

**RETTEBEMÆRKNINGER TIL
SKRIFTLIG KVALIFIKATIONSEKSAMEN
FOR REGISTREREDE REVISORER
26. AUGUST 2011**

Generelt.

Ved bedømmelsen lægges dels vægt på de i efterfølgende vejledning nævnte konkrete forhold og dels i de overordnede forhold, som fremgår af instruks for skriftlig kvalifikationseksamen 2011.

Karaktervægtningen af de enkelte spørgsmål (der også fremgår af det vedlagte retteskema) er fastsat således:

	Vægtning	Svarende til minutter
Opgave 1	20%	96
Opgave 2.1	20%	96
Opgave 2.2	15%	72
Opgave 2.3	10%	48
Opgave 3.1	30%	144
Opgave 3.2	5%	24
	<u>100%</u>	<u>480</u>

Vægtningen af de enkelte underspørgsmål fremgår endvidere af det vedlagte retteskema.

Den vejledende vægtning af opgave 1-3 er også anført på opgavens forside. Det skal i den anledning præciseres, at bedømmelsen af kandidatens besvarelse skal baseres på en helhedsvurdering.

En manglende, mangelfuld eller fejlagtig besvarelse vil, afhængig af omstændighederne, kunne påvirke den samlede bedømmelse i en sådan grad, at den vejledende vægtning af det enkelte spørgsmål må afviges.

Nedenstående er anført bemærkninger og forslag til, hvad kandidaterne bør omtale i de krævede besvarelser.

Kandidaten anvender højst sandsynligt de "gamle" revisionsstandarder. Og eftersom der i revisorkredse har været tvivl om de "nye" revisionsstandarders gyldighedsdato, vedtagelse i EU mv., skal det ikke trække ned i pointgivningen, hvis kandidaten ikke omtaler de nye standarder.

KONKRETE RETTEBEMÆRKNINGER TIL SKRIFTLIG OPGAVER, 2011.

Opgaven går i kort træk ud på at kandidatens revisionsfirma bliver valgt som revisor for et selskab efter balancedagen. I opgave 1 skal kandidaten lave kundeaccept og tiltrædelsesdokumenter. I opgave 2 skal kandidaten planlægge og foretage 1.gangsrevision af selskabet, hvor der er både væsentlige og uvæsentlige regnskabsfejl og problemstillinger. I opgave 3 skal kandidaten formulere en revisionspåtegning og ledelsens regnskabserklæring.

Spørgsmål 1.1. (Vægt 20 %)

Din chef Carsten Christiansen beder dig om, i et internt notat, at redegøre for dine overvejelser i forbindelse med kundeaccepten.

Notatet skal, udover dine overvejelser, indeholde en oversigt over hvilke dokumenter, der skal foreligge i forbindelse med kundeaccepten.

Endelig bedes du udarbejde habilitetsvurdering og brev til tidligere revisor.

Besvarelsen bør omfatte følgende:

- Notat til chefen med
 - kandidatens vurdering af kundeaccept og uafhængighed, særligt i relation til at kandidaten har gået i skole med hovedaktionærens/direktørens ægtefælle.
 - Beskrivelse af, at der skal udarbejdes habilitets-/uafhængighedsvurdering, tiltrædelsesprotokollat i overensstemmelse med RS 265, Revisionsaftale/Kundeaftale (evt. henvisning til protokollatet), RS 210, Eventuelt honoraroverslag, Brev til tidligere revisor.
 - Opstillet habilitetsvurdering, som er tilpasset kunden
 - Opstillet brev til tidligere revisor

Eksempler på besvarelse findes i "Bilag til rettevejledning".

Kandidaten bør forudsætte, at vi er habile og uafhængige, og kan påtage os opgaven. Oversigtsdokumentet bør være kortfattet og udformet på et sprog som er rettet mod en anden revisor. Habilitetsvurderingen kan tage udgangspunkt i en tjekliste, men det er væsentligt, at kandidaten anfører en relevant konklusion på sine iagttagelser. Endvidere er det relevant, at kandidaten identificerer at opgaveteksten giver oplysninger om eventuel inhabilitet. Kandidaten har gået i skole med hovedaktionærens ægtefælle. Kandidaten skal beskrive risici og modvirkende foranstaltninger, og således gerne ende med at forudsætte at vi er habile og uafhængige. En standard-tjekliste som ikke er tilpasset kunden må karakteriseres som "Enkelte fejl og mangler" (for denne del af spørgsmålet).

Hvis kandidaten konkluderer at vi er habile og uafhængige uden at drøfte risici i forbindelse med ovenstående, bør dette trække væsentligt ned i pointsgivningen = et sted mellem 2 og 6 points.

Det er ikke et krav at der laves en separat revisionsaftale eller honoraroverslag, da denne som udgangspunkt dækkes af tiltrædelsesprotokollatet, men kandidaten vil kunne score points i karaktergivning ved at beskrive at der skal laves en kundeaftale, der beskriver andre forhold end revisionen, fx skatterådgivning, afstemning af forventninger til om revisor skal kigge efter fejl (fx moms) under væsentlighedsgrænsen, aftale om hvem der sørger for at udfylde selvangivelsen, honoraroverslag, fuldmagt osv.

I brevet til tidligere revisor bør kandidaten bede om tidligere revisors dokumentation for revision af primoposterne varelager, tilgodehavender, igangværende arbejder (da de har indflydelse på årets resultat i år). Det er ok, hvis varelager udelades pga. uvæsentlighed. Endvidere bør kandidaten bede om tidligere revisors dokumentation for (foreløbig) revision af 2010/2011.

Spørgsmål 2.1. (Vægt 20 %)

Ud fra udkastet til årsrapport 2010/2011, modtagne oplysninger samt almindelig god revisionssskik, bedes du udarbejde et detaljeret revisionsplanlægningsnotat og revisionsinstrukser for 3 væsentlige områder i revisionen af årsregnskabet for 1.7.2010 – 30.6.2011.

Revisionsplanlægningsnotatet skal indeholde vurdering af risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau.

Du bedes i notatet redegøre for, hvorledes du vil opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for primobalancen.

Besvarelsen bør omfatte følgende:

- Planlægningsnotat med risikovurdering, herunder en kortfattet beskrivelse af kendskabet til virksomheden og dens omgivelser
- Revisionsinstrukser tilpasset den konkrete virksomhed (spørgsmålet omhandler et detaljeret notat og instrukser for 3 væsentligste områder).

Tidligere revisors arbejde bør ikke benyttes fuldt ud, i overensstemmelse med RS 600. Argumenterne er, at regnskabsudkastet i indeværende år er af så dårlig beskaffenhed, at man ikke uden videre kan tillægge tidligere revisor den kompetence, som vi selv ville kræve. Endvidere har vi ikke kendskab til, hvornår kunden og tidligere revisor er blevet uvenner, og dette kan have haft indflydelse på tidligere revisors revision af udkastet til årsrapport 2010/2011. Til gengæld vil det være rimeligt at tage udgangspunkt i tidligere revisors dokumenterede kendskab til virksomheden og eventuelt planlægningsnotat.

Hvis kandidaten argumenterer sig frem til at tidligere revisors arbejde kan benyttes i et omfang, skal kandidaten i sine arbejds papirer føre dokumentation for de revisions handlinger, som er udført af tidligere revisorer (analogt med RS230 punkt 11), ligesom kopi af korrespondancen skal foreligge som dokumentation.

Kandidaten kan i spørgsmål 1 have forudsat at vi modtager tidligere revisors arbejds papirer. At kandidaten så genbruger oplysningerne i spørgsmål 2, skal ikke straffes i pointgivning.

Kandidaten SKAL i revisionsplanlægningsnotatet identificere områder med risiko for væsentlig fejlinformation. Disse skal defineres på regnskabspostniveau og revisionsmålsniveau. Oplagte områder er: Going Concern, Igangværende arbejder for fremmed regning og debitorer.

Som minimum SKAL kandidaten revidere going concern. Om kandidaterne derudover vælger de nævnte eller andre revisionsområder betyder ikke så meget, så længe kandidaterne reviderer de enkelte områder ordentligt. Hvis kandidaten vælger områder ud, hvor der ikke er risiko for væsentlig fejlinformation, skal det dog trække væsentligt ned i pointgivning, da kandidaten så ikke demonstrerer forståelse for god revisionssskik.

Spørgsmål 2.2. (Vægt 15 %)

Din chef beder dig om at udforme et internt notat med de fejl og mangler du måtte have fundet under din øvrige revision af årsrapporten. I notatet bedes du rubricere de enkelte fejl/mangler i forhold som kan:

- *udløse forbehold,*
- *supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet,*
- *supplerende oplysninger vedrørende andre forhold,*
- *forhold som skal omtales i revisionsprotokollatet eller*
- *helt ubetydelige fejl og mangler*

Besvarelsen bør omfatte følgende:

Internt notat til chefen. Revisorsprog skal anvendes.

Kandidaten skal opstille et notat om de enkelte forhold. Notatet kan fx se ud som beskrevet i Bilag til rettevejledning, som dels indeholder et notat som omtaler de enkelte punkter, dels et skema som klassificerer forholdene som efterspurgt i spørgsmålet.

I revisionsprotokollatet skal kandidaten (udover de forhold som kandidaten mener hører hjemme hér) uddybe de forbehold og supplerende oplysninger, som er anført i revisionspåtegningen.

Omkring aktier mangler der kursregulering. Der er en oplagt risiko for, at kandidaten begynder at opgøre nettokurstabssaldo, hvilket de IKKE bliver bedt om. Fint at de ved at reglen findes, men det er revision der spørges til, så forholdet giver kun ekstrapoints til den kandidat der har løst revisions-delen korrekt.

Generelt skal det straffes lempeligere hvis kandidaten overser skattedele, fremfor revisionsdelen (og dermed indirekte regnskab), som skal straffes hårdere, idet det er revision og erklæring der spørges til.

Der er 23 forhold som kandidaten kan omtale. Kandidaten skal opdage de fleste, og det er op til retter at vurdere ud fra et helhedsindtryk, om kandidaten skal straffes hårdt eller mildt for at overse nogle af forholdene. Hvis kandidaten fx ikke endnu har taget stilling til going concern, men tager stilling til det senere i opgaven, skal kandidaten ikke straffes her. Det vil antageligt også kunne accepteres at kandidaten overser et par mindre væsentlige forhold, hvis retters opfattelse er, at kandidaten i øvrigt har "styr på alting".

Spørgsmål 2.3. (Vægt 10 %)

Din chef beder dig om at udforme et internt notat med din konklusion vedrørende eventuelle going concern udfordringer.

Besvarelsen bør omfatte følgende:

Internt notat til chefen. Revisorsprog skal anvendes. Kandidaten skal kunne identificere at der er åbenlyse going concern problemer. Der er negativ egenkapital, negativ arbejdskapital (virksomheden kan kun betale halvdelen af kortfristet gæld). Det er derfor altafgørende, at der er fortsat kredit til rådighed, og at enten 1) budgetterne viser overskud og at de følges eller 2) at yderligere kapital er realistisk til stede (fx garanti fra bank, hovedaktionær, andre kreditgivere).

Den mest oplagte løsning er, at kandidaten tager forbehold for going concern, jf. ERKL §6.2.4, og at der derfor ikke kan afgives konklusion, jf. RS 701.13: En revisionspåtegning om, at konklusion ikke kan udtrykkes, skal gives, når den mulige virkning af en begrænsning i omfanget af revisionen er så væsentlig og gennemgribende, at revisor ikke har været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og derfor ikke er i stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet.

Hvis kandidaten argumenterer korrekt (og forudsætter tilstrækkelig likviditet osv.), kan det accepteres, at kandidaten tror på going concern. Usikkerhed om fortsat drift skal i givet fald stadig omtales i regnskabet (noterne), og revisor skal tage forbehold for den manglende note.

Spørgsmål 3.1. (Vægt 20 %)

Du bedes overfor din chef, fremlægge udkast til revisionspåtegning, som du mener at den skal udformes på det foreliggende grundlag.

Besvarelsen bør omfatte følgende:

- Revisionspåtegning. Se eksempel i bilag til rettebemærkninger.

Samtidig skal kandidaten have for øje, at påtegningen skal læses af regnskabsbruger, og der derfor skal medtages forhold, som er relevante for regnskabsbruger.

Revisionspåtegningen bør indeholde forhold, som kandidaten har påpeget i opgave 2.2, fx forbehold for den manglende note om aktionærlån, som er indbetalt i året. Noten skulle mindst indeholde beløb som er tilbagebetalt i året, samt rente. Forbeholdet om manglende note om aktionærlån kommer oplagt til debat, og kandidaten kan evt. argumentere sig frem til, at årsrapporten stadig giver et retvisende billede uden denne note. Argumentation skal tages i betragtning ved karaktergivningen. Endvidere kan lånet have været til en tidligere aktionær, hvorved noten ikke er et lovkrav (kun ledelse).

Kandidaten kunne vælge at anføre de oplysninger, som mangler i anvendt regnskabspraksis (amortiseret kostpris, udbytte som gæld, begrundelsen for at goodwill afskrives over mere end 5 år) som et forbehold. Dette medfører at kandidaten i givet fald skal argumentere for, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede uden disse oplysninger (hvilket ikke er opgavestillers mening). Oplysningerne skal i stedet anføres under supplerende oplysninger hvis de tjener regnskabslæseren. En kandidat kan evt.

argumentere sig ud af, at oplysningerne er tilstrækkelige at anføre i protokollen, fx hvis kandidaten kommer frem til, at de faktiske forhold i årsrapporten er indregnet korrekt, og at regnskabslæser godt kan undvære oplysningerne. Efter opgavestillers mening, er oplysningerne nødvendige for regnskabslæser, fx kreditgiver, til at kunne foretage en meningsfyldt sammenlignende analyse af årsrapporten.

Man kan diskutere om overtrædelserne af årsregnskabsloven kan medføre ledelsesansvar, hvorved de skal med som supplerende oplysning om andre forhold. Dette er dog ikke opgavestillers opfattelse.

Under supplerende oplysninger vedrørende andre forhold skal kandidaten anføre, at der i regnskabsåret har eksisteret et ulovligt aktionærlån, som er indfriet i året.

Hvis kandidaten ikke anfører "supplerende oplysning vedrørende andre forhold" om aktionærlånet, vil kandidaten have lavet et ansvarspådragende forhold, jf. Disciplinærnævns sag 33/2007-R.

Omkring going concern skal kandidaten anføre afkræftende konklusion hvis kandidaten ikke tror på going concern eller supplerende oplysning hvis kandidaten tror på going concern (og forbehold for manglende note om going concern). Hvor der ikke kan indhentes tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om going concern, skal kandidaten tage forbehold pga. begrænsningen i revisionens omfang. Hvis kandidaten ikke kan finde svaret på grund af manglende oplysninger, vil kandidaten heller ikke kunne afgive en konklusion om emnet.

Spørgsmål 3.2 (vægt 5 % = 24 minutter)

Du bedes opstille ledelsens regnskabserklæring, som du ønsker den afgivet overfor revisor.

Besvarelsen bør omfatte:

- Ledelsens regnskabserklæring i overensstemmelse med RS 580.
- Liste over ikke-korrigeret fejlinformation.

En ren standard vil ikke give fuldt point, kandidaten skal tilpasse regnskabserklæringen til den aktuelle situation.

En manglende liste over ikke-korrigeret fejlinformation vil skulle bedømmes som mindre fejl og mangler. Bemærk, at listen rent praktisk vil kunne placeres enten i ledelsens regnskabserklæring eller protokollen, men teknisk hører den ifølge RS 580 hjemme i ledelsens regnskabserklæring.

Bemærk at kandidaten netop i opgave 2.2. har redegjort for, hvilket forhold der skal med på listen over ikke-korrigeret fejlinformation.

Endvidere skal erklæringen underskrives af daglig ledelse. Det kan drøftes, om ægtefællen og bogholderen i denne forbindelse er regnskabsansvarlig og indgår i daglig ledelse.