05.2013 fra

http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Aktuelt/2013/1_kvartal/Inntektsrevisjon-og-virksomhetsforstaelse/

Fjelldal, T. & Moe, H. L., 2009. *Anbudsprosessen*. Trondheim: NTNU

Hentet 23.04.2013 fra

http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CDQOFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.bygg.ntnu.no%2Fpbl%2Fbm4_2001%2Fpensum%2Fanbudspr.doc&ei=4TIKU5_0AeqL4ATFkIHQBw&usq=AFQjCNFK2u0WRgPFekNpIS93MpWa7VcaXA&bvm=bv.50500085,d.bGE

Frostad, Alexander H; Berg, Sigurd K. 2011. *Nye endringer i*

bustadoppføringslova og avhendingsloven fra 1. juli 2011. Hentet 28.05.2013 fra:

<http://www.grette.no/no/Medarbeidere/Alexander-H-Frostad---LLM/Nye-endinger-i-bustadoppforingslova-og-avhendingsloven-fra-1-juli-2011/>

Ghauri, Pervez; Grønhaug, Kjell. 2010. *Research Methods in Business Studies*. Vol. 4th edition. Harlow: Financial Times Prentice Hall.

Gulden, Bror Petter. 1997. *Descartes – revisjonsmetodikk: håndbok*. Oslo : Norges registrerte revisorerers forening.

Gulden, Bror Petter. 2010. *Revisjon : teori og metode*. Oslo: Cappelen akademisk

Gundersen, Morten. Wiig, Svein. 2003. Revisjon av bygg- og anleggsvirksomhet. *Revisjon og regnskap*.2003 (7): 27-32. Oslo: DnR

Hersvik, Einar. 2011. "IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler". *IFRS i Norge, Tema- og bransjeartikler*. 6. utgave. 2011: 559 -571. Oslo: Ernst & Young.

Hørlyk, Atle. 2011. "IAS 11 Anleggskontrakter". *IFRS i Norge, Tema- og bransjeartikler*. 6. utgave. 2011: 285- 297. Oslo: Ernst & Young

Jack A. Lazarczyk. 2009. "Project Audit – Joint Engineer and Accountant Team Approach". *AACE International Transactions OWN.05*: 1-7.

James D. Cashell, George R. Aldhizer III, and Rick Eichmann. 1999. "Construction Contract Auditing". *Internal Auditor* February 1999: 30-34.

Jensen, Øisten; Berger-Lorentzen, Eivind. 2008. Prosjektledelse – en profesjon? *PWC Mentor*, 2008 (4): 42-45. Oslo: Oslo Forlagstrykkeri

Hentet: 11.06.2013 fra

<http://www.pwc.no/no/mentor/mentor-2008-4.jhtml>

Jens-Erik Huneide, Kirsten Pedersen, Hans R. Schwencke og Dag O. Haugen. 2011. *Årsregnskapet i teori og praksis*. 12. utg. Oslo: Gyldedal.

John Chr. Langli. 2010. *Årsregnskapet*. 9. utg. Oslo: Gyldendal.

Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Janice Loftus, Kerry Clark, and Victoria Wise. 2009. *Applying International Financial Reporting Standards*. 2nd ed. Sydney: Wiley.

Kjelløkken, Roger. 2009. Praktisk revisjon av regnskapsestimater. *Revisjon og Regnskap*, 79 (7): 16-20. Oslo: DnR

Kjelløkken, Roger; Tømta, Trond. 2009. Revisjon av nedskrivninger og regnskapsestimater. *Praktisk økonomi og finans*, 2009 (1): 38-46. Oslo: Universitetsforlaget

Knoph. 2009. *Knophs Oversikt over Norges rett*. 13. utg. Oslo: Universitetsforlaget.

KPMG. 2010. Briefing Sheet – Exposure Draft ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers. Hentet 15.03.2013. fra:
<http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/IFRS-Briefing-Sheet/Documents/IFRS-Briefing-Sheet-O-1006-192.pdf>

Mamelund, Erik. 2008. ”Profesjonell skjønnsutøvelse knyttet til virkelig verdi og andre usikre regnskapsestimater i IFRS”. *Praktisk økonomi & Finans*, 2008 (2): 43-52. Oslo: Universitetsforlaget

Mathew Alappatt, Junaid M. Sheikh, Anbalagan Krishnan. 2010. ”Progress billing method of accounting for long-term construction contracts”. *Journal of Modern Accounting and Auditing* Vol. 6, No. 11 (Serial No. 66): 41-47.

Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal. 2010. *Lærebok i merverdiavgift*. 3. utg. Oslo: Gyldendal.

Ot. prp. nr. 42 (1997-98).

Pedersen, Sondre. 2012. *Regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter – en analyse av regnskapspraksis*. Masteroppgave. Handelshøgskolen i Tromsø.

Hentet 11.04.2013 fra

<http://munin.uit.no/handle/10037/4458>

PWC. 2010. "Avsetning for usikre forpliktelser". *God regnskapskikk-Årsoppgjørveiledningen*. 2010: 54-55. Oslo: PWC

Hentet 19.06.2013 fra

http://www.e-magin.se/v5/viewer/files/viewer_s.aspx?gKey=p6md1mv0&gInitPage=54

Ringdal, Kristen. 2001. *Enhet og mangfold*. Vol. 2 utgave. Bergen: Fagbokforlaget

Rødssæteren, Kåre. 2011. "Ny og endret internasjonal revisjonsstandard for revisjon av estimater – har den praktisk betydning for regnskapsavleggerne?" *Praktisk økonomi og finans*. 2011 (2): 85-92. Oslo: Universitetsforlaget

Rødssæteren, Kåre. Gøbel, Anders. 2009. "Revisjon av forutsetningen om fortsatt drift" *Praktisk økonomi og finans*. 2009 (4): 14-25. Oslo: Universitetsforlaget

Solberg, Marte. 1996. *Intern kontroll – et integrert rammeverk, oversettelse av COSO-rapporten*. 5. oppslag. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag

Sørdahl, Arne. 2010. *Dagmulkt og erstatning ved forsinkelse i byggeprosjekter*.

Hentet 06.06.2013 fra

<http://www.hegner.no/juss/article438605.ece>

Svein Wiig, partner i KPMG, Oslo.

Tryti, Helge A. 2012. *Kort om de enkelte NS-kontrakter*. Hentet 06.06.2013 fra:

<http://www.proffentreprise.no/ns-kontrakter/>

Wiig, Svein; 2002. "Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge". *Revisjon og regnskap*. 2002 (2): 34-41. Oslo: DnR

www.lovdata.no.

www.sticos.no

VEDLEGG 1 FORESPØRSEL TIL INTERVJU

Hei xxx,

Tusen takk for at du kan stille opp på et intervju med oss i forbindelse med vår masteroppgave i master i regnskap og revisjon på Handelshøyskolen BI Oslo.

Tid og sted:

Avtalt tid for intervjuet er DATO – KLOKKASLETT- STED. Intervjuet vil være samtalepreget og vare i ca. 1 time. Vi er to stykker som kommer på intervjuet, hvor en av oss stiller spørsmål mens den andre tar notater på PC/blokk. Lydopptak vil ikke bli brukt.

Tema og problemstillinger:

Oppgave omhandler **Revisjon av anleggskontrakter i henhold til God Revisjonsskikk**. Vi ønsker gjennom vår oppgave å belyse hvordan bør anleggskontrakter revideres etter God Revisjonsskikk. Dette gjør vi ved å få fram de sentrale angrepsvinklene i revisjon av anleggskontrakter, hvilke forhold oppfattes som revisjonsmessig utfordrende og hvilke revisjonsstandard anses som mest sentrale for revisjon av anleggskontrakter.

I løpet av samtale vil vi derfor stille spørsmål rundt revisjon av anleggskontrakter, relevante revisjonsstandarder samt God Revisjonsskikk.

Anonymitet:

Vår oppgave bygger på en kvalitativ metode der vi har hensikt til å få fange opp mening og kunnskap som ikke lar seg tallfeste eller måle. Derfor i utgangspunktet vil kandidatens navn,

arbeidsplass, erfaringer og meninger komme frem i oppgaven. Men vi garanterer full anonymitet dersom det er ønskelig. Sensitive informasjonen slik som kundens navn, intern dokumenter, intern metodikk og lignende vil behandles med varsomhet og ikke bli gjengitt i oppgaven.

Du vil få tilsendt intervjuutskriften i løpet av en uke etter intervjuet, for gjennomlesning og redigering.

Veileder og kontakt informasjon:

Veileder for vår masteroppgave er førsteamanuensis Bror Petter Gulden ved Handelshøyskolen BI Oslo.

Dersom du har noen spørsmål eller uklarhet, kan du kontakte med oss på:

Yennie Feng Mobil: 45 415 415 e-post: yenniefeng@hotmail.com

Hans Jacob Woxen Mobil: 99 797 782 e-post: jacob-wo@online.no

Med vennlig hilsen: Hans Jacob Woxen og Yennie Feng

VEDLEGG 2 INTERVJUGUIDE

Intervjuprosessen

- Presentasjon av oss
- Presentasjon av vår oppgave
 - Vi ønsker i vår oppgave å belyse hvordan anleggskontrakter bør revideres etter God Revisjonsskikk.
- I løpet av samtalen vil vi stille spørsmål rundt følgende temaer:
 - Revisjon av anleggskontrakter
 - Revisjonsstandard
- Intervjuets form
 - Intervjuet vil være samtalepreget og vare i ca. 1 time
 - Intervjuet vil skrives ut på bakgrunn av notater. Kopi vil sendes til deg senest 1 uke etter intervjuet for gjennomlesning og redigering.
- Anonymitet
 - Kandidatens navn, arbeidsplass, erfaringer og meninger kommer frem i oppgaven. Men vi garanterer full anonymitet dersom det er ønskelig.

Vi vil gjerne først stille noen bakgrunnsspørsmål

Din stillingsbetegnelse? _____

Antall år i revisjonsbransjen? _____

Antall år med erfaring innenfor bygg og anleggsbransjen/anleggskontrakter? _____

Revisjon av anleggskontrakter

Vi vil først gjerne stille noen spørsmål om selve revisjonsprosessen rundt revisjon av anleggskontrakter ved bruk av løpende avregningsmetode etter IAS 11 og din rolle i den sammenhengen.

1. Hva er revisors målsetting med revisjon av anleggskontrakter?
2. ISA 315 krever revisor utfører risikovurderingshandlinger for å identifisere risiko knyttet til vesentlig feilinformasjon, hvilken handling utføres det i praksis?
3. Hva er de typiske iboende risikoer og kontroll risikoer knyttet til en anleggskontrakt?
4. Kan du nevne noe sentrale intern kontroll handlinger som er vesentlige for å redusere risikoene som nevnt over?
5. Basert på dine erfaringer, i hvilken grad kan revisjon av anleggskontrakter bygge på test-av-kontroller? (Angrepsvinkel: kontrollbasert, substansbasert eller kombinasjon av disse to?)
6. Uavhengig av kundens intern kontroll, hvilke områder anses å være mest utsatt for misligheter og feil?
7. Hender det at intern revisors arbeid blir brukt i sammenheng med revisjon av prosjekter? Hvis ja: til hvilket formål og omfang? Hvis nei: hvorfor?
8. Har du opplevd at du/ revisjonsteamet må innhente en ekspert på noen spesielle områder? Hvis ja: på hvilket området? Hvis nei: hvorfor?
9. Bruk av løpende avregning medfører at det må gjøres estimater for
 - kostnader som gjenstår for å fullføre kontrakten
 - fullføringsgraden på balansedagenHvordan blir de håndtert og hvilke revisjonshandlinger er særlig relevante for disse?
10. Etter ISA540 er et regnskapsestimat en regnskapspost som ikke kan måles nøyaktig, men kan bare estimeres. Kan du nevne noen regnskapsestimater som er knyttet opp mot anleggskontrakter eller løpende avregningsmetode?
11. Etter din mening, hvilken rolle spiller *ISA540 Revisjon av regnskapsestimater, herunder estimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger* i revisjon av anleggskontrakter? Begrunn ditt svar
12. Hvilke forhold oppfattes som revisjonsmessig utfordrende?
13. Og hva med egenregi prosjekter?
14. Hvilke regnskapspåstander er revisor mest opptatt av når det gjelder bokførte kontraktsinntekter og kontraktskostnader? Kan du nevne noen sentrale revisjonshandlinger som retter seg mot disse regnskapspåstandene?

15. Foreligger det noen særskilte risikoer for vesentlig feilinformasjon knyttet til inntektsføring her? Begrunn ditt svar

Avslutning av intervjuet

16. Mange revisor mener det er vanskelig å revidere prosjekter. Hva tror du er årsaken til dette?
17. Kjenner du til noen problemstillinger som revisjonsstandardene ikke gir et klart svar på? Hvis ja: Kan du gi oss noen eksempler på dem og hvordan løser du disse problemstillingene?
18. Har du erfart svakheter/svikt med henblikk på vesentlige feil som er blitt avdekket i ettertid/ved senere perioden? Hvis ja: Hvordan blir de håndtert?

Vi takker deg for velvillig samarbeide. Som nevnt innledningsvis vil vi reinskrive intervjuet på grunnlag av notater. Du får tilsendt intervjuutskriften i løpet av en uke, for gjennomlesning og redigering.

VEDLEGG 3 E-POST FRA FINANSTILSYNET

Hei,

Det vises til din forespørsel av 23. april 2013.

Jeg har ikke klart å finne konkrete saker der Finanstilsynet har gitt kritikk/kommentarer til revisjonsselskap eller utpekt oppdragsansvarlig revisor innenfor temaet revisjon anleggskontrakter.

Men Finanstilsynet hadde i 2012 et tematilsyn som omhandlet inntektsrevisjon og virksomhetsforståelse. I den sammenheng gjennomgikk vi revisjonen av flere oppdrag der det var relevant å se til regnskapsstandard for anleggskontrakter. Vedlagt oversendes Finanstilsynets oppsummering av enkeltoppdrag for alle oppdrag innenfor bygg og anlegg. Nedenfor følger link til rapport etter tematilsynet.

http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Aktuelt/2013/1_kvartal/Inntektsrevisjon-og-virksomhetsforstaelse/

Finanstilsynet presiserer at vedlagt dokumentasjon er unntatt offentlighet. Jeg har derfor sladdet all informasjon som identifiserer revisor og klientens navn.

Dokumentasjonen må brukes med varsomhet, spesielt de deler av dokumentasjonen som er merket (kun til interne formål). Denne delen av dokumentasjonen må ikke gjengis i deres oppgave. Men Finanstilsynet tror likevel det er hensiktsmessig at dere også får innsikt i denne delen av dokumentasjonen.

Eventuelle spørsmål kan rettes til undertegnede.

Spesialrådgiver

Avdeling for regnskaps- og revisortilsyn

VEDLEGG 4 SKISSE TIL MASTEROPPGAVE

SNR. 0925057

SNR. 0772534

GRA 6276 METODEKURS

SKISSE TIL MASTEROPPGAVEN

HANDELSHØYSKOLEN BI

OSLO

INNLEVERINGSFRIST: 13.11.2012 KL. 12.00

Problemstilling til masteroppgaven: Anleggskontrakter - hvordan bør det revideres i henhold til god revisjonsskikk?

Temaet for masteroppgaven er «revisjon og regnskapsføring av anleggskontrakter» som ligger til grunn for disse.

Målet med masteroppgaven er å få fram den sentrale angrepsvinkel i revisjonen av anleggskontrakter. Dette for å belyse de sentrale teknikkene i regnskapsføringen av anleggskontrakter iht. lovregler, regnskapsstandarder samt bransjepraksis. Videre gjør vi dette for å skille mellom ulike typer kontrakter, siden de kan ha ulike regnskapsmessig og skattemessig virkning, og ikke minst ulike bokføringsregler. Deretter vil vi undersøke hvilke revisjonsmetoder standardsetteren mener er tilstrekkelig til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå og hvordan det er i praksis. Et avgjørende spørsmål i denne forbindelse er hvorvidt det ligger i regnskapsestimatenes natur at selve hensikten med revisjonen ikke er tilstrekkelig realiserbar. Det vil si å redusere risikoen for at regnskapsføringen av kontrakter er beheftet med vesentlige feil, hvilket vil kunne medføre at årsregnskapet totalt sett er i strid med kravet om rettvisende bilde. Dette vil uansett kunne få betydning for revisors erstatningsansvar senere.

Av ovenstående følger at det vil bli lagt til grunn en kvalitativ metode som forskningsdesign for vår masteroppgave. Vi vil anvende en beskrivende og undersøkende fremgangsmåte for å trenge inn i materien og angripe problemet. Dette vil kanskje kunne danne grunnlag for nye spørsmål og problemstillinger etterhvert som vi skriver oppgaven

Hovedvekten og fokus vil være rettet mot revisjonen av anleggskontrakter. For at revisor skal kunne klare å utføre en tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjon av en anleggskontrakt, må de besitte tilstrekkelig kunnskap og kompetanse innenfor dette fagområdet. I tillegg vil typer av kontrakter/prosjekter, virksomhetens bransje, og intern kontroll spille en vesentlig rolle i revisors planlegging og utførelse. Vi har valgt å starte med å gå ned i dybden for å belyse sentrale forskjeller mellom prosjekter/kontrakter som faller inn under definisjonen av anleggskontrakter og ikke minst risikoene rundt disse. Revisjonens omfang og risikovurdering er i stor grad avhengig av internkontroll i en virksomhet. Dermed vil vi i vår oppgave foreta en teoretisk vurdering og beskrivelse av de sentrale internkontroller, som sikrer at regnskapsføring av anleggskontrakter er korrekt etter god regnskapsskikk.

Anleggskontraktens definisjon, omfang og begrensninger fremgår av NRS 2 og IAS 11. Inntektsføringsprinsippet etter begge standarder består i løpende

avregningsmetode med og uten fortjeneste samt fullført kontraktsmetode. Fokuset vårt vil hovedsakelig være løpende avregningsmetode, men vi vil også beskrive kort de to sistnevnte metodene for sammenlikningens skyld.

Utgangspunktet er at revisor skal konkludere på årsregnskapet og ikke på anleggskontrakter direkte. Anleggskontrakter utgjør derimot en del av årsregnskapet og vil ofte kunne være vesentlig i forhold til det, enten enkeltvis eller samlet, hvis virksomheten har flere anleggskontrakter. Vi vil i oppgaven også studere hvilken effekt tilsiktede og utilsiktede handlinger i tilknytning til anleggskontrakten kan ha på årsrapporten.

Det er ikke sjelden knyttet stor usikkerhet til estimatene for inntekter, kostnader og fullføringsgraden, og dermed også det regnskapsmessige resultatet/fortjenesten, spesielt i de tidligste fasene i prosjektet. Dette skyldes anleggskontraktenes betydelige omfang og lange tilvirkningstid, over flere regnskapsperioder. Etter innholdet i rskl. § 4-2 om regnskapsestimater, skal prinsippet om "beste estimat" brukes ved usikkerhet.

Regnskapsføring av anleggskontrakter inneholder en stor del av estimat vurdering fra ledelsen. Under denne delen vil vi forsøke å tolke DnRs standarder og finne ut hvordan revisor bør revidere, hvilken metode skal/kan de bruke og hvor mye bevis skal de innhente for å tilfredsstille kravet etter god revisjonsskikk. I praksis er revisjon av estimater en av de store og fundamentale utfordringene i dagens revisjon. ISA 540 *Revisjon av regnskapsestimater* krever at revisor skaffer seg en inngående forståelse av ledelsens estimeringsprosess, og i standarden angitte minimumshandlinger som må gjøres i enhver revisjon av estimater. Vi tar sikte på å gjennomføre intervju med revisorer i Ernst & Young for å knytte teori og praksis bedre sammen. Hensikten er forhåpentligvis å tilføre oppgaven mer tyngde, samt opplysningsverdi.

Hvorvidt det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, er gjenstand for profesjonelt skjønn.

I masteroppgaven vil vi innledningsvis presentere emnet og problemstillingen. Deretter vil vi definere sentrale begreper og foreta en avgrensning av oppgaven. Vi vil så forsøke å plassere temaet i en større sammenheng. Det vil videre bli gitt en innsikt på regnskapsføringer av forskjellige prosjekter/kontrakter for å få fram de sentrale områdene for revisjon slik som tidspunkt for resultatføring og beskatning, samt risikoene rundt disse. Deretter vil vi gå inn og foreta en redegjørelse for de sentrale revisjonsmetoder for anleggskontrakter, før oppgaven tar for seg hvilke problemer og utfordringer revisor står overfor når regnskapsestimer i anleggskontrakter skal revideres. I den siste delen av oppgaven vil vi se på effekten av uriktig føring av anleggskontrakter i resultat og balanse.