

**Rettevejledning til**  
**SKRIFTLIG KVALIFIKATIONSEKSAMEN**  
**FOR REGISTREREDE REVISORER**  
**28. AUGUST 2009**

**Generelt**

Ved bedømmelsen lægges dels vægt på de i efterfølgende vejledning nævnte konkrete forhold og dels de overordnede forhold, som fremgår af instruks for skriftlig kvalifikationseksamen 2009.

Karaktergivning af de enkelte spørgsmål, der også fremgår af retteskemaet) er fastsat således:

Opgave 1: 40% (der fordeles således: spørgsmål 1.1, 10% og spørgsmål 1.2, 30%)  
Opgave 2: 40% (der fordeles således: spørgsmål 2.1, 25% og spørgsmål 2.2, 15%)  
Opgave 3: 20% (kun 1 spørgsmål)

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

Den vejledende vægtning af opgaverne 1 – 3 er også anført på eksamensopgavens forside. Det skal i den forbindelse 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.

**KONKRETE RETTEBEMÆRKNINGER TIL SKRIFTLIG OPGAVE 2009.**

Opgaven går i korte træk ud på, at kandidatens revisionsfirma bliver valgt som revisor for et holdingselskab samt et datterselskab, der driver VVS-virksomhed. Revisorvalget sker kort før 30/6 2009, hvor selskaberne har regnskabsafslutning (regnskabsår 1/7-30/6).

VVS-firmaet er veldrevet, men på grund af en stor kundens vanskeligheder med salg af færdige og igangværende byggeprojekter er der i løbet af de seneste måneder før 30/6 opstået et stadigt stigende behov for etablering af øgede kreditfaciliteter i pengeinstituttet.

Efter udløbet af regnskabsåret, men inden afslutning af revisionen går den pågældende kunde konkurs. I den forbindelse opstår en del revisionsmæssige udfordringer, som kandidaterne skal tage stilling til.

VVS-installatør Søren Sørensen er direktør for selskaberne, som han også er eneejer af. Hans ægtefælle er bogholder, og da hun har en uddannelse fra revisionskontor kan hun selv udarbejde årsrapporten og lave et pænt og tilgængeligt afstemningsmateriale til revisor. Revisionsopgaven er derfor at betegne som værende lettilgængelig. Men det er trods alt nogle år siden, hun forlod revisorbranchen. Derfor skal kandidaterne bl.a. også være opmærksomme på, om der er sammenhæng i mellem tekst og beløb i årsrapporten. Lidt analyse af tallene vil være en forudsætning for at finde sådanne uoverensstemmelser.

**Opgave 1****Spørgsmål 1. 1 (10%)**

*(Du bedes udarbejde de ovenfor nævnte dokumenter i forbindelse med uafhængighedsvurdering, kundeaccept og kundeaftale).*

**Besvarelsen bør omfatte de nævnte 3 dokumenter**

De efterspurgte dokumenter indgår som standard i forbindelse med indgåelse af alle kundeaftaler med revisionskunder. Kandidaterne har sandsynligvis paradigmer med til eksamen. Sådanne må gerne anvendes, men skal naturligvis tilpasses netop de forhold, som er aktuelle for de i opgaven beskrevne selskaber, men dog kun med de oplysninger, som kandidaterne har fra opgaven. Kandidaterne må gerne komme med egne opdagede oplysninger, som dog skal være relevante.

Det fremgår ikke klart af opgavetekst og spørgsmål, om de 3 dokumenter skal udarbejdes både for holdingselskabet og driftsselskabet. Der skal gives karakter ud fra, at aflevering af dokumenter for driftsselskabet er tilstrækkeligt.

**Herudover**

kan kandidaten komme med forslag til f. eks. brev til tidligere revisor, tiltrædelsesprotokollat og honoraroverslag. Men opgaven stiller ikke krav herom.

**Spørgsmål 1.2 (30%)**

*(På baggrund af dine foreløbige iagttagelser, modtagne oplysninger, dit generelle kendskab til branchen samt almindelige revisionsmæssige forholdsregler bedes du udarbejde et revisionsplanlægningsnotat for revisionen af årsrapporten for Søren VVS ApS for 2008/09.*

*Du skal i notatet tage højde for, at det er første gang, at Kvalitetsrevision skal udføre revisionen for denne kunde. I notatet skal der endvidere gives en udførlig redegørelse for revisionsstrategien (karakteren og omfanget af revisionsindsatsen) for de 2 - 3 revisionsområder, hvor der efter din vurdering er størst risiko for væsentlig fejlinformation – herunder en udførlig risikovurdering for hvert relevant revisionsmål.)*

Dette spørgsmål indgår i bedømmelsen med 30% på grund af, at kandidaten i forbindelse med løsning af dette spørgsmål forventes at bruge en del tid på oplysninger, som kan anvendes i de efterfølgende spørgsmål.

**Besvarelsen bør omfatte et revisionsplanlægningsnotat i henhold til RS 315**

Det vil være tilstrækkeligt, hvis kandidaten udarbejder og afleverer de efterspurgte dokumenter for Søren VVS ApS.

Det oplyses i opgaven, at det er første gang, Kvalitetsrevision udfører revision for selskaberne, hvorfor der ikke i beskrivelsen af forståelsen af virksomheden eller andre steder kan henvises til tidligere års revision. Hvis dette sker, er det at betragte som en fejl.

Revisionsplanlægningen bør også indeholde revision af primobalancen, da Kvalitetsrevision ikke har revideret det foregående år.

Der bliver bedt om, at kandidaterne udpeger 2 – 3 revisionsområder, som har særlig betydning for sikring af, at årsrapporten er retvisende.

Ved gennemlæsning af årsrapporten for Søren VVS ApS (bilag 1) skal kandidaterne med baggrund i de i opgaven givne oplysninger finde frem til, at de 2 væsentligste aktiver med muligheder for fejlinformation i årsrapporten er debitorer og igangværende arbejder. Der må efter oplysninger om Totalbyggs konkurs være betydelig risiko for tab på disse 2 poster.

Herudover fremgår det, at varebeholdningen er steget fra 315.000 kr. til 2.256.000 kr. En stigning, der langt overstiger stigningen i både omsætning og vareforbrug. Så denne post kunne også fange kandidatens opmærksomhed og give anledning til forslag om en særlig indsats.

Kandidaten kan naturligvis også argumentere for at sætte særlig ind på et område under resultatopgørelsen, som f. eks. personaleomkostninger (gager og lønninger).

Men også på passividen er der udfordringer:

Ved en grundig gennemlæsning af bilagene og en forholdsvis enkel analyse af debitorlisten (bilag 3) og opgørelse af skattepligtig indkomst (bilag 2), skal kandidaten kunne finde frem til, at der taget momsfradrag for det beløb (2.500.000 kr.), som er omkostningsført i note 4 (Andre eksterne omkostninger) på side 12. Momsfradraget vedrørende hensættelse til tab kan, sammenholdt med oplysningen om, at momsafstemningen stemmer med årsrapporten, udledes af, at debitorlisten viser en sammentælling på kr. 6.927.106, medens note 13 (Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser) efter et hensættelsesbeløb på kr. 3.125.000 viser en debitor masse på kr. 3.802.106.

Den skyldige moms (note 20) er således anført med kr. 625.000 for lidt. Beløbet har ingen betydning for resultat eller egenkapital, men den øger kortfristet gæld og belaster dermed likviditeten.

Opgørelsen af skattepligtig indkomst tager udgangspunkt i årets resultat før skat og korrigeres, som det fremgår af bilag 2 kun med regulering af afskrivninger og repræsentationsudgifter uden fradragsret. Ud fra disse oplysninger skal kandidaten vide, at der er taget skattemæssigt fradrag for hensættelsen til tab på debitorer.

Dette er ikke i overensstemmelse med gældende praksis set på baggrund af, at oplysningen om konkurs og forventet dividende fremkommer efter regnskabsårets udløb. Efter domspraksis er det ikke tilstrækkeligt, at oplysning om forventet dividende foreligger inden aflægges af årsrapporten.

Den anførte skattegæld (note 19) er således kr. 625.000 for lav. I øvrigt bemærkning tilsvarende momsfradraget ovenfor.

Som det fremgår af opgaveteksten skal kandidaten udsøge 2 – 3 områder. Mindre en 2 vil være en væsentlig mangel. Undladelse af at udsøge mindst debitorer som det ene område vil også være en væsentlig mangel.

Hvis de 2 væsentligste udsøges blandt debitorer, igangværende arbejder og varelager vil det være i orden. Hvis kandidaten kun udsøger 2 områder og kun én af de nævnte indgår, trækker det ned i karaktergivning. Der skal i den situation udsøges og argumenteres for mindst 3 risikoområder.

## Opgave 2

Opgaveteksten lægger nu op til, at kandidaten har gennemført de revisionshandlinger, som bør følge af planlægningen. Der er i den forbindelse ikke fundet bogføringsfejl eller lignende ligesom udkast til årsrapport, som kunden selv har udarbejdet, er nøje i overensstemmelse med bogføringen. Ingen bemærkninger til bilagsrevisionen.

Herefter er kandidaten klar til at rapportere til ledelsesansvarlig revisor.

### Spørgsmål 2.1 (25%)

*På baggrund af ovenstående oplysninger samt de øvrige observationer, som du har gjort ved udførelsen revisionshandlingerne, bedes du udarbejde et internt notat til din chef, hvor du giver en begrundet redegørelse for de eventuelle forhold, som du mener kan give anledning til forbehold og/eller supplerende oplysninger i revisionspåtegningen.*

Notatet bør mindst indeholde begrundede redegørelser vedrørende forhold, som bør medføre **forbehold** i revisionpåtegningen:

værdiansættelse af debitorer

værdiansættelse af igangværende arbejder

kritisk holdning til værdiansættelse af varelageret (dette kan kun forventes beskrevet ud fra teoretisk synspunkt, idet der ikke foreligger konkrete oplysninger i opgaven om temaet – udover konstatering af en stor stigning i værdien)

eventuelle going concern problemer (afhænger af kandidatens forslag til nedskrivninger)

manglende ledelsesberetning

samt

afvigelse mellem beskrivelse af afskrivningsperioder i anvendt regnskabspraksis og de faktisk foretagne afskrivninger (denne del kræver, at kandidaten grundigt nærlæser anvendt regnskabspraksis og i den sammenhæng analyserer de foretagne afskrivninger)

fejl i skyldig skat

fejl i skyldig moms

Notatet bør indeholde begrundet redegørelse for vedrørende forhold, som bør medføre **supplerende oplysning** i revisionspåtegningen:

tilgodehavende hos ledelsen ved regnskabsårets begyndelse (lovstridigt lån til direktør/anpartshaver)

eventuelle going concern problemer (afhænger af kandidatens forslag til nedskrivninger)

Der forlanges et internt notat. Det er derfor i orden at anvende et sprog, som man normalt anvender i firmaet ved interne notater. Hvis notatet skulle bruges eksternt ville det stille krav om mere præcis sprogbrug, således at notatet også ville kunne læses og forstås af ikke fagfolk.

Det vil være i orden, at kandidaten undlader hensættelse til tab på igangværende arbejder, hvis kandidaten forudsætter og i sin besvarelse beskriver, at der f.eks. foreligger erklæring fra kurator om, at denne indestår

for betaling af de anførte igangværende arbejder for Totalbyg A/S. I den situation skal der ikke tages forbehold for indregning af igangværende arbejder.

Det vil være i orden, at kandidaten f.eks. foreslår Søren Sørensen, at han (og/eller holdingselskabet) indestår for tilførsel af tilstrækkelig likviditet til sikring af den fortsatte drift. Hvis kandidaten på dette grundlag oplyser, at Søren Sørensen og holdingselskabet indvilger i dette, vil der kunne ses bort fra forbehold og supplerende oplysning om going concern problemer.

**Spørgsmål 2.2 (15%)**

*Ud fra notatet bedes du udarbejde konkret forslag til revisionspåtegning til årsrapporten 2008/09 og revisionsprotokol vedrørende revisionen af samme.*

Det må formodes, at kandidaterne medbringer paradigmer. Sådanne må gerne anvendes, men skal naturligvis tilpasses den aktuelle situation og skal være til umiddelbar anvendelse eksternt.

Begge dokumenter skal afleveres. Det vil trække væsentligt ned i karaktergivningen, hvis kun det ene dokument afleveres.

**Opgave 3**

Situationen er nu den, at den ledelsesansvarlige revisor har haft et møde med kunden.

Det står klart, at en revisionspåtegning på den foreliggende årsrapport vil medføre såvel forbehold som supplerende oplysninger.

Dette vil kunden gerne undgå. Ledelsesansvarlig revisor har hertil svaret, at dette forudsætter indarbejdelse af ændringer i årsrapporten som beskrevet i kundeansvarlig revisors notat, og som er gennemgået på mødet.

Der gøres endvidere opmærksom på, at indarbejdelse af ændringer kan medføre begrænsning i mulighed for udlodning af udbytte eller måske helt fjerne muligheden.

Kunden indvilger heri og kundeansvarlig revisor bliver sat til at forberede ændring af årsrapporten.

**Spørgsmål 3 (20%)**

*Du bedes udarbejde et internt notat til din chef om de tekstmæssige og beløbsmæssige ændringer, der skal indarbejdes i årsrapporten, hvis revisionspåtegningen skal være uden forbehold.*

*Notatet skal desuden vise årets korrigerede resultat (før og efter skat) samt dit begrundede forslag til mulighed for udlodning af udbytte for regnskabsåret 2008/09.*

Det må formodes, at kandidaten udarbejder notatet med baggrund i de fejl og mangler med mere, som er konstateret under de foregående opgaver.

Det er et krav, at notatet viser et korrigeret resultat og at der vises de enkelte beløb, som indgår heri.

Det kan ikke forudsiges præcist hvilke beløbsmæssige resultater, kandidaten når frem til, idet der skal være plads til at argumentere for individuelle revisionsmæssige vurderinger.

Hvis kandidaten også vil vise de nye balancesummer og den nye egenkapital efter indarbejdelse af ændringer kan det trække op i pointgivningen, men under forudsætning af, at de anviste resultater før og efter skat er i overensstemmelse med argumenterne og i øvrigt fornuftige fagligt set.

Kandidaten er under alle omstændigheder nødsaget til at forholde sig til egenkapital- og likviditetsmæssige forhold for at kunne tage stilling til eventuelt udbytte.

Opgaveretteren skal ud fra faglige vurderinger tage stilling til kandidatens argumenter. Herunder skal der tages stilling til, om der er sammenhæng mellem den af kandidaten planlagte revision og kandidatens forslag til justeringer.

Af årsrapportens note 16 fremgår teksten "Hensættelse til udskudt skat, primo kr. 23.000". Ud for den nævnte tekst burde stå et beløb på kr. 31.772 og derefter en ny linje med teksten "Regulering af årets udskudte skat og med beløbsangivelse kr. 8.772". Det er dette beløb, som fremgår af note 9 Skat af årets resultat. Der skal ikke trækkes i pointgivning, hvis en kandidat har problemer med forholdet.

I øvrigt bemærkes det, at udskudt skat primo på ca. 32 tkr. efter de givne oplysninger i skattemæssige specifikationer burde være opgjort til et skatteaktiv på ca. 54 tkr. Der skal ikke trækkes i pointgivning, hvis kandidaterne har problemer med dette forhold. Den opmærksomme kandidat vil undre sig over, at den beregnede nettoskat for regnskabsåret afviger ca. 85.000 kr. fra 25% af resultatet korrigeret for ikke skattemæssige omkostninger m.v. Der bør ved karaktergivningen gives belønning til kandidater, som lokaliserer problemet.

Hensigten med den del af spørgsmålet, der vedrører beregning af skat, er at få kandidaten til at vise, at der ikke er skattemæssigt fradrag for tabshensættelser i den givne situation. Til gengæld bør kandidaten have øje for, at der kan være mulighed for at indregne et skatteaktiv.

Skattemæssig bygningsafskrivning er i bilag 2 "skattemæssige specifikationer" foretaget med 1%. Det er uden betydning for pointgivningen om kandidaterne vælger en anden %-sats op til 4% eller om 1% fastholdes.