

Rettevejledning til modul C

Indledende bemærkninger

Denne rettevejledning er udarbejdet som hjælp til de censorer, der retter besvarelser til revisoreksamen 2017 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 (eksaminator og censor) 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, opdelt indenfor 12 – skalaen.

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 begrundes 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.

RETTEVEJLEDNING - MODUL C

Spørgsmål 1 (40%)

Du bedes til din chef udarbejde et begrundet notat med din anbefaling til, hvordan det påtænkte generationsskifte mest hensigtsmæssigt kan gennemføres. I notatet bedes du endvidere kort omtale - eventuelt i punktform - hvilket arbejde, som henholdsvis revisor, advokat og eventuelle øvrige rådgivere skal udføre.

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidaten kan bestå (det vil sige minimum karakteren 02)	Bemærkninger
Formuleret begrundet i et passende sprog til en chef.	
Fremkommer med en anbefaling til en enkel og hensigtsmæssig omstrukturering.	
Følgende er den foretrukne løsning: <ul style="list-style-type: none">- Kontant stiftelse af nyt selskab, som stiftes af Holding ApS og Jan. Efterfølgende sker der overdragelse af relevante aktiver fra Drift A/S til det nystiftede selskab, hvilket kan finansieres ved et gældsbrev, hvorved Drift A/S medvirker til finansieringen. Derudover kan underskuddet i Drift A/S udnyttes samtidig med at det nye selskab får skattemæssige afskrivningsgrundlag. Dette anses som den mest hensigtsmæssige løsning, da det selskabsretligt og skattemæssigt er enkelt at gennemføre, og da det ikke har nogen uhensigtsmæssige konsekvenser. Hertil kommer, at omstruktureringen kan gennemføres på et givet tidspunkt.	
Følgende er brugbare løsninger, dog kræves flere formalia overholdt: <ul style="list-style-type: none">- Skattepligtig spaltning og efterfølgende kapitalforhøjelse eller køb af aktier af Jan. Selskabsretligt er det mere omfattende.- Skattepligtig tilførsel af aktiver til nystiftet selskab og efterfølgende overdragelse af selskabet til Holding ApS efterfulgt af kapitalforhøjelse af Jan. Selskabsretligt er det mere omfattende.	

<p>Følgende er begrænset anvendelige:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Skattefri grenspaltning, hvilket i så fald skal ske med ansøgning, da der efterfølgende skal ske udvanding af ejerandelen. Selskabsretligt og skattemæssigt er det mere omfattende og der vil komme vilkår fra SKAT som følge af omstruktureringen. - Skattefri tilførsel af aktiver. Selskabsretligt og skattemæssigt er det mere omfattende og det nye selskab vil blive et datterselskab af det eksisterende driftsselskab, hvilket ud fra risikoafgrænsning ikke er hensigtsmæssigt. 	
<p>Følgende er ikke hensigtsmæssig:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Skattefri ophørsspaltning (enten med eller uden tilladelse), da det medfører, at det fremførselsberettigede underskud fortabes. - Skattefri grenspaltning uden ansøgning, da det ikke praktisk er muligt at gennemføre, da forholdet imellem aktiver og gæld skal være det samme i det nye selskab og i det eksisterende selskab. 	
<p>Alle selskabsretlige dokumenter bør udarbejdes af advokat. Revisors arbejde omfatter udover rådgivning eventuel afgivelse af vurderingsberegning, erklæring på åbningsbalance samt øvrige erklæringer afhængig af hvilken omstrukturering der foreslås.</p>	
<p>Samlet vurdering af om kandidaten er bestået eller ikke-bestået</p>	

<p>Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidaten er over bestået (det vil sige minimum karakteren 4-7)</p>	<p>Bemærkninger</p>
<p>Konkluderer, at kontant stiftelse af nyt selskab af Holding ApS og Jan og efterfølgende overdragelse af relevante aktiver fra Drift A/S til det nystiftede selskab, vurderes at være den mest hensigtsmæssige omstrukturering, da det er enklest muligt at gennemføre, og da det er mest hensigtsmæssigt i forhold til at realisere en</p>	

<p>skattemæssig fortjeneste i Drift A/S og dermed udnytte det fremførselsberettigede underskud og af hensyn til at Drift A/S dermed kan medvirke til finansieringen. Endvidere er omstruktureringen ikke underlagt skattemæssige krav og betingelser. Hertil kommer, at der selskabsretligt ikke er krav om særlige dokumenter udover dokumenter i forbindelse med stiftelse af selskab og udarbejdelse af overdragelsesaftale. Det bør anbefales, at der udarbejdes ejerftale.</p>	
<p>Kandidaten begrundet, at Jan bør have et holdingselskab, hvilket kan stiftes kontant i forbindelse med omstruktureringen, da Jan qua sin minoritetsandel ikke kan foretage en skattefri anpartsombytning.</p>	
<p>Kandidaten behandler finansiering.</p> <p>Hans' selskaber kan fx foretage udlån til Jans holdingselskab, da det ikke er i strid med selskabslovens bestemmelser herom – med mindre omgåelse, hvilket ikke er tilfældet.</p>	
<p>Øvrige forhold, som får notatet til at fremstå mere målrettet.</p>	
<p>Samlet vurdering af om kandidaten er over bestået</p>	

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidatens besvarelse er god eller rigtig god (det vil sige karakteren 10-12)	Bemærkninger
<p>Forholder sig til om der skal udarbejdes optionsaftale, så Jan får mulighed for inden for en årrække at købe den resterende del af det nystiftede selskab.</p>	
<p>Omtaler at der bør udarbejdes ejerftale, og hvad der særligt bør indgå heri. Ligeledes bør der udarbejdes lejeaftale.</p>	
<p>Ingen faglige fejl og ingen fejl vedrørende formulering og disponering.</p>	

Kandidatnr: xx

Samlet vurdering af om kandidatens besvarelse er god eller rigtig god	
--	--

Karakter for besvarelsen af spørgsmål 1	
--	--

Begrundelse

Spørgsmål 2 (40%)

Du bedes til din chef udarbejde et begrundet notat vedrørende den erklæring, der skal afgives til Skat. Du bedes i den forbindelse tage stilling til, hvilken grad af sikkerhed, som der kan afgives erklæring med til Skat. Du bedes endvidere redegøre for, hvilken type erklæring, som du vil anbefale, at der afgives til Skat, sammen med dine begrundede forslag til handlinger samt dit udkast til erklæring til Skat.

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidaten kan bestå (det vil sige minimum karakteren 02)	Bemærkninger
Formuleret begrundet i et passende sprog til en chef.	
<p>Såfremt kandidaten skal opnå karakteren 02, er det afgørende, at kandidaten er opmærksom på, at erklæringen drejer sig om indtjeningen fra personer, der ikke er bosat i Danmark.</p> <p>Konkret skal der være omtalt revisionshandling vedrørende dette forhold. De forslåede handlinger skal således baseres på efterprøvelse af personernes bopæl.</p>	
<p>Kandidaten bør argumentere for følgende med udgangspunkt i opgaveteksten:</p> <ul style="list-style-type: none"> - At erklæringsemnet er, om de registreringer der er i puljeregnskabet (i form af faktureringer og til-/afgange vedrørende deposita) vedrører udlejning af dansk registrerede biler til personer, der ikke er tilmeldt folkeregistret i Danmark - At erklæringsemnet er passende og kriterierne egnede, idet følgende kan efterprøves: <ul style="list-style-type: none"> - Om registreringerne i puljeregnskabet er dokumenteret ved bagvedliggende bilag, som refererer til biler med angivelse af reg.nr. - Om de biler, som registreringerne i puljeregnskabet vedrører, er biler der er indregistreret i Danmark. - Om de personer, der er faktureret til, ikke er tilmeldt folkeregistret i Danmark. - At der kan afgives erklæring med høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af 	

<p>sikkerhed. Det afgørende for om der kan afgives erklæring med høj grad af sikkerhed eller begrænset grad af sikkerhed er blandt andet, om det vurderes, at der kan opnås tilstrækkelig overbevisning for, at de personer, der udstedes fakturaer til også er de personer, som har lejet bilerne. Til vurdering heraf kan virksomhedens forretningsgange inddrages.</p>	
<p>Følgende erklæring anses som mest egnet:</p> <ul style="list-style-type: none">- ISAE 3000 med høj grad af sikkerhed. <p>Følgende er eksempler på handlinger, som anses som passende:</p> <ul style="list-style-type: none">- Kontrol af, om registreringerne i puljeregnskabet er dokumenteret ved underliggende faktureringer og om disse kan henføres til biler, der er indregistreret i Danmark og som Drift A/S ejer.- Kontrol af, om der er foretaget indbetalinger vedrørende de pågældende faktureringer.- Kontrol af, om alle udbetalinger af deposita er medtaget i puljeregnskabet eksempelvis ved gennemgang af kreditnotaer og ved gennemgang af om de personer, der oprindeligt har indbetalt deposita fortsat har lejet de pågældende biler.- Kontrol af, om der for de personer, der er udstedt fakturaer til foreligger dokumentation for at disse personer ikke er tilmeldt folkeregistreret.- Indhent ekstern bekræftelse fra de personer, som der er udstedt fakturaer til, med henblik på at få bekræftelse på at de har lejet de pågældende biler. En ekstern bekræftelse vil dog ikke være relevant, hvis fakturering sker til privat personer, hvilket passende kan omtales.- Gennemgå forretningsgangene med henblik på at vurdere, om de understøtter, hvilke personer der lejer bilerne.	

<p>Det er afgørende, at kandidaten foretager relevante handlinger i forhold til, hvor personen er bosat (tilmeldt folkeregistret).</p>	
<p>Følgende erklæring kan være egnet:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ISAE 3000 med begrænset grad af sikkerhed, hvis kandidaten argumenterer for, at der ikke kan opnås høj grad af sikkerhed. Kandidaten bør forholde sig til, om SKAT vil acceptere en erklæring uden høj grad af sikkerhed. - ISRS 4400 (aftalte arbejdshandlinger) vurderes kun at være egnet, hvis kandidaten forudsætter, at der er indgået aftale med SKAT herom, og hvis kandidaten forudsætter, at der i aftalegrundlaget er taget stilling til konkrete handlinger, stikprøvestørrelser mv. Kandidaten bør forholde sig til, om SKAT vil acceptere en erklæring uden sikkerhed. 	
<p>Følgende er umiddelbart ikke egnet:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ISA 800/805 kan ikke anses som en egnet erklæring, da den vedrører historisk finansiell information. <p>Såfremt kandidaten skal opnå karakteren 02, til trods for valg af ISA 800/805 er det afgørende, at kandidaten foreslår revisionshandling, der sikrer efterprøvelse af personernes bopæl.</p>	
<p>Kandidaten skal fremkomme med forslag til erklæring, hvor der er en rød tråd i forhold til kandidatens vurderinger.</p> <p>I bilag 1 er vist forslag til erklæring, som er udarbejdet efter ISAE 3000 med høj grad af sikkerhed.</p>	
<p>Samlet vurdering af om kandidaten er bestået eller ikke-bestået</p>	

<p>Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidaten er over bestået (det vil sige minimum karakteren 4-7)</p>	<p>Bemærkninger</p>
---	----------------------------

Kandidatnr: xx

Forholder sig nuanceret til risikovurdering og strategi vedrørende erklæringen.	
Forholder sig til, om der skal ske en styrkelse af forretningsgangene, hvilket eksempelvis kan ske ved: <ul style="list-style-type: none">- Registrering af hvilke personer, som bilerne har været udlejet til, og hvad kilometerantallet har vist, når bilerne er udlejet og tilbageleveres.- Forretningsgange for at sikre, at der indhentes dokumentation for, at personerne, der udlejes til, ikke er tilmeldt folkeregistret.- Integration imellem ERP-systemet og opgørelsen af puljeregnskabet.	
Foreslår forskellige typer af erklæringer og anbefaler den, der er bedst egnet.	
Da det er en fordel for selskabet at have en stor saldo i puljeregnskabet, skal revisionshandlingerne rettes mod dette, herunder overvurdering af indbetalingerne og undervurdering af udbetalingerne.	
Argumenterer for, at erklæringen er omfattet af erklæringsbekendtgørelsen § 16-19.	
Forholder sig til, at der skal udarbejdes aftalebrev, og hvad der konkret skal indgå heri.	
Øvrige forhold, som får notatet til at fremstå mere målrettet.	
Samlet vurdering af om kandidaten er over bestået	

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidatens besvarelse er god eller rigtig god (det vil sige karakteren 10-12)	Bemærkninger
Ingen faglige fejl og ingen fejl vedrørende formulering og disponering.	

Kandidatnr: xx

Samlet vurdering af om kandidatens besvarelse er god eller rigtig god	
--	--

Karakter for besvarelsen af spørgsmål 2	
--	--

Begrundelse

Spørgsmål 3 (20%)

Du bedes til din chef udarbejde et kortfattet men begrundet notat omhandlende de mulige selskabsretlige og skattemæssige forhold, som Danish A/S skal være opmærksom på, hvis enten aktierne eller aktiverne i Danish A/S stilles som sikkerhed for det amerikanske selskabs låneoptagelse. Endvidere bedes du fremkomme med et konkret løsningsforslag, så det amerikanske selskab via ejerskabet af det Danish A/S kan stille sikkerhed for den påtænkte låneoptagelse.

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidaten kan bestå (det vil sige minimum karakteren 02)	Bemærkninger
Formuleret kortfattet og begrundet i et passende sprog til en chef.	
Konkluderer, at aktierne kan stilles som sikkerhed.	
Konkluderer, at aktiverne ikke kan stilles som sikkerhed jf. SEL § 210, da selskabet ikke har bestemmende indflydelse og dermed ikke er et moderselskab.	
Konkluderer, at sikkerhed i aktiverne eller aktierne ikke har nogle skattemæssige konsekvenser.	
Fremkommer med et løsningsforslag.	
Samlet vurdering af om kandidaten er bestået eller ikke-bestået	

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidaten er over bestået (det vil sige minimum karakteren 4-7)	Bemærkninger
<p>Omtaler betingelserne for sikkerhedsstillelse af aktiver:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Det skal kunne rummes inden for selskabets frie reserver. - Beslutningen skal træffes af generalforsamlingen eller af selskabets ledelse efter bemyndigelse fra generalforsamlingen. - Ydes på sædvanlige markedsvilkår. 	

Kandidatnr: xx

Selskabet skal kunne dokumentere, at samtlige betingelser er opfyldt.	
Forholder sig til, at det må formodes, at der er en ejerftale imellem det amerikanske og engelske selskab, som kan have indflydelse på, om ét af selskaberne har bestemmende indflydelse	
Forholder sig til, at en advokat bør inddrages med henblik på at udarbejde de fornødne dokumenter	
Forholder sig til at LL § 2 (transfer pricing reglerne) ikke er gældende, da det amerikanske selskab ikke har bestemmende indflydelse, hvorfor der ikke er tale om kontrollerede transaktioner.	
Øvrige forhold, som får notatet til at fremstå mere målrettet.	
Samlet vurdering af om kandidaten er over bestået	

Følgende bør i alt væsentlighed været behandlet tilfredsstillende for at kandidatens besvarelse er god eller rigtig god (det vil sige karakteren 10-12)	Bemærkninger
Omtaler sikringsakten i forhold til sikkerhed i aktierne og aktiverne.	
Ingen faglige fejl og ingen fejl vedrørende formulering og disponering.	
Samlet vurdering af om kandidatens besvarelse er god eller rigtig god	

Karakter for besvarelsen af spørgsmål 3	
Begrundelse	

Kandidatnr: xx

Samlet karakter for besvarelsen	
Bestået (B) eller ikke-bestået (IB)	
Begrundelse	

Rettekommentarer udarbejdet af:

Navn:

Dato:

Bilag 1 – Forslag til erklæring

Uafhængig revisors erklæring om Drift A/S' puljeregnskab

Til SKAT og ledelsen i Drift A/S

Vi har fået som opgave at afgive erklæring om, hvorvidt Drift A/S' indtjening jf. puljeregnskabet for perioden 1. juli 2016 – 30. juni 2017 hidrører fra virksomhedens udlejning af dansk indregistrerede biler til personer der ikke er bosat i Danmark jf. Drift A/S' tilladelse fra SKAT af den xx/xx 20xx.

Vores konklusion udtrykkes med høj grad af sikkerhed

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for SKATs vurdering af om Drift A/S' indtjening jf. puljeregnskabet for perioden 1. juli 2016 – 30. juni 2017 hidrører fra virksomhedens udlejning af dansk indregistrerede biler til personer der ikke er bosat i Danmark, og kan ikke anvendes til andet formål.

Ledelsens ansvar

Ledelsen har ansvaret for opgørelsen af puljeregnskabet for perioden 1. juli 2016 – 30. juni 2017 jf. Drift A/S' tilladelse fra SKAT af den xx/xx 20xx.

Revisors ansvar

Vores ansvar er på grundlag af vores undersøgelser at udtrykke en konklusion om, hvorvidt Drift A/S' indtjening jf. puljeregnskabet for perioden 1. juli 2016 – 30. juni 2017 hidrører fra virksomhedens udlejning af dansk indregistrerede biler til personer der ikke er bosat i Danmark.

Vi har udført vores undersøgelser i overensstemmelse med ISAE 3000, Andre erklæringer med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger samt yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for vores konklusion.

NN Revisionsfirma A/S er underlagt international standard om kvalitetsstyring, ISQC 1, og anvender således et omfattende kvalitetsstyringssystem, herunder dokumenterede politikker og procedurer vedrørende overholdelse af etiske krav, faglige standarder og gældende krav i lov og øvrig regulering.

Vi har overholdt kravene til uafhængighed og andre etiske krav i FSR – danske revisorerets retningslinjer for revisors etiske adfærd (Ethiske regler for revisorer)¹, der bygger på de grundlæggende principper om integritet, objektivitet, faglig kompetence og fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd.

Som led i vores undersøgelser har vi kontrolleret, om registreringerne i puljeregnskabet er dokumenteret ved underliggende faktureringer og krediteringer og om registreringerne kan henføres til biler, som Drift A/S ejer, om som er indregistreret i Danmark. Vi har herudover kontrolleret, om der er sket betaling af de pågældende faktureringer og krediteringer, ligesom vi har kontrolleret, om personerne, som transaktionerne i puljeregnskabet vedrører, ikke er bosat i Danmark.

¹ Alternativt henvisning til de etiske regler for revisorer, Code of Ethics for Professional Accountants, udstedt af International Ethics Standards Board for Accountants

Kandidatnr: xx

Konklusion

Det er vores opfattelse, at Drift A/S' indtjening jf. puljeregnskabet for perioden 1. juli 2016 – 30. juni 2017 hidrører fra virksomhedens udlejning af dansk indregistrerede biler til personer der ikke er bosat i Danmark.

X – by, den / 2017

NN Statsautoriseret Revisionsaktieselskab

NN

Statsautoriseret revisor