

Indledende bemærkninger

Denne rettevejledning er udarbejdet som hjælp til de censorer, der retter besvarelser til revisoreksamen 2014 og til støtte for nuværende og kommende kandidater, som ønsker en vejledning til, hvilke emner der burde/kunne være omtalt i besvarelsen.

Rettevejledningen angiver i skemaform en række forhold, som censorerne kan benytte som en form for tjekliste til gennemgang af den enkelte besvarelse. Til hvert spørgsmål er der angivet en række punkter, som besvarelsen bør/kan omfatte.

Kandidatens konkrete besvarelse og de forudsætninger, som kandidaten redegør for i sin besvarelse, har også betydning, og det er derfor ikke muligt eller hensigtsmæssigt at anvende denne rettevejledning som et rent matematisk hjælpemiddel til at afgøre, om en kandidat er bestået eller ej. Klarheden og formuleringerne har også betydning for nytteværdien, og skal derfor også indgå i bedømmelsen.

De enkelte punkter i denne rettevejledning har ikke samme vægt i vurderingen af en besvarelse, og det er således censorernes samlede vurdering af de enkelte spørgsmål, der er afgørende for, om en kandidat anses for bestået eller ikke-bestået.

Omtaler kandidaten et forhold angivet i rettevejledningen enten overfladisk eller direkte fejlbehæftet, kan dette ikke tillægges vægt. F.eks. er det ikke tilstrækkeligt, at en kandidat i sin besvarelse anfører den konkrete henvisning til en lovbestemmelse eller standard, hvis ikke kandidaten redegør for, hvorfor denne henvisning er relevant, og hvad bestemmelsen indeholder.

Omvendt kan der være tilfælde, hvor en kandidat vælger at strukturere besvarelsen anderledes end forudsat i denne rettevejledning, men hvor besvarelsen alligevel vurderes at være bestået. Især kan det forekomme, at en kandidat vælger at strukturere sin besvarelse af et spørgsmål, der er opdelt i et eller flere underspørgsmål, anderledes end det er forudsat i denne rettevejledning. Såfremt kandidatens opdeling i øvrigt virker naturlig, og besvarelsen har samme værdi for modtageren, skal dette ikke ændre den samlede vurdering af besvarelsen.

Den samlede vurdering af, om en kandidat er bestået, vil ikke kun være et spørgsmål om, hvorvidt kandidaten korrekt redegør for de punkter, som er anført i denne rettevejledning, men også i hvilket omfang kandidaten begrundet sin besvarelse.

Afgørende er, om besvarelsen er forståelig, samt om besvarelsen samlet set må anses for at have værdi for modtageren.

Karakter gives efter 12-skalaen på de enkelte spørgsmål og sammenfattes til en samlet karakter for opgaven som helhed og til "bestået" eller "ikke-bestået". Karaktergivningen baseres på en helhedsbedømmelse af kandidatens besvarelse.

Spørgsmål 1 (40 %)

1.1 Til brug for ajourføring af planlægningsnotatet for 2013/14 for Fyns Agro Maskiner A/S bedes du til din chef udarbejde et notat omkring dine overvejelser vedrørende væsentlighedsniveau.

Notatet bedes herudover indeholde din begrundede risikovurdering for omsætningstransaktionskæden, herunder din vurdering af hvor der kan opstå fejl i transaktionskæden, og hvilke regnskabsposter der i givet fald påvirkes.

Det forventes endvidere, at du tager stilling til revisionsstrategien for transaktionskæden og herunder hvilke handlinger du vil udføre for at afdække de identificerede fejlmuligheder.

Bemærkninger til censor	Bemærkninger til besvarelsen
Første delspørgsmål <i>"Til brug for ajourføring af planlægningsnotatet for 2013/14 for Fyns Agro Maskiner A/S bedes du til din chef udarbejde et notat omkring dine overvejelser vedrørende væsentlighedsniveau."</i>	
Generelt om spørgsmålet Kandidaten skal i besvarelsen demonstrere en klar og begrundet holdning til væsentlighedsniveau ud fra oplysningerne i opgaveteksten.	
Besvarelsens struktur Det forventes, at overvejelserne omkring væsentlighedsniveau er det indledende afsnit i notatet til chefen, og at afsnittet er forholdsvist kortfattet.	
Centrale problemstillinger Det er centralt, at kandidaten foretager en konkret vurdering af væsentlighedsniveau og ikke foretager en mekanisk ukritisk beregning, ISA 320, 4.	
Væsentlighedsniveau Kandidaten bør tage udgangspunkt i, at den primære regnskabsbruger er Fyns Pengeinstitut A/S. Sekundære regnskabsbrugere er: <ul style="list-style-type: none">▪ Agri-Power International▪ Virksomhedens øvrige leverandører▪ Virksomhedens kunder Fyns Agro Maskiner A/S' regnskabsbrugere må forventes at fokusere på egenkapitalen, da regnskabsbrugerne ønsker at vurdere risikoen for, at virksomheden ikke kan servicere gældsforpligtelserne og garantiforpligtelserne. Det må ligeledes forventes, at regnskabsbrugerne ønsker at vurdere virksomhedens indtjeningsevne, da det indikerer noget om virksomhedens evne til fremadrettet at kunne servicere gældsforpligtelserne og garantiforpligtelserne. Kandidaten bør ved fastlæggelsen af væsentlighedsniveau tage udgangspunkt i det forventede resultat før skat for 2013/14 på MDKK	

<p>2,5 – 3,0 og den forventede egenkapital pr. 30. september 2014 på MDKK 10,0 – 10,4.</p> <p>Væsentlighed for regnskabet som helhed bør fastlægges til TDKK 300-500.</p> <p>Kandidaten bør herudover tage stilling til væsentlighed ved udførelse, som fastsættes lavere end væsentlighed for regnskabet som helhed.</p>	
<p><i>Fordeling af væsentlighedsniveau</i> Kandidaten kan overveje, om der skal fastlægges væsentlighedsniveau for de enkelte regnskabsposter. Dette bør dog ikke påvirke bedømmelsen væsentligt.</p>	
<p><i>Klart ubetydelige fejl</i> Kandidaten kan enten fastlægge niveauet for klart ubetydelige fejl som en del af spørgsmål 1 eller i forbindelse med evaluering af de konstaterede fejl i spørgsmål 3.</p>	
<p>Andet delspørgsmål <i>”Notatet bedes herudover indeholde din begrundede risikovurdering for omsætningstransaktionskæden, herunder din vurdering af hvor der kan opstå fejl i transaktionskæden, og hvilke regnskabsposter der i givet fald påvirkes.”</i></p>	
<p><i>Generelt om spørgsmålet</i> Kandidaten skal i delspørgsmålet demonstrere evnen til at foretage en struktureret risikovurdering, som skal danne grundlag for at udforme en strategi og konkrete handlinger, der afdækker de identificerede risici. Samtidig skal kandidaten demonstrere forståelse for, hvad der indgår i omsætningstransaktionskæden for de enkelte omsætningssegmenter</p>	
<p><i>Besvarelsens struktur</i> Andet og tredje delspørgsmål kan med fordel besvares samlet – eventuelt i matrix eller skematisk form – så det er muligt at koble risikovurderingen sammen med kandidatens forslag til handlinger.</p>	
<p><i>Centrale problemstillinger</i> Det er centralt, at kandidaten foretager en særskilt risikovurdering på revisionsmålsniveau for de enkelte omsætningssegmenter ud fra segmenternes karakteristika. Følgende opdeling anses for hensigtsmæssig:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Salg af maskiner▪ Salg af maskiner, hvor der tages maskiner i bytte▪ Salg i butikker (have/park og reservedele)▪ Værksted/service▪ Udlejning af maskiner	

<p>Det er væsentligt, at kandidaten er opmærksom på, at der er en række væsentlige risici forbundet med omsætningstransaktionskæden for salg af maskiner (herunder byttetransaktioner), mens der er mindre væsentlige risici forbundet med de øvrige segmenter.</p>	
<p><i>Indtægtskriterier</i> Kandidaten forventes som en del af risikovurderingen at identificere, at der er forskellige indtægtskriterier for omsætningssegmenterne.</p> <p><u>Salg af maskiner inklusiv byttetransaktioner</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Salg af varer▪ Salgsmetoden, hvor indtægten indregnes ved levering af maskinerne, med mindre levering udskydes på foranledning af landmanden og dette kan dokumenteres▪ Indtægten ved byttetransaktioner skal måles til dagsværdien af den maskine, der tages i bytte med tillæg/fradrag af eventuelt kontant betaling <p><u>Salg i butikker (have/park & reservedele)</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Salg af varer▪ Salgsmetoden, hvor indtægten indregnes på den dag, hvor salget registreres <p><u>Værksted/service</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Salg af ydelser og varer▪ Produktionsmetoden, hvor indtægten vedrørende ydelser indregnes i takt med at arbejdet udføres▪ Salgsmetoden, hvor indtægten vedrørende reservedele indtægtsføres når varen er leveret <p><u>Udlejning af maskiner</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Anvendelse af virksomhedens aktiver mod vederlag▪ Periodisering, hvor indtægten indregnes over lejeperioden	
<p><i>Besvigelsesrisici</i> Kandidaten skal jf. ISA 240, 26 have en holdning til, hvilke indtægtskategorier, indtægtstransaktioner eller revisionsmål, der giver anledning til besvigelsesrisici.</p> <p>Besvigelsesrisiciene kan henføres til salg af maskiner, hvor der samtidig tages brugte maskiner i</p>	

<p>bytte, da der kan foretages regnskabsmanipulation ved at omfordele salgpris/byttepris. Alternativt kan besvigelsesrisiciene henføres til fuldstændigheden vedrørende salg af maskiner samt den manglende funktionsadskillelse vedrørende kreditnotaer. Besvigelsesrisiciene kan også henføres til, at sælgerne indregner salg for tidligt, eller at der indregnes fiktivt salg, med henblik på at udløse provision.</p> <p>Det bør trække ned, hvis kandidaten ikke tager stilling til besvigelsesrisiciene. Samtidig bør det trække ned, hvis kandidaten konkluderer, at det kan dokumenteres, at der ikke er besvigelsesrisici.</p>	
<p><i>Risikovurdering</i> Risikovurderingen er i denne rettevejledning omtalt under tredje delspørgsmål i sammenhæng med forslag til revisionshandlinger.</p>	
<p>Tredje delspørgsmål <i>"Det forventes endvidere, at du tager stilling til revisionsstrategien for transaktionskæden og herunder hvilke handlinger du vil udføre for at afdække de identificerede fejlmuligheder."</i></p>	
<p><i>Generelt om spørgsmålet</i> Kandidaten skal i delspørgsmålet demonstrere sammenhæng imellem det andet delspørgsmål og evnen til at kunne udforme en passende strategi og specifikke handlinger.</p>	
<p><i>Besvarelsens struktur</i> Som nævnt ovenfor kan andet og tredje delspørgsmål med fordel besvares samlet, så der skabes en bedre sammenhæng.</p>	
<p><i>Centrale problemstillinger</i> Det er centralt, at kandidatens forslag til handlinger afdækker de identificerede risici, og at handlingerne rent praktisk lader sig gøre i Fyns Agro Maskiner A/S.</p> <p>Det skal klart fremgå af kandidatens besvarelse, at der skal udarbejdes flere handlinger og opnås mere overbevisende revisionsbevis for salg af maskiner, herunder byttetransaktioner, end for de øvrige omsætningssegmenter.</p>	
<p><i>Strategi</i> Det forventes, at kandidaten konkluderer, at der skal anvendes en overvejende substansbaseret strategi, herunder detailtest, vedrørende salg af maskiner. Dette begrundes med følgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Salg af maskiner er et væsentligt omsætningssegment ▪ Manglende funktionsadskillelse i ERP systemet, vedrørende krediteringer og 	

<p>vedrørende ordremodtagelse og fakturering</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Manglende interne kontroller▪ Manuelle transaktioner vedrørende beregnings-/budgetteringskema og indtastning▪ Mindre rutine prægede transaktioner, da der kun foretages ca. én transaktion pr. dag▪ Få transaktioner som er beløbsmæssigt store▪ Komplekse transaktioner og skøn vedrørende byttetransaktioner, herunder fastlæggelse af dagsværdi samt fastlæggelse af eventuelle garantiforpligtelser <p>For de øvrige segmenter bør der anvendes en kombineret strategi ud fra følgende begrundelse:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Mindre væsentlige omsætningssegmenter▪ I et vist omfang funktionsadskillelse og visse interne kontroller▪ Automatiserede transaktioner▪ Rutine transaktioner▪ Mange transaktioner som er beløbsmæssigt små▪ Ikke væsentlige skøn forbundet med indregning og ikke komplekse transaktioner <p>Der bør anvendes analytiske handlinger for alle omsætningssegmenter med undtagelse af salg af brugte maskiner, da dækningsgraden for dette segment er mindre konstant.</p>	
<p><i>Omfang af revisionshandling</i></p> <p>Det forventes, at kandidaten omtaler, at der skal udføres betydelige revisionshandling vedrørende nettoomsætningen begrundet i at:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed udgør ca. 0,2% af nettoomsætningen▪ Forøget risikovurdering for visse omsætningssegmenter/revisionsmål <p>Det skal trække væsentligt ned, hvis ikke kandidatens forslag til handlinger, herunder antallet af handlinger og typen af revisionsbevis der skal indhentes, tager højde for den markante forskel der er i risiko og væsentlighed for de enkelte segmenter.</p> <p>Kandidaten forventes at omtale, at det væsentligste omsætningssegment er salg af maskiner, ligesom dette segment er det mest risikofyldte. Ud fra vurdering af risiko og væsentlighed skal der derfor</p>	

<p>udføres omfattende handlinger for segmentet.</p> <p>Det forventes, at kandidaten overvejer, hvorvidt revision af igangværende arbejder er et uvæsentligt område. Kandidaten bør konkludere, at der udelukkende skal udarbejdes et meget begrænset antal handlinger for revisionen af igangværende arbejder.</p>	
<p><i>Tidsmæssig placering</i></p> <p>Revisionshandlingerne vedrørende salg af maskiner bør overvejende udføres efter statustidspunktet ud fra følgende overvejelser:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Begrænset funktionsadskillelse▪ Begrænsede interne kontroller▪ Risikofyldt omsætningssegment▪ Overvejende substanshandling <p>Der kan i et vist omfang udføres løbende revision for de mindre omsætningssegmenter, herunder hovedsageligt salg i butikkerne og værksted/service, da disse omsætningssegmenter er mindre risikofyldte, og da der i et vist omfang er funktionsadskillelse og interne kontroller for disse segmenter.</p> <p>Kandidaten kan overveje, at der for salg af maskiner kan udføres løbende revision i sommermånederne, for at kunne identificere betydelige forhold tidligere i processen og for at påbegynde revisionen af fuldstændigheden. Det vil dog være problematisk at revidere byttransaktioner i forbindelse med den løbende revision, da det mest effektive revisionsbevis vedrørende byttransaktionerne opnås, når der er gennemført et salg af de maskiner, der tages i bytte. Derfor bør revisionen ligge tidsmæssigt sent i revisionsprocessen.</p> <p>Periodiseringen af lejeindtægterne kan ikke revideres i forbindelse med den løbende revision.</p>	
<p><i>Specifikke handlinger</i></p> <p>Nedenstående er eksempler på, hvad der kan indgå i kandidatens risikovurdering og kandidatens forslag til handlinger.</p> <p><u>Salg af maskiner</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Kandidaten forventes at foretage en detaljeret risikovurdering for transaktionskæden vedrørende dette omsætningssegment. Ligeledes forventes en række konkrete handlinger.▪ Der henvises til bilag 1 i denne rettevejledning. Det forventes, at	

kandidaten inddrager de væsentligste forhold fra dette bilag i besvarelsen.

Værksted/service

- Risikovurdering: Lille risiko vedrørende forekomsten af indtægter, herunder om der er tale om arbejde omfattet af garantier eller ej
- Forslag til handlinger: På baggrund af bogføringen udvælges et antal transaktioner, som sammenholdes med salgsfakturaer og efterfølgende indbetalinger. Test af relevante kontroller

Igangværende arbejder

- Risikovurdering: Lille risiko vedrørende værdiansættelsen, herunder risiko for at medarbejderne registrerer for mange timer på sagerne (som følge af den begrænsede kontrol), som ikke kan viderefaktureres
- Forslag til handlinger: Gennemgå opgørelse over igangværende arbejder og påse at igangværende arbejder er indregnet til salgsværdien af det udførte arbejde. Gennemgå udvalgte sager og påse at der efterfølgende er foretaget fakturering af det udførte arbejde i henhold til time-/sags regnskabet, og at der er modtaget betaling

Salg i butikker (Have/park & reservedele)

- Risikovurdering: Ingen risici identificeret
- Forslag til handlinger: Foretag analyse af dækningsgrader. Gennemgå kontokort med henblik på at identificere usædvanlige transaktioner – eventuelt via dataanalyseværktøjer. Udvalg et antal posteringer og sammenhold med bagvedliggende kasseopgørelse. Test af relevante kontroller

Udlejning af maskiner

- Risikovurdering: Lille risiko i forhold til fuldstændigheden og periodiseringen (det oplyses ikke i opgaveteksten, om der sker løbende periodisering). Der kan være risiko forbundet med værdiansættelsen af maskinerne, da udlejningen medfører slitage, hvilket kan medføre nedskrivningsbehov
- Forslag til handlinger: Gennemgå udvalgte lejeaftaler og påse at lejen er faktureret, indtægtsført og efterfølgende indbetalt.

<p>Gennemgå udvalgte faktureringer og påse at der er foretaget korrekt periodisering. Udvælg et antal maskiner der har været udlejet i mere end 2 måneder i regnskabsåret, og drøft med ledelsen om der skal foretages nedskrivning heraf</p> <p>Den gode besvarelse tager stilling til bemanding og stikprøvestørrelser, herunder hvordan udvælgelsen af stikprøver skal foretages.</p>	
Rettebemærkninger til spørgsmål 1	
Karakter for spørgsmål 1	

Spørgsmål 2 (30 %)

2.1 Du bedes udarbejde et internt notat til din chef om de regnskabsmæssige konsekvenser af den indgåede ejerftale.

2.2 Du bedes udarbejde et notat til Jens Hansen og Peter Olsen om, hvorvidt det overhovedet kan lade sig gøre – og under hvilke forudsætninger – at foretage udligning eller på anden måde nulstilling af mellemregningerne imellem selskaberne, uden at der skal ske træk på kreditterne hos Fyns Pengeinstitut A/S. De regnskabsmæssige konsekvenser af dine forslag forventes omtalt.

Du bedes afslutningsvist i notatet redegøre for, hvorvidt – og under hvilke forudsætninger – der kan ske modregning af Jens Hansens gæld til Vestfyns Ejendom ApS med det tilgodehavende, som Jens Hansen har hos JH Holding ApS, samt hvad konsekvenserne er af Jens Hansens mellemregninger.

Bemærkninger til censor	Bemærkninger til besvarelsen
<p>Første delspørgsmål <i>"Du bedes udarbejde et internt notat til din chef om de regnskabsmæssige konsekvenser af den indgåede ejerftale."</i></p>	
<p><i>Generelt om spørgsmålet</i> Kandidaten skal i delspørgsmålet demonstrere overblik over koncernen og over konsekvenserne ved den indgåede ejerftale.</p>	
<p><i>Besvarelsens struktur</i> Kandidaten forventes indledningsvist at redegøre for, at JH Holding ApS ikke længere har bestemmende indflydelse, da ejerftalen medfører, at JH Holding ApS ikke har beføjelsen til at træffe de overordnede økonomiske og driftsmæssige beslutninger, jf. ÅRL's definition på bestemmende indflydelse. Efterfølgende bør kandidaten redegøre for konsekvenserne. Notatet kan indeholde henvisninger til relevante bestemmelser, da det er et internt notat.</p>	
<p><i>Centrale problemstillinger</i> Det er centralt, at kandidaten er opmærksom på, at den indgåede ejerftale påvirker regnskabssåret 2013/14 for så vidt angår følgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Koncernregnskabspligten ▪ Værdiansættelsen af udskudt skatteaktiv ▪ Klassifikationen af mellemregninger ▪ Klassifikation og måling af kapitalandele <p>Herudover er det centralt, at kandidaten forholder sig til, at der fremadrettet er begrænsede muligheder for at foretage udlån i koncernen som følge af SEL § 210.</p>	
<p><i>Koncernregnskabspligt</i> Det forventes, at kandidaten er opmærksom på, at det indtil indgåelse af ejerftalen var JH Holding ApS, der var koncernregnskabspligtig.</p>	

<p>Efter indgåelse af ejeraftalen er det udelukkende Fyns Agro Maskiner A/S, der er koncernregnskabspligtig. Selskabet skal aflægge koncernregnskab for 2013/14 med sammenligningstal.</p>	
<p><i>Værdiansættelse af udskudt skatteaktiv</i> Det forventes, at kandidaten er opmærksom på, at værdiansættelse af udskudte skatteaktiver påvirkes af den indgåede ejeraftale.</p> <p>Det udskudte skatteaktiv i JH Holding ApS skal nedskrives, da det skattemæssige underskud i dette selskab udelukkende kan anvendes af selskabet selv samt Vestfyns Ejendom ApS. Tilsvarende bør overvejes for Midtfyns Ejendom ApS, da underskuddet i dette selskab udelukkende kan anvendes af selskabet og Fyns Agro maskiner A/S, hvor sidstnævnte ligeledes har et væsentligt udskudt skatteaktiv.</p>	
<p><i>Klassifikation af mellemregninger</i> Klassifikationen af mellemregninger ændres fra "Tilgodehavende hos tilknyttede virksomheder" og "Gæld til tilknyttede virksomheder" til at være:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Tilgodehavende hos selskabsdeltager og ledelse▪ Anden gæld▪ Andre tilgodehavender	
<p><i>Klassifikation og måling af kapitalandele</i> De kapitalandele som JH Holding ApS ejer i Fyns Agro Maskiner A/S og Agenturhandel ApS skal omklassificeres fra "kapitalandele i tilknyttede virksomheder" til "kapitalandele i associerede virksomheder". Der skal tages stilling til den anvendte regnskabspraksis for disse kapitalandele, herunder om de skal måles til kostpris eller efter indre værdis metode.</p>	
<p><i>Udlån i koncernen</i> Kandidaten skal være opmærksom på, at det af opgaveteksten fremgår, at JH Holding ApS er afhængig af at skulle låne penge fra Fyns Agro Maskiner A/S. Dette er ikke længere muligt, da et sådan udlån fremadrettet vil være et ulovligt kapitalejrlån.</p> <p>De mellemregninger der lovligt er opstået inden indgåelse af ejeraftalen (herunder JH Holding ApS' gæld til Fyns Agro Maskiner ApS) er fortsat lovlige, selvom der ikke længere er bestemmende indflydelse.</p>	
<p>Andet delspørgsmål <i>"Du bedes udarbejde et notat til Jens Hansen og Peter Olsen om, hvorvidt det overhovedet kan lade</i></p>	

<p><i>sig gøre – og under hvilke forudsætninger – at foretage udligning eller på anden måde nulstilling af mellemregningerne imellem selskaberne, uden at der skal ske træk på kreditterne hos Fyns Pengeinstitut A/S. De regnskabsmæssige konsekvenser af dine forslag forventes omtalt.”</i></p>	
<p><i>Generelt om spørgsmålet</i> Kandidaten skal i delspørgsmålet demonstrere overblik over mellemregningerne i koncernen.</p> <p>Samtidig skal kandidaten demonstrere overblik over, hvilke muligheder der i regnskabslovgivningen er for at kunne udligne mellemregninger, ligesom kandidaten skal have overblik over de grundlæggende principper i ÅRL.</p>	
<p><i>Besvarelsens struktur</i> Kandidaten kan vælge indledningsvist at udarbejde et internt notat om opgaveaccept, hvilket dog ikke bør påvirke bedømmelsen væsentligt.</p> <p>Notatet forventes at være overskueligt og målrettet Jens Hansen og Peter Olsen.</p>	
<p><i>Centrale problemstillinger</i> Det er centralt, at kandidaten er opmærksom på, at eventuel udligning af mellemregningerne er en ikke-regulerende begivenhed, som ikke kan indregnes i årsregnskabet for 2013/14, jf. det grundlæggende princip i ÅRL § 13 om periodisering.</p> <p>Samtidig skal kandidaten være opmærksom på, at modregning af mellemregninger er et brud på det grundlæggende princip i ÅRL § 13 om bruttoværdier. Der kan udelukkende ske modregning, hvis der er legal modregningsadgang, hvilket ikke er tilfældet, da der ikke er tale om konnekse fordringer.</p> <p>Det er centralt, at kandidaten er bekendt med, at mellemregninger kan udlignes i regnskabsåret 2014/15 ved koncerntilskud og gældseftergivelse.</p> <p>Koncerntilskud skal behandles som omtalt i Erhvervsstyrelsens notat af den 28. april 2009. Gældseftergivelse skal som hovedregel indregnes i resultatopgørelsen men kan indregnes via egenkapitalen, hvis gældseftergivelsen foretages på grund af virksomhedens relationer til kapitalejeren.</p>	
<p><i>Udligning af mellemregningerne imellem selskaberne</i> I bilag 2 til denne rettevejledning er oplistet hvilke muligheder der er for – helt eller delvist – at udligne mellemregningerne. Det forventes ikke, at</p>	

kandidaten omtaler samtlige disse forhold.	
<i>Selskabsretlige forhold</i> Kandidaten forventes udover en redegørelse for de regnskabsmæssige konsekvenser også på overordnet niveau at forholde sig til de selskabsretlige betingelser for koncerntilskud.	
<i>Fyns Pengeinstitut A/S' godkendelse af udbytte</i> Kandidaten forventes at omtale, at Fyns Pengeinstitut A/S skal godkende udbytte og dermed også koncerntilskud "opad" i koncernen.	
<i>Ledelsesberetningen</i> Den gode besvarelse redegør for, at det af ledelsesberetningen i de respektive årsrapporter bør omtales, at der er foretaget koncerntilskud/gældseftergivelse.	
<i>Normale markedsmæssige vilkår</i> Den gode besvarelse forholder sig til, om det skal omtales i årsrapporten for Fyns Agro Maskiner A/S for 2014/15, at et koncerntilskud til Midtfyns Ejendom ApS ikke kan anses som ydet på normale markedsvilkår, jf. ÅRL § 98 c, stk. 1.	
<i>Skattemæssige forhold</i> Den gode besvarelse omtaler de skattemæssige forhold vedrørende koncerntilskud og gældseftergivelse.	
<i>Forrentning af mellemregningerne</i> Det omtales i opgaveteksten, at ledelsen ønsker at enkelte af mellemregningerne ikke forrentes. Den gode besvarelse omtaler, at det er usikkert, om det skattemæssigt kan accepteres, at der ikke foretages forrentning af mellemregningerne for så vidt de er omfattet af LL § 2. I tilfælde af argumentation for unkladelse af forrentning af mellemregninger skal kandidaten forholde sig til, at dette afviger fra normale markedsvilkår. Det skal derfor i årsrapporten for Fyns Agro Maskiner A/S for 2014/15 omtales, at forrentningerne ikke er foretaget på normale markedsvilkår, jf. ÅRL § 98 c, stk. 1. Endvidere skal der udarbejdes nye lånedokumenter.	
Tredje delspørgsmål <i>"Du bedes afslutningsvist i notatet redegøre for, hvorvidt – og under hvilke forudsætninger – der kan ske modregning af Jens Hansens gæld til Vestfyns Ejendom ApS med det tilgodehavende, som Jens Hansen har hos JH Holding ApS, samt hvad konsekvenserne er af Jens Hansens mellemregninger."</i>	
<i>Generelt om spørgsmålet</i> Der har siden ændringen af skattelovgivningen i	

<p>2012 været forskellige opfattelser af, hvorledes et ulovligt kapitalerlån skal behandles både selskabsretligt, revisionsmæssigt, regnskabsmæssigt og skattemæssigt.</p> <p>Kandidaten skal demonstrere kendskab til de forskellige regelsæt og demonstrere en begrundet holdning til konsekvenserne ved kapitalejerlånet.</p> <p>Kandidaten kan eventuelt vælge at besvare spørgsmålet ud fra det notat som en tværgående arbejdsgruppe under "FSR - danske revisorer" har udsendt med titlen "Ulovlige lån til hovedaktionærer" ultimo 2012.</p>	
<p><i>Besvarelsens struktur</i> Der forventes ikke et særskilt notat til Jens Hansen jf. opgaveteksten.</p> <p>Notatet bør være kortfattet og målrettet Jens Hansen.</p>	
<p><i>Centrale problemstillinger</i> Det skal trække væsentligt ned, hvis kandidaten omtaler, at mellemregningerne kan udlignes ved modregning.</p> <p>Da det er et notat til en kunde, er det centralt, at kandidaten ikke udelukkende fokuserer på de påtegningmæssige konsekvenser, men også inddrager de selskabsretlige konsekvenser og de regnskabsmæssige konsekvenser.</p>	
<p><i>Selskabsretlige konsekvenser</i> Der er tale om et ulovligt kapitalejerlån. Lånet skal forrentes. Ledelsen indestår for udlånet. Ledelsen kan ifalde ansvar.</p>	
<p><i>Revisionsmæssige konsekvenser</i> Der skal afgives supplerende oplysning vedrørende andre forhold for regnskabsåret 2013/14 og 2014/15, hvori det omtales, at der er ydet et ulovligt kapitalejerlån i strid med Selskabsloven og at ledelsen kan ifalde ansvar.</p> <p>Kandidaten kan overveje, om der skal afgives supplerende oplysning om andre forhold vedrørende manglende indeholdelse af kildeskat på udbetalingstidspunktet.</p>	
<p><i>Regnskabsmæssige konsekvenser</i> Lånet skal særskilt fremgå af balancen for årsregnskabet for 2013/14, og der skal gives oplysninger i noterne jf. ÅRL § 73.</p> <p>For årsregnskabet for 2014/15 kan lånet omposteres, når der er foretaget skattemæssig</p>	

<p>indberetning af lånet. Der er herefter ikke tilbagebetalingspligt, hvorfor der ikke længere er tale om et lån.</p>	
<p><i>Skattemæssige konsekvenser</i> De skattemæssige konsekvenser forventes ikke omtalt.</p> <p>Skattemæssigt skal udlånet beskattes som enten løn eller udbytte. Jens Hansen modtager ikke løn i selskabet, hvorfor der skal ske beskatning som udbytte. Udbytteindberetningen skal ske i JH Holding ApS, da Jens Hansen udelukkende er indirekte kapitalejer i Vestfyns Ejendom ApS. Der opstår derfor en problemstilling, som får regnskabsmæssige konsekvenser, da udbytteindberetningen sker i ét selskab, og lånet er ydet i et andet selskab. Kandidaten forventes ikke at omtale dette.</p>	
<p>Rettebemærkninger til spørgsmål 2</p>	
<p>Karakter for spørgsmål 2</p>	

Spørgsmål 3 (30 %)

3.1 Du bedes – under hensyntagen til ovenstående oplysninger samt øvrige relevante informationer, som du nu er bekendt med – udarbejde uddrag af relevant rapportering vedrørende udkast til årsrapporten for 2013/14 for Fyns Agro Maskiner A/S. Relevant rapportering omfatter revisionspåtegning, revisionsprotokol og/eller management letter.

<p><i>Generelt om spørgsmålet</i> Kandidaten skal i besvarelsen demonstrere overblik over observationerne og koncernen, herunder sammenhængen i regnskabstallene og oplysningerne i opgaveteksten.</p> <p>Samtidig skal kandidaten demonstrere en rød tråd i besvarelsen, ved at kandidatens overvejelser omkring væsentlighed og klart ubetydelige fejl fra spørgsmål 1 inddrages.</p> <p>Kandidaten skal samtidig som den væsentligste del demonstrere evnen til at udforme en korrekt påtegning.</p>	
<p><i>Besvarelsens struktur</i> Det forventes, at kandidaten udarbejder et notat indeholdende:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Konkrete afsnit til rapportering▪ Begrundelser for kandidatens valg	
<p><i>Centrale problemstillinger</i> Kandidaten skal i besvarelsen have en klar og begrundet holdning til, hvilke forhold der skal rapporteres - og hvordan de skal rapporteres - og hvilke forhold der er ubetydelige.</p> <p>Kandidaten forventes at være opmærksom på, at konstaterede fejl under revisionen skal akkumuleres, ISA 450, 5, og at der skal tages forbehold, hvis konstaterede fejl enkeltvist eller <u>samlet</u> er væsentlige, ISA 705, 7. De fejl der fremgår af bilag 5 til opgaveteksten er samlet set væsentlige, ligesom enkelte af observationerne er væsentlige. Der skal derfor afgives konklusion med forbehold.</p> <p>Det skal trække op i bedømmelsen, hvis kandidaten udover observationerne i bilaget inddrager oplysninger fra opgaveteksten - herunder de regnskabsmæssige oplysninger:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Ulovlig sikkerhedsstillelse vedrørende anparterne i Midtfyns Ejendom ApS▪ Værdiansættelse udskudt skatteaktiv▪ Værdiansættelse Midtfyns Ejendom ApS▪ Værdiansættelse tilgodehavende hos JH Holding ApS og Agenturhandel ApS▪ Ulovligt kapitalejrlån til PO Holding ApS	

<p>Indvirkningen af ovenstående forhold er væsentlige og gennemgribende, hvorfor der bør afgives afkræftende konklusion.</p>	
<p><i>Vægtning</i> Korrekt revisionspåtegning er en central del af opgaven. Det bør derfor trække væsentligt ned, hvis ikke kandidaten afgiver korrekt revisionspåtegning. Hvis ikke der er udarbejdet management letter, bør det ikke påvirke bedømmelsen.</p>	
<p><i>Væsentlighed og klart ubetydelig fejl</i> Kandidaten forventes at genoverveje væsentlighed, da resultatet afviger fra det estimerede, ISA 450, 10. Væsentlighed bør derfor fastlægges til et lavere niveau.</p> <p>Samtidig forventes kandidaten at fastlægge niveauet for klart ubetydelige fejl. Dette kan også være fastlagt i spørgsmål 1. I så fald kan niveauet genovervejes.</p>	
<p><i>Valg af rapporteringsform og begrundelse</i> I bilag 3 til denne rettevejledning er i skematisk form vist, hvad kandidaten kan inddrage i besvarelsen. Det forventes, at kandidaten inddrager de væsentligste forhold fra bilaget.</p>	
<p><i>Revisionspåtegning</i> Der bør udarbejdes en fejlliste for at vurdere den samlede indvirkning af de konstaterede fejl, hvorefter det bør konstateres, at de afdækkede fejl samlet set er væsentlige.</p> <p>Kandidaten skal i revisionspåtegningen tage forhold for samtlige de fejl, der er konstateret under revisionen, og som ligger over niveauet for klart ubetydelige fejl. Forbeholdene skal begrundes, og den beløbsmæssige indvirkning skal angives. Kandidaten skal være opmærksom på, at ét forbehold ikke kan begrunde udeladelse af et andet forbehold, jf. Erklæringsvejledningen 5.4.</p> <p>Den gode besvarelse er opmærksom på, at der er tale om en årsrapport i udkast, og indsætter oven for påtegningen en passage herom, eksempelvis: <i>"Såfremt ledelsen underskriver årsrapporten i den foreliggende form, og der opnås finansieringstilsagn fra selskabets pengeinstitut, vil vi forsyne årsregnskabet med nedenstående erklæringer."</i> Fremfor specifikt at omtale, at der ikke er opnået finansieringstilsagn, kan der afgives en supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, hvor opmærksomheden henledes på det manglende finansieringstilsagn.</p>	

<p>Den gode besvarelse er opmærksom på, at der skal udarbejdes revisionspåtegning for et koncernregnskab og ikke et selskabsregnskab.</p> <p>Den gode besvarelse indsætter udtalelse om ledelsesberetning og modificerer den i overensstemmelse med den modificerede påtegning.</p>	
<p><i>Protokol</i> Det forventes, at kandidaten udarbejder konkret formulering til relevante afsnit i revisionsprotokol.</p> <p>Det forventes, at kandidaten som minimum omtaler</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Manglende funktionsadskillelse▪ Betydelig mangel i intern kontrol vedrørende beregnings-/budgetteringsskemaer <p>Den gode besvarelse udarbejder en fejlliste med opstilling af de ikke-korrigerede fejl, ISA 450, 12 og redegør for konsekvenserne for erklæringen. Samtidig skal bestyrelsen opfordres til at fejlene korrigeres. De ikke-korrigerede fejl kan eventuelt opdeles i faktuelle fejl, skønsmæssige fejl og projicerede fejl, ISA 450, A3.</p> <p>Den gode besvarelse angiver hvor i protokollen afsnittene indsættes, så de væsentligste forhold placeres indledningsvist i protokollen.</p>	
<p><i>Management letter</i> Kandidaten bør tage stilling til, om management letter er til direktionen og/eller økonomichefen, da der skal kommunikeres til det rette niveau i den daglige ledelse, ISA 450, 8.</p> <p>Det er centralt, at der ikke omtales forhold i management letter, som skal rapporteres i revisionspåtegning og/eller protokol.</p> <p>Den gode besvarelse henviser i protokollen til, at der er fremsendt management letter.</p>	
Rettebemærkninger til spørgsmål 3	
Karakter for spørgsmål 3	

Kommentarer/sammenfatning vedrørende opgaven som helhed	
Samlet karakter for opgaven	
Bestået (B) eller ikke-bestået (IB)	

Rettekommentarer er udarbejdet af:

Navn

Dato

Bilag 1 (spørgsmål 1) – Risikovurdering og revisionshandlinger for salg af maskiner, herunder bytetransaktioner

Risiko for fejl	Kontroller	Risiko-vurdering	Regnskabspost	Revisionsmål	Handlinger
<i>Udstedelse af faktura:</i>					
Risiko for at der udstedes forkert faktura på grund af de manuelle indtastninger fra beregnings-/budgetteringsskemaerne og slutsedlen.	Direktionen gennemgår dækningsbidrag for solgte maskiner	Lav	Omsætning Debitorer	Nøjagtighed Fuldstændighed	Påse at direktionen har gennemgået rapporter fra maskinmodulet. Sammenhold udstedte fakturaer med tilhørende beregnings-/budgetteringsskemaer og slutseddel. Analyse af dækningsgrader for nye maskiner.
Risiko for at der ikke udstedes faktura, hvorved indtægten ikke registreres.	Ingen	Lav	Omsætning Debitorer	Fuldstændighed Fuldstændighed	Sammenhold udvalgte beregnings-/budgetteringsskemaer og slutsedler med udstedte fakturaer.
<i>Levering:</i>					
Risiko for at der udstedes faktura, inden der sker levering af maskiner, hvilket medfører, at indtægter indregnes for tidligt.	Ingen	Middel	Omsætning Vareforbrug Debitorer Varelager	Periodisering Periodisering Forekomst Fuldstændighed	Gennemgå aftaler/korrespondance indgået med landmænd i de tilfælde, hvor der er foretaget fakturering inden statustidspunktet, men hvor levering er sket efter statustidspunktet. Undersøg årsagen til, at der ikke er sket levering af maskiner samtidig med fakturering. Påse om der er usædvanlige betalingsbetingelser og anmod virksomheden om at dokumentere, at 'bill-and-hold' transaktioner er sket på opfordring fra landmanden.
<i>Maskiner der tages i bytte:</i>					
Risiko for at der ikke sker korrekt opgørelse af salgsprisen for solgte maskiner med udgangspunkt i dagsværdien af maskiner der tages i bytte. Dermed indregnes der for store indtægter og for stort varelager, hvis værdien af den maskine der tages i bytte overvurderes.	Ingen	Betydelig (besvigelsesrisiko)	Omsætning Varelager	Nøjagtighed Værdiansættelse	Sammenhold salgsprisen for solgte maskiner med den oprindelige listeprijs/udsalgspris og sammenhold dækningsbidraget med tilsvarende produktgrupper. Sammenhold dækningsbidraget for den maskine der tages i bytte (hvis den efterfølgende er solgt) med tilsvarende produktgrupper.
<i>Betaling:</i>					
Risiko for at kundernes betaling ikke tilgår selskabet, som følge af at tilgodehavendet krediteres.	Ingen	Betydelig (besvigelsesrisiko)	Omsætning Debitorer	Fuldstændighed Fuldstændighed	Gennemgå kreditnotaer samt bagvedliggende dokumentation for krediteringer. Påse at maskiner der er krediteret, efterfølgende er lagerført og enten er fysisk på lager eller efterfølgende er solgt, og at der er modtaget betaling.
Risiko for at landmændene ikke kan betale (fremgår ikke direkte af opgaveteksten, men værdiansættelse af tilgodehavender hos	Kreditgodkendelse af sælgerne og	Middel	Debitorer	Værdiansættelse	Gennemgå den foretagne kreditvurdering af debitorerne for dubiøse debitorer.

landmænd er generelt risikofyldt).	økonomichefen		Tab på debitorer	Fuldstændighed	Påse om der er taget gyldigt ejendomsforbehold i maskiner solgt til dubiøse debitorer.
<i>Provisionsafkløning:</i>					
Risiko for at der indregnes fiktive salg, eller at salg indregnes for tidligt, med henblik på at der udløses provision til sælgerne.	Ingen	Betydelig (besvigelsesrisiko)	Omsætning Lønninger Debitorer	Forekomst, periodisering Forekomst, periodisering Tilstedeværelse	Påse at udvalgte fakturaer er udstedt samtidig med underskrevet slutseddel, og at de pågældende fakturaer efterfølgende er indbetalt. Undersøg om der foreligger begrundelser for eventuelle udskudte leverancer. Gennemgå betalingsbetingelserne og sammenhold med selskabets almindelige betalingsbetingelser.
<i>Garantiforpligtelser:</i>					
Risiko for at der ikke sker korrekt matching af salget og de garantiomkostninger, der påløber efterfølgende samt risiko for forkert klassifikation (noteoplysning ctr. indregning i regnskabet).	Ingen	Middel	Oplyses i noter ctr. indregnes i regnskab Direkte omkostninger Hensatte forpligtelser	Klassifikation Nøjagtighed, periodisering Fuldstændighed	Vurder om garantiforpligtelserne skal indregnes på det tidspunkt indtægterne indregnes, eller om garantiforpligtelserne skal noteoplyses. Gennemgå salgsbetingelserne for at vurdere hvilke garantier virksomheden har stillet, og hvilken periode de dækker. Gennemgå historikken for solgte maskiner og garantiomkostningerne (netto, efter at Agri Power og de øvrige producenter har betalt andel af garantiforpligtelserne). Gennemgå beregnings-/budgetteringskemaer - herunder de garantiforpligtelser som forventes for de enkelte maskiner.

Bilag 2 (spørgsmål 2) – Udligning/nulstilling af mellemregninger

<p>Vestfyns Ejendom ApS og JH Holding ApS (TDKK 612)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mellemregningen kan delvist indfries ved koncerntilskud "opad", men ikke fuldstændigt, da der ikke er tilstrækkelige frie reserver. Det er også en mulighed, at der foretages udlodning på den ordinære generalforsamling, hvor årsrapporten for 2013/14 godkendes. ▪ De udbytteretlige regler skal iagttages både ved koncerntilskud og ordinært udbytte. ▪ Der kan foretages kapitalnedsættelse til en selskabskapital på DKK 50 for at øge de frie reserver, hvis der skal ske udligning af hele mellemregningen. ▪ Alternativt må udligningen afvente, at der er tilstrækkelige frie reserver. ▪ Fyns pengeinstitut A/S bør godkende koncerntilskuddet, da pengeinstituttet skal godkende udbytteudlodninger.
<p>Midtfyns Ejendom ApS og Fyns Agro Maskiner A/S (TDKK 3.912)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mellemregningen kan udlignes ved koncerntilskud "nedad". ▪ Der er ikke særlige selskabsretlige regler vedrørende dette, udover at tilskuddet skal besluttes af ledelsen.
<p>JH Holding ApS, Fyns Agro Maskiner A/S og Agenturhandel ApS (TDKK 4.500)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mellemregningen kan udlignes på én af nedenstående måder: <ol style="list-style-type: none"> 1. "Indhold frem for formalia", hvor det anses som om Agenturhandel ApS aldrig har været part i lånet, jf. den grundlæggende forudsætning i ÅRL § 13 om substans. 2. Overdragelse af fordringer imellem selskaberne. Det bør overvejes, om fordringerne pr. 30. september 2014 er kurs 100 værd. Dette er formentlig ikke tilfældet vedrørende tilgodehavendet hos JH Holding ApS og tilgodehavendet hos Agenturhandel ApS. 3. Pengeinstituttet assisterer med at udligne mellemregningerne, så Agenturhandel ApS ikke længere er part i mellemregningerne. Dette påvirker ikke kreditterne i Fyns Pengeinstitut A/S, da der overføres TDKK 4.500 fra JH Holding ApS til Agenturhandel ApS. Umiddelbart herefter overføres beløbet fra Agenturhandel ApS til Fyns Agro Maskiner A/S, som efterfølgende overfører beløbet til JH Holding ApS. Herefter er mellemregningen på TDKK 4.500 "isoleret", som en mellemregning imellem JH Holding ApS og Fyns Agro Maskiner A/S. Der kan ikke foretages koncerntilskud til udligning af denne mellemregning, da JH Holding ApS ikke er eneste kapitalejer. 4. Modregning ved fremtidig udbytte, hvilket vil tage nogle år.
<p>Fyns Agro Maskiner A/S og JH Holding ApS samt PO Holding ApS (TDKK 2.032 og 341)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mellemregningerne kan ikke udlignes ved koncerntilskud, da der er mere end én kapitalejer i Fyns Agro Maskiner A/S. ▪ Der kan ske gældsfortergivelse af JH Holding ApS' gæld til Fyns Agro Maskiner A/S, hvilket PO Holding ApS bør acceptere. ▪ Der kan ikke ske gældsfortergivelse af PO Holding ApS' gæld til Fyns Agro Maskiner A/S uden skattemæssige konsekvenser, da PO Holding ApS ikke er insolvent. ▪ Tilgodehavendet hos JH Holding ApS og PO Holding ApS kan udlignes ved modregning i fremtidig udbytte. ▪ PO Holding ApS kan eventuelt optage lån i PO Holding ApS eller i Syd-fyns Ejendom ApS for at finansiere udligningen af mellemregningen. Det omtales dog i opgaveteksten, at Fyns Pengeinstitut A/S ikke ønsker at medvirke til at indfri mellemregningerne. Der bør dog så vidt muligt arbejdes hen mod indfrielse af PO Holding ApS gæld til Fyns Agro Maskiner, da lånet er et ulovligt kapitalejerlån. ▪ Betingelserne for at modregne PO Holding ApS' gæld til Fyns Agro Maskiner A/S med det ansvarlige lån er ikke opfyldt, da der ikke er tale om konnekte fordringer.
<p>Ansvarligt lån (fremgår ikke direkte af matrixen)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Den gode besvarelse behandler denne mellemregning. ▪ Tilgodehavendet kan eventuelt konverteres til aktier i Fyns Agro maskiner A/S, hvilket kræver accept fra JH Holding ApS.

Bilag 3 (spørgsmål 3) – Rapportering vedrørende årsregnskabet for Fyns Agro Maskiner A/S for 2013/14

Observation	Påtegning	Protokol	ML	Ingen	Bemærkninger
Oplysninger fra opgaveteksten og regnskabsmæssige oplysninger					
Pant i anparterne i Midtfyns Ejendom ApS – Ulovlig sikkerhedsstillelse	X	X			Fyns Pengeinstitut A/S har pant i anparterne i Midtfyns Ejendom ApS som sikkerhed for engagementerne med JH Holding ApS og PO Holding ApS. Fyns Agro Maskiner A/S har dermed stillet et aktiv til sikkerhed for en kapitalejer (PO Holding ApS), som er et selskab, der er minoritetsejer. Dette er i strid med Selskabslovens § 210. Der skal afgives supplerende oplysning vedrørende andre forhold, da ledelsen kan ifalde ansvar.
Udskudt skatteaktiv – Værdiansættelse	X	X			Det må formodes, at det udskudte skatteaktiv på TDKK 4.542 i alt væsentlighed kan henføres til skattemæssigt fremførselsberettiget underskud, jf. oplysningerne i opgaveteksten. Indkomsten skal de næste 3-5 år være på ca. 20 MDKK i selskabet, hvilket vil være behæftet med væsentlig usikkerhed, jf. selskabets historik. Der skal enten tages forbehold for værdiansættelsen eller afgives supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, hvor opmærksomheden henledes på usikkerhed vedrørende måling af det udskudte skatteaktiv.
Kapitalandele i Midtfyns Ejendom ApS – Værdiansættelse	X	X			Der er i Midtfyns Ejendom ApS aktiveret et udskudt skatteaktivt på TDKK 1.516, som må formodes at vedrøre et skattemæssigt fremførselsberettiget underskud. Det skattemæssige underskud kan anvendes af Midtfyns Ejendom ApS og Fyns Agro Maskiner A/S. Da Fyns Agro Maskiner A/S i forvejen har et væsentligt udskudt skatteaktiv, er det tvivlsomt, om det udskudte skatteaktiv kan anvendes inden for de kommende 3-5 år. Der skal enten tages forbehold for værdiansættelsen af kapitalandelene eller afgives supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, hvor opmærksomheden henledes på usikkerhed vedrørende måling af kapitalandelene.
Tilgodehavende hos JH Holding ApS – Værdiansættelse	X	X			Der er et tilgodehavende hos JH Holding ApS på TDKK 2.032. JH Holding ApS kan ikke servicere gældsforpligtelserne til Fyns Pengeinstitut A/S, uden at der lånes penge fra Fyns Agro Maskiner A/S. Udlån fra Fyns Agro Maskiner A/S er efter indgåelse af ejerftale ikke lovligt. JH Holding ApS vil derfor formentlig ikke være i stand til at service gældsforpligtelserne. Der skal enten tages forbehold for værdiansættelsen af tilgodehavendet eller afgives supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, hvor opmærksomheden henledes på usikkerhed vedrørende måling af tilgodehavendet.
Tilgodehavende hos Agenturhandel ApS – Værdiansættelse	X	X			Der er et tilgodehavende hos Agenturhandel ApS på TDKK 4.500. Agenturhandel ApS' væsentligste aktiv er et tilgodehavende hos JH Holding ApS, som JH Holding ApS formentlig ikke vil være i stand til at tilbagebetale. Agenturhandel ApS vil derfor formentlig ikke kunne tilbagebetale lånet til Fyns Agro Maskiner A/S. Der skal enten tages forbehold for værdiansættelsen af tilgodehavendet eller afgives supplerende oplysning vedrørende forhold i regnskabet, hvor opmærksomheden henledes på usikkerhed vedrørende måling af tilgodehavendet. Hvis kandidaten i spørgsmål 2 har anset mellemregningen imellem Fyns Agro Maskiner A/S og Agenturhandel ApS som værende en mellemregning direkte imellem JH Holding ApS og Fyns Agro Maskiner A/S (på grund 'indhold frem for formalia'), bør konklusionen tilsvarende være, at der skal tages forbehold for værdiansættelsen eller afgives supplerende oplysning.
Tilgodehavende hos PO Holding ApS – Ulovlig kapitalejerlån	X	X			Udlånet til PO Holding ApS på TDKK 341 er et ulovligt kapitalejerlån, som medfører supplerende oplysning vedrørende andre forhold, da ledelsen kan ifalde ansvar.

Observation	Påtegning	Protokol	ML	Ingen	Bemærkninger
Oplysninger der fremgår af bilag 5 i opgaven					
Nettoomsætning – Negativt DB				X	Der er ikke tale om en fejl i tidligere perioder, da selskabet ikke løbende indregner garantiforpligtelser som en hensat forpligtelse (der fremgår ikke hensatte forpligtelser af regnskabs sammendragene). Havde selskabet løbende indregnet garantiforpligtelser, havde der været tale om en ændring af et skøn og ikke en fundamental fejl vedrørende tidligere år.
Nettoomsætning – Afvigelser i beregnings-/budgetteringskemaer		X			Betydelig mangel i intern kontrol som skal rapporteres til bestyrelsen i protokollen.
Andre eksterne omkostninger – Manglende periodisering	X	X			Der er tale om en fejl på TDKK 45, som er væsentlig, når den sammenholdes med de øvrige fejl. Der skal tages forbehold for periodiseringen.
Lønninger – Manglende pensionsdepot				X	Forholdet skal ikke rapporteres, da det ikke har ledelsesmæssig interesse.
Lønninger – Bortkommet køreseddel			(X)	(X)	Forholdet er klart ubetydeligt. Det kan overvejes, om forholdet skal rapporteres i management letter, hvis det vurderes at have ledelsesmæssig interesse.
Lønninger – Manglende afregning A-skat	(X)	(X)			Virksomheden burde have foretaget indberetning via e-indkomst, på det tidspunkt, hvor virksomheden blev opmærksom på, at der ikke kunne indberettes via lønsystemet. Det skal vurderes, hvorvidt der er tale om en simpel eller groft uagtksom undladelse. Sidstnævnte medfører supplerende oplysning vedrørende andre forhold, hvor den manglende indberetning af A-skat og ledelsesansvar omtales. Førstnævnte medfører omtale i protokollen.
Materielle anlægsaktiver – Aktivisering servicefaktura til salgspris	X	X			Der er tale om en fejl (netto) på TDKK 75, som er indtægtsført og aktiveret (TDKK 200 - (TDKK 200 / DKK 480 x DKK 300)). Forholdet er væsentligt, når det sammenholdes med de øvrige fejl. Der skal tages forbehold for værdiansættelsen af de materielle anlægsaktiver.
Varebeholdninger – Mejetærsker og traktor ej leveret	X	X			Der er tale om en fejl på TDKK 2.009 vedrørende omsætningen og en fejl på TDKK 1.877 vedrørende vareforbruget, da betingelserne for at indregne indtægten ikke er til stede som følge af manglende levering af maskinerne. Der skal tages forbehold for periodiseringen af indtægter og vareforbrug.
Varebeholdninger – Udlejning af maskiner				X	Forholdet skal ikke rapporteres, da det ikke har ledelsesmæssig interesse. Det kan overvejes, om maskinerne skal omklassificeres fra varebeholdninger til materielle anlægsaktiver, hvilket dog kun er tilfældet, hvis maskinerne forventes at være til vedvarende eje/brug. Der kan anlægges et højere væsentlighedsniveau for klassifikationsfejl, ISA 450, A15, hvorfor et forbehold bør begrundes.
Varebeholdninger – Traktor på privatadresse	(X)	(X)			Det skal vurderes, om udlån af maskiner er et brud på Selskabslovens § 210, om at et selskab ikke må stille midler til rådighed. Hvis der er tale om "udlån til brug", er det ikke en overtrædelse af Selskabslovens § 210. Hvis der er tale om et "udlån til eje" er det et brud på Selskabslovens § 210. Det kan overvejes, om der er tale om besvigelser (misbrug af aktiver), som skal rapporteres i overensstemmelse hermed. Det kan ligeledes overvejes, om der skal afgives supplerende oplysning vedrørende andre forhold, som følge af at skattelovgivningen ikke er overholdt, da ledelsen har fået stillet et aktiv til rådighed, uden at der er sket betaling herfor.
Varebeholdninger – Afvigelse mellem lagerlister	X	X			Der er tale om en fejl på TDKK 300 (TDKK 15 er en konstateret fejl, og TDKK 285 er projicerede fejl). Der skal tages forbehold for tilstedeværelsen og/eller værdiansættelsen af varelageret.
Varebeholdninger – Maskine på udsalg til under bogført værdi	X	X			Der er tale om en fejl TDKK 25, som er væsentlig, når den sammenholdes med de øvrige fejl. Der skal tages forbehold for værdiansættelsen af varelageret. Forholdet kan ikke anses som klart ubetydeligt, da

					der er andre fejl vedrørende samme regnskabspost og revisionsmål jf. nedenstående.
Varebeholdninger – Maskiner solgt med tab efter statusdagen	X	X			Der er tale om en fejl på TDKK 100, som er væsentlig, når den sammenholdes med de øvrige fejl. Der skal tages forbehold for værdiansættelsen af varelageret.
Varebeholdninger – Opregulering ved byttehandler	X	X			Der er tale om en fejl på TDKK 125, som er væsentlig, når den sammenholdes med de øvrige fejl. Der skal tages forbehold for værdiansættelsen af varelageret. Det kan overvejes, om der er tale om besvigelser (regnskabsmanipulation), som skal rapporteres i overensstemmelse hermed.
Varebeholdninger – Difference mellem finansbogholderi og lagermodul				X	Der er ikke tale om en fejl, da den korrekte værdi fremgår af finansbogholderiet. Det er ikke nødvendigt at rapportere forholdet, da selskabets IT leverandør allerede har rapporteret om årsagen til afvigelsen.
Varebeholdninger – Konsignation		X			Der er ikke tale om en fejl. Ledelsen bør i protokollen gøres opmærksom på, at selskabet som konsignant skal iagttage visse forholdsregler for at beskytte sig mod konsignatarens kreditorer.
Tilgodehavender – Ejendomsforbehold i solgt traktor				X	Der er ikke tale om en fejl. Tilgodehavendet udgør ekskl. moms DKK 504, hvilket er mindre end den anslåede værdi af traktoren på TDKK 510. Det er ikke nødvendigt at rapportere forholdet, da det ikke har ledelsesmæssig interesse.
Igangværende arbejder – Måling til kostpris	X	X			Fejlen på TDKK 5 er ubetydeligt. Der er dog tale om en fejl vedrørende målingen af igangværende arbejder, da igangværende arbejder er målt til kostpris. Selskabet er en klasse C virksomhed, og skal derfor måle igangværende arbejder til salgspris. Kostprisen pr. time er i opgaveteksten oplyst til DKK 300 mens salgsprisen er på DKK 480 pr. time. Igangværende arbejder er derfor indregnet med TDKK 89 for lidt ((TDKK 148 / 300 x 480) - 148). Der skal tages forbehold for værdiansættelsen af igangværende arbejder, da fejlen er væsentlig, når den sammenholdes med de øvrige fejl.