

Kandidatafhandling

Review af mellembalance ved udlodning af aconto udbytte
Cand.merc.aud. Registreret Revisor, Aalborg Universitet

Review af mellembalance ved udlodning af aconto udbytte



Kandidatafhandling

Cand.merc.aud. Registreret Revisor, Aalborg Universitet

Udarbejdet af:

Carsten Lie

Vejleder:

Erik Grave Kristensen

Forord

Denne kandidatafhandling er udarbejdet som en afsluttende del af studiet Cand.merc.aud, Registreret Revisor, ved Aalborg Universitet.

Formålet med afhandlingen er at udarbejde en afhandling af relevans for en Registreret Revisors virke, og derigennem dokumentere mine færdigheder i at anvende teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne.

Jeg har valgt at beskæftige mig med en forholdsvis ny revisionsstandard omhandlende review af regnskaber. Jeg har gennem et praktisk eksempel belyst hvordan revisor gennemfører et review, og afgiver en erklæring herom på en af et selskab udarbejdet mellembalance til belysning af selskabets finansielle stilling i forbindelse med udlodning af aconto udbytte.

Reglerne omhandlende aconto udbytte vil i afhandlingen ligeledes blive gennemgået og sammenhængen mellem dette og reviewopgaven ligger til grund for den praktiske gennemgang, som jeg både finder aktuel og spændende.

Aalborg, den 27. januar 2005

Carsten Lie

Indholdsfortegnelse

1.	Problemformulering	6
1.1.	Problem og struktur	6
1.2.	Afgrænsning	7
2.	Selskabers udlodning af aconto udbytte	8
2.1.	Bemyndigelsen	8
2.2.	Bestyrelsens erklæring	9
2.3.	Mellembalancen	10
2.4.	Revisors erklæring / Review	11
2.5.	Hvad kan udloddes som aconto udbytte	13
2.6.	Fremtidig regulering om aconto udbytte	14
3.	Praktisk gennemgang af RS 910 – Review af regnskaber	15
3.1.	Indførelse af revisionsstandard RS 910	15
3.2.	Afgrænsning til revision og assistance	15
3.3.	RS 910's principper for review af regnskaber	17
3.4.	Aftalebrevet	18
3.5.	Revisors planlægning af reviewet	19
3.6.	Vurdering af væsentlighed	21
3.7.	Reviewplan	23
3.8.	Review af mellembalancen	25
3.9.	Reviewerkklæring	32
4.	Konklusion på praktisk gennemgang, analyse og diskussionen af anvendelsen af RS910 i forbindelse med review af mellembalance ved udlodning af aconto udbytte	35
5.	Litteraturliste	37

Bilagsfortegnelse

Bilag 1 - Bestyrelsens erklæring
Bilag 2 – Mellembalance
Bilag 3 - Aftalebrev
Bilag 4 - Reviewplanlægning
Bilag 5 - Fastsættelse af væsentlighedsniveau
Bilag 6 - Reviewplan
Bilag 7 - Reviewrapport
Bilag 8 - Reviewerkklæring

English summary

As of 1st July 2004 it became possible to distribute dividend on account in public and private limited liability companies. The Danish Companies Act specifies the regulations that companies have to observe in connection with the distribution of dividend on account.

The general meeting authorises the board to make a decision concerning extraordinary dividend. This authorisation is entered in the company's articles of association, and the period of validity and any restrictions associated with it should also appear here. The board will then decide when the company can distribute dividend on account and will draw up an interim statement of accounts to shed light on the company's financial position. This interim statement is subject to a review by the company's auditor, and the auditor shall submit an opinion with respect to the interim statement. The board then declares that the dividend does not exceed that which can be justified in terms of the company's financial position and the board's decision is entered in the register. The interim statement of accounts and declarations are enclosed as supporting documents.

Interim statement of accounts

An interim statement of accounts must be drawn up that demonstrates that there are sufficient funds available to distribute any dividend. According to the explanatory notes to the legislation, the interim statement of accounts must be presented in accordance with the principles of the Danish Financial Statements Act. This means that the basic conditions and relevant regulations on entry and valuation of assets and liabilities in the Financial Statements Act must be observed. In addition, methods and principles must correspond to the enterprise in question's standard accounting policies.

There are no specific requirements with regard to layout, the management's accounting notation or notes, nor are there direct requirements concerning a profit and loss account or description of accounting policies. In some companies it may be expedient to draw up an interim statement of accounts – e.g. six-monthly interim accounts – containing balance sheet, profit and loss account and description of the accounting policies applied. However, if, for example, a company receives a large nonrecurring payment shortly after the end of the fiscal year, it may be sufficient to draw up an interim statement of accounts only.

The interim statement of accounts is a significant element making up the board's basis for decision, and a current balance is preferable. However, the relevant legislation does not specify any rules on how old the interim statement may be.

The interim statement of accounts does not have to be published. However, at a subsequent general meeting the shareholders can demand that the interim statement of accounts and board's declaration be presented and the shareholders are also free to ask questions about the material.

Review

The auditor must carry out a review of the interim statement of accounts and declare whether he is aware of any circumstances that invalidate the assumption that the interim statement reflects the company's financial position and in all material respects is presented according to

the principles of the Danish Financial Statements Act. The auditor, however, shall not express an opinion on whether the dividend is justified – that is up to the board.

Auditing standard 910 on the review of financial statements lays down the overall requirements that must be satisfied when carrying out a review. It is important that the auditor carries out the required planning, and that there is documentation for the work carried out when a review takes place. In conclusion, the auditor must express his opinion on the basis of auditing standard 910.

A review differs significantly from an audit, and the review shall primarily be performed via analyses, assessments and enquiries. A review thereby also provides a different form of assurance with respect to the reader of the financial statements. An audit provides a high degree of assurance, whilst a review provides a moderate degree of assurance. This is primarily reflected in the actions that an auditor must carry out in connection with a review and the objectives hereof. The degree of assurance is also reflected in the review report and in this regard it should be clearly stated that an audit has not been performed.

The board's declaration

The board must declare in writing that the extraordinary dividend does not exceed that which can be justified in terms of the company's financial position. If it is relevant for the board's decision, events of material significance for the company's position that have occurred after the presentation of the latest annual report must be disclosed.

1. Problemformulering

Afhandlingen omhandler revisors gennemgang/review af en virksomheds mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte. Fra 1. juli 2004 fik de danske selskaber nye muligheder for udlodning af udbytte. Muligheden som også kaldes "aconto udbytte", skabte samtidig en ny og lidt anderledes arbejdsproces for revisor, idet denne skulle erklære sig om review af en af virksomheden udarbejdet mellembalance til belysning af selskabets finansielle stilling.

1.1. Problem og struktur

Denne opgave har til formål, at analysere og diskutere revisors udførelse af et review af samt erklæring på en mellembalance i forbindelse med et selskabs ønskede udlodning af aconto udbytte. Opgavens hovedproblem er således at besvare følgende:

Hvordan udfører revisor et review af en mellembalance i forbindelse med et selskabs ønske om udlodning af aconto udbytte, og hvilken sikkerhed giver en erklæring om review for regnskabslæser?

Besvarelsen af opgaven vil ske med baggrund i den proces som er fastlagt i revisionsstandard 910 "Review af regnskaber". Derudover vil denne afhandling redegøre for de selskabsretlige regler om selskabers udlodning af aconto udbytte, og afklare hvilken grad af sikkerhed belyst ud fra risiko og væsentlighed, der kan ligges i en erklæring om review på en mellembalance i den forbindelse.

Opgavestrukturen til nærværende afhandling kan derfor skitseres ved følgende oversigt:

- Redegørelse for de selskabsretlige regler omkring selskabers udlodning af aconto udbytte.
- Praktisk gennemgang samt analyse af revisors udførelse af et review på en mellembalance jf. revisionsstandard 910 "Review af regnskaber", herunder en diskussion omhandlende hvilke grad af sikkerhed et review giver for regnskabslæser.
- Konklusion på analysen og diskussionen om review af en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte.

Redegørelsen for de selskabsretlige regler omkring udlodning af aconto udbytte skal ses som en gennemgang af baggrunden for, at udføre et review på en til opgaven udarbejdet mellembalancen. Hvilke regler og arbejdshandlinger er der for selskabet og for revisor i forbindelse med udlodning af aconto udbytte.

Analysen og den praktiske gennemgang af brugen af revisionsvejledning 910 "review af regnskaber" vil indeholde en gennemgang af den praktiske udførelse af et review på en mellembalance. Analysen vil tage udgangspunkt i et konkret eksempel, og vil indeholde eksempler på de arbejdsprocesser revisor skal gennemgå i forbindelse med review af et perioderegnskab til brug for udlodning af aconto udbytte. Arbejdsprocesserne vil blive belyst

gennem kvalitetsstyringskemaer, der er udarbejdet til udførelse af et review. Ligeledes vil der være en gennemgang af, hvilke punkter revisor skal være afklaret med, inden vedkommende påtager sig en opgave som denne.

Løbende i denne praktiske gennemgang vil jeg se på, hvilken grad af sikkerhed en erklæring om review giver, set i forhold til eksempelvis en erklæring om revision.

Afslutningsvis vil svaret på ovenstående og de i afsnittene sluttelige konklusioner blive samlet i en endelig konklusion på afhandlingens hovedspørgsmål - *Hvordan udfører revisor et review af en mellembalance i forbindelse med et selskabs ønske om udlodning af aconto udbytte, og hvilken sikkerhed giver en erklæring om review for regnskabslæser?*

1.2. Afgrænsning

Ved behandling af problemet har jeg fundet det hensigtsmæssigt at foretage følgende afgrænsninger af afhandlingens indhold og omfang:

Afhandlingen fokuserer kun på review af perioderegnskaber i forbindelse med et selskabs udlodning af aconto udbytte, og behandler dermed ikke review af andre regnskabsmæssige punkter, såsom eksempelvis årsregnskaber, budgetter mv.

Afhandlingens første afsnit omkring udlodning af aconto udbytte fokuserer udelukkende på reglerne i Aktieselskabsloven, og inddrager minimalt Anpartsselskabsloven. Med enkelte undtagelser er regelsættene ens på området for henholdsvis den ene som den anden form for selskab.

Afhandlingen fokuserer kun på selve revisoropgaven review, og dermed ikke de underliggende krav der gør sig gældende for at kunne være Statsautoriseret henholdsvis Registreret Revisor, samt de kvalitetskrav der ligger til grund for revisionsvirksomheden samt dennes forhold til revisionskunden.

2. Selskabers udlodning af aconto udbytte

Efter de hidtil gældende regler kunne udbytte kun udloddes efter vedtagelse på selskabet ordinære generalforsamling. Reglerne om udlodning af aconto udbytte blev vedtaget som lov nr. 226 af 31. marts 2004 med ikrafttrædelse fra og med den 1. juli 2004. Med reglerne omkring aconto udbytte får de danske selskaber nu den mulighed at kunne udlodde udbytte flere gange om året. Reglerne om udbytte findes i aktieselskabsloven §§ 109-113 og i anpartsselskabsloven §§44, 45 og 48.

Bestemmelserne i den nye lovgivning giver mulighed for, at også selskabets optjente overskud fra indeværende regnskabsår og frem til datoen for den mellembalance, der skal ligge til grund for beslutningen, kan udloddes som aconto udbytte.

Eksempler på hvor selskaber med fordel kan benytte de nye regler om aconto udbytte kan nævnes:

- Lette generationsskifte
- Indfri aktionærlån
- Tilpasse likviditetsreserverne i selskaber, der skal indgå i omstruktureringerne eller salg
- Foretage løbende udlodning af ekstraordinære indtægter såsom salg af datterselskaber, aktiver eller andre aktiviteter

Forløbet for en virksomhed der ønsker udlodning af aconto udbytte, hvis regnskabsår er lig kalenderåret, kan eksempelvis skitseres således, hvor bestyrelsen bemyndiges til aconto udbytte på den ordinære generalforsamling.

31.12.XX	15.04.XX	01.05.XX	02.05.XX	30.09.XX	02.11.XX
Regnskabs afslutning	Regnskabs møde	Ord. genrf. Bemyndigelse	Registrering hos E&S	Mellem-balance	Beslutning om aconto udbytte

Det skal i den sammenhæng nævnes at et selskab ikke kan udlodde aconto udbytte i selskabets første regnskabsår. Der skal efter reglerne foreligge minimum en revideret årsrapport forud for udlodningen af aconto udbytte.

2.1. Bemyndigelsen

Den nye mulighed for udlodning af udbytte for de danske selskaber stiller samtidig nye krav til aktionærer, bestyrelse og revisor. Beslutning om at udbetale aconto udbytte kan træffes direkte af aktionærene på den ordinære generalforsamling. Alternativt kan aktionærene enten på den ordinære generalforsamling eller på en ekstraordinær generalforsamling give bemyndigelse til bestyrelsen om at træffe beslutning om udbetaling af aconto udbytte. Bemyndigelsen er tidsbegrænset og vil løbe til næste ordinære generalforsamling. Det er ikke

muligt at give bestyrelsen en stående bemyndigelse til at foretage beslutning om udlodning af aconto udbytte, da selskabets aktionærer en gang årligt godkender årsrapporten, bør selskabets aktionærer ligeledes en gang årligt tage stilling til bemyndigelsen til bestyrelsen ud fra selskabets økonomiske situation. Bemyndigelsen gives ved simpelt flertal, medmindre andet fremgår af vedtægterne.

Bemyndigelsen er til hver en tid ikke et tilsagn til aktionærerne om aconto udbytte, idet det altid er bestyrelsen der træffer den endelige beslutning omkring udlodning af aconto udbytte. Denne beslutning sker med baggrund i bestyrelsens viden om selskabets økonomiske stilling, samt med hensyn til den aflagte mellembalance der ligger til grundlag for udlodningen.

Bemyndigelsen skal indarbejdes i selskabets vedtægter og af denne vedtægtsændring skal datoen for bemyndigelsens udløb eller den begivenhed, hvor bemyndigelsen udløber, eksempelvis den næste ordinære generalforsamling fremgå. Grunden til at oplysningerne skal indarbejdes i vedtægterne er at eventuelle potentielle investorer, kreditorer eller andre med mulighed for indsigt heri kan blive gjort opmærksom på at selskabets midler kan udloddes til aktionærerne inden den næste ordinære generalforsamling.

Bemyndigelsen kan på flere måder af generalforsamlingen begrænses i omfang. Eksempelvis kan det være et krav om aconto udbyttets størrelse, således at rammerne herfor er fastlagt uanset at der skulle være flere midler i selskabet. Ligeledes kan bemyndigelsen begrænses tidsmæssigt. Alle begrænsninger skal fremgå klart af bemyndigelsen.

EU's kapitaldirektiv¹ angiver at der ikke må træffes beslutning om udlodning af aconto udbytte før efter den første vedtagne årsrapport. Idet denne begrænsning ikke gælder for anpartsselskaber har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen truffet beslutning om at det ligeledes gælder for anpartsselskaber således, at aconto udbytte ikke kan udloddes før efter første vedtagne årsrapport uanset selskabstype.

Bemyndigelsen kan af generalforsamlingen altid tilbagekaldes igen. Dette skal ske på en ekstraordinær generalforsamling med samme krav til flertal, som bemyndigelsen blev vedtaget med. En tilbagekaldelse af bemyndigelsen vil stille krav til at selskabets vedtægter ændres på ny og dermed fremgår troværdige overfor udefrakommende.

2.2. Bestyrelsens erklæring

Udlodning af aconto udbytte kan og må kun forekomme hvis det jf. aktieselskabsloven (AL) § 110, stk. 3 er forsvarligt under hensyn til selskabets økonomiske stilling. Bestyrelsen er til enhver tid ansvarlig for at et selskabs kapitalberedskab er forsvarligt, jf. AL § 54 stk. 3 og derfor skal bestyrelsen også sikre at grundlaget for beslutningen er fuldstændig oplyst, og at selskabet eller dets kreditorer ikke vil lide skade af den ønskede udlodning.

Når bestyrelsen træffer beslutning om udlodning af aconto udbytte, skal de samtidig afgive en erklæring om at udbyttet ikke overstiger, hvad der for selskabet (i moderselskabet koncernen) er forsvarligt i forhold til den økonomiske stilling. I tillæg hertil er et eksempel på bestyrelsens erklæring vedlagt som *bilag 1* – denne erklæring er udarbejdet jf. AL § 109a og med henblik

¹ Fremgår af lovbemærkningerne til lov nr. 226 af 31. marts 2004.

på den i afhandlingen praktiske gennemgang af revisors review i forbindelse med udlodning af aconto udbytte.

Bestyrelsen i XX A/S ønsker at udlodde aconto udbytte, idet der i første halvår har været en markant omsætningsforøgelse, der har udløst et mellempåperioderesultat væsentligt over forventet. Bestyrelsen ønsker derfor at udlodde en del af virksomhedens frie reserver idet der gennem de sidste år ikke har været udbetalt udbytte og der dermed nu syntes at være økonomisk plads til udlodningen. Bestyrelsen har for mellembalanceperioden udarbejdet en mellembalance, hvoraf der fremgår, at virksomhedens finansielle stilling ikke forværres ved udlodningen og derfor menes at være forsvarlig. Begrundelsen for udlodning af aconto udbytte skal ikke fremgå af bestyrelsens erklæring. Bestyrelsen erklærer sig om den aflagte mellembalance og af denne skal det fremgå at selskabet ikke lider økonomisk skade af selve udlodningen.

Af bestyrelsens erklæring skal ligeledes fremgå om der er indtruffet forhold helt frem til det tidspunkt, hvor beslutningen om udlodningen træffes, uanset hvornår mellembalancen er opgjort, der har indflydelse på selskabets økonomiske stilling. Dette kræves dog alene i den udstrækning, det kan gøres uden at skade selskabet. Idet mellembalancen skal være gennemgået af en revisor stiller det specielt store krav til bestyrelsens erklæring på perioden efter mellembalancens afgivelse og til beslutningen træffes om udlodning af aconto udbyttet. Bestyrelsen må sikre sig de fornødne oplysninger om udviklingen i selskabets økonomiske stilling for denne periode.

Beslutningen om uddeling af aconto udbytte skal indføres i bestyrelsens protokol og skal vedlægges mellembalancen og bestyrelsens erklæring.

Det er bestyrelsen der med erklæringen giver tilsagn om størrelsen på selve aconto udbyttet. Dette sker med baggrund i bestyrelsens viden omkring selskabets økonomiske stilling og aktionærene kan derfor ikke træffe beslutning om at udbetale et højere udbytte end det, der er foreslået af bestyrelsen. Aktionærene må derimod gerne træffe beslutning om at udbetale et udbytte der er mindre end det der er foreslået. Dette vil ske ved at der i bemyndigelsen jf. ovenfor gives beløbsrammer for udbyttets størrelse.

Er der uenighed i bestyrelsen om udbyttets størrelse, eller er der en direktør der er uenig med bestyrelsen, kan de der er uenig med flertallet, kræve at få lejlighed til at redegøre for deres opfattelse i ledelsens beretning eller på den generalforsamling hvor bestyrelsen bemyndiges til at træffe beslutning om udbetaling af aconto udbytte. På denne måde sikres det at aktionærene bliver gjort opmærksom på at der ikke er samme opfattelse i selskabets ledelse, og herudfra kan træffe deres beslutning og eventuelt forkaste bestyrelsens beslutning.

2.3. Mellembalancen

Endnu et krav til bestyrelsen i forbindelse med udlodning af aconto udbytte er at der skal udarbejdes en mellembalance/perioderegnskab, der skal påvise at selskabets økonomiske stilling giver råderum til selve udlodningen.

Mellembalancen skal efter lovbemærkningerne udarbejdes efter principperne i årsregnskabsloven. At mellembalancen skal udarbejdes efter reglerne i årsregnskabsloven, må

tolkes i den retning, at denne skal aflægges efter de relevante regler der gælder for selskabets regnskabsklasse med hensyn til indregning og måling af aktiver og forpligtelser samt efter selskabets sædvanlige anvendte regnskabspraksis i øvrigt. Årsregnskabslovens oplysningskrav skal således ikke opfyldes. Kravet retter sig alene mod indregning og måling med særlig vægt på opgørelse af egenkapitalen, der skal påvise at der er disponible beløb til udlodning som aconto udbytte.

Selvom der ikke stilles specifikke krav til udformningen af mellembalancen, bør specifikationsgraden og niveauet for oplysninger overvejes kraftigt. Aktionærerne kan på en efterfølgende generalforsamling forlange mellembalancen fremlagt og det bør derfor være under hensyntagen hertil at mellembalancen udarbejdes. Mellembalancen bør derfor som minimum indeholde en resultatopgørelse for den forløbne periode af regnskabsåret med tilhørende resultatdisponering for perioden samt en balance med særlig vægt på opgørelse af egenkapitalen. Der stilles som sagt ingen krav til selve udformningen, hvorfor det eksempelvis ikke er et krav med ledelsesberetning og noteoplysninger.

Datoen for mellembalancen er afgørende for hvad der for perioden kan udloddes som udbytte. Der er dog ingen begrænsning for hvor lang tid forud for bestyrelsens beslutning mellembalancen kan opgøres. En længere periode fra mellembalancens dato til bestyrelsens beslutning stiller bare større krav til bestyrelsens erklæring, idet denne skal erklære sig frem til datoen for udlodning og ikke kun til datoen for mellembalancen.

I selskaber med sæsonudsving eller indtægtsmæssigt budgetterede lave perioder, skal der ved stillingtagen til udbyttets størrelse udvises hensyn hertil fra bestyrelsens side, således aconto udlodningen ikke stiller selskabet i en økonomisk uholdbar position i den periode med lav indtjening.

Der er i lovgivningen ikke specifikt taget stilling til, hvorvidt et selskab der aflægger årsrapport efter de internationale regler IFRS, kan foretage udlodning af aconto udbytte ved at benytte disse principper til opgørelse af mellembalancen. Det må dog antages at disse ligeledes vil kunne danne grundlag for udlodning.

Af bilag 2 fremgår den til afhandlingen fremlagte mellembalance for XX A/S der af selskabet er udarbejdet med henblik på at udlodde aconto udbytte.

2.4. Revisors erklæring / Review

Mellembalancen skal være gennemgået og påtegnet af selskabets revisor. Gennemgangen skal foretages efter Revisionsstandard 910 – Review af regnskaber, og skal indeholde en vurdering af, om mellembalancen udviser selskabets aktuelle økonomiske stilling. Af lovbemærkningerne fremgår det at revisors arbejdshandlinger ved review/gennemgang skal foregå ved forespørgsler og analyser, hvilket som udgangspunkt vil sige at fysiske kontroller, udsending af saldomeddelelser, bilagskontroller, kontroller af interne forretningsgange mv. ikke foretages.

Målet med revisors gennemgang/review er at gøre revisor i stand til at erklære sig om han er blevet opmærksom på forhold der gør at mellembalancen ikke afspejler selskabets økonomiske stilling. Revisors fokus vil derfor primært være rettet mod opgørelsen af egenkapitalen, herunder dennes opdeling af frie og bundne midler. Herudover bør fokus være rettet på

selskabets likviditetsreserver. Til formål for dette og med speciel vægt på periodiseringen i regnskabet er følgende punkter dele af revisors arbejdsområder i forbindelse med reviewet.

- Mellembalancen er udarbejdet efter samme regnskabspraksis som ved aflæggelse af sidste årsrapport.²
- Korrekt periodisering af posterne i resultatopgørelsen.
- Påse eventuelle værdiforringelser af aktiver.
- Korrekt opgørelse af forpligtelser, herunder hensatte forpligtelser.
- Korrekt periodisering af selskabsskatten.
- Korrekt indregning af kapitalandele og påse sig andelens aktuelle værdi.

Jf. AL § 109a stk. 3 pkt. 1 må det antages at kun selskabets revisor kan foretage reviewet. Dermed kan selskabet ikke gøre brug af en anden revisor end den i selskabet valgte revisor. Idet der er tale om review og ikke revision vil det for den pågældende revisor være en fordel med et vist kendskab til virksomheden og dennes arbejdsrutiner, interne kontroller, IT-systemer mv. Denne knowhow skabes nemmest gennem et længere revisionsmæssigt kendskab til virksomheden, idet revisor gennem revisionen gerne skulle skabe sig en større grad af sikkerhed i forbindelse med de arbejdsrutiner der foreligger ved revision af en årsrapport.

Gennemgangen eller reviewet af mellembalancen bør til enhver tid være mindre tids- og omkostningskrævende end en revision. Som sagt skal et review af en mellembalance udføres efter RS 910 og en praktisk gennemgang heraf vil foreligge i næste afsnit.

Hvis der på baggrund af det af selskabet fremlagte materiale ikke kan skabes den rette sikkerhed for revisors erklæring om selskabets økonomiske stilling, skal virksomheden fremkomme med yderligere materiale for at afkræfte denne tvivl, eller revisor skal på baggrund af reviewet erklære sig om forhold der påvirker det retvisende billede og i erklæringen tage forbehold herfor. Ligeledes skal revisor give nødvendige supplerende oplysninger, med eventuelle henvisninger til mellembalancens poster. De supplerende oplysninger påvirker dog ikke revisors konklusion og stiller egentlig bare skærpede krav til bestyrelsens erklæring. Der skal derfor oplyses hvis revisor har en begrundet mistanke om, at ledelsen kan ifalde ansvar ved at udbetale aconto udbyttet.

Som tidligere nævnt stilles der ikke lovkrav om, at mellembalancen skal revideres, men at den "kun" skal gennemgå et review af selskabets revisor. Det er dog til enhver tid op til bestyrelsen om de vil lade mellembalancen revidere, hvis givne forhold ikke kan give en tilstrækkelig sikkerhed for beslutningen om udlodning af aconto udbyttet.

² Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har bekræftet, at det er muligt at ændre regnskabspraksis i forbindelse med udarbejdelsen af mellembalancen, når blot Årsregnskabslovens bestemmelser herom overholdes. Af hensyn til kontinuitetsprincippet skal selskabets efterfølgende årsrapport aflægges efter samme regnskabspraksis, som mellembalancen er aflagt efter.

Kilde www.deloitte.dk

2.5. Hvad kan udloddes som aconto udbytte

Udlodning af udbytte må jf. AL § 109 kun finde sted i forbindelse med

- Godkendelse af årsrapporten på den ordinære generalforsamling
- **Udlodning af aconto udbytte**
- Kapitalnedsættelse
- Selskabets opløsning

Udbytte udloddes normalt jf. pkt. 1 i forbindelse med årsrapporten. Et aktie-/anpartsselskab kan som ordinært eller aconto udbytte udlodde overført resultat fra tidligere perioder og andre frie reserver med fradrag for underskud. Som tidligere nævnt må aconto udbytte såvel som ordinært udbytte ikke overstige, hvad der er forsvarligt under hensyntagen til virksomhedens økonomiske stilling. Følgende poster på egenkapitalen kan dog ikke udloddes

- Fond for amortiserede aktier
- Reserve for egne aktier
- Reserve for opskrivning efter indre værdis metode
- Alle øvrige opskrivnings- og opreguleringsreserver
- Eventuelle reserver der er bundet jf. selskabets vedtægter

Fond for amortiserede aktier

En ikke særlig brugt post i egenkapitalen. Med amortisation menes indløsning af kapitalen efter bestemte regler, eller efter en amortisationsplan, indført i selskabets vedtægter. Et beløb svarende til de annullerede aktiers pålydende værdi skal således jf. AL § 47 henlægges til en særlig fond, og denne kan altså ikke udloddes som udbytte.

Reserve for egne aktier/kapitalandele

Med reserve for egne aktier menes at hvis et selskab anskaffer egne aktier jf. reglerne i AL § 48 må disse aktiers pålydende værdi ikke udloddes. For anpartsselskaber gælder der andre regler for køb af egne anparter og som udgangspunkt må disse ikke eje egne anparter.

Reserve for opskrivning efter indre værdis metode

Kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder skal for klasse C og D og med mulighed for klasse B virksomheder, indregnes i balancen efter indre værdis metode. Den indre værdi svarer til den forholdsmæssige ejerandel af disse virksomheders egenkapital, som den kan opgøres ved brug af ejervirksomhedens regnskabspraksis. I forbindelse med udlodning af aconto udbytte, betyder dette at eventuelle kapitalandele på dato for mellembalancen skal opgøres ved, at der eksempelvis for datterselskabet ligeledes skal udarbejdes en mellembalance til opgørelse af virksomhedens egenkapital på mellembalancedatoen. Opskrivningen henholdsvis nedskrivning (må ikke blive negativ) af kapitalandelene skal henlægges på egenkapitalen, som en reserve for opskrivning efter indre værdis metode og denne reserve må ikke udloddes som reserve.

Øvrige opskrivnings- og opreguleringsreserver

Her kunne eksempelvis være tale om et selskab, der som anvendt regnskabspraksis foretager opskrivninger på ejendomme til dagsværdi. Denne opskrivningsreserve vil ikke kunne udloddes til udbytte. Efter fremsatte fortolkningsbidrag til AL § 110 stk. 2 skal begrebet "overskud optjent i perioden" forstås bredere end periodens resultat. Begrebet dækker over alle de til- og

afgange der er på egenkapitalposten "overført overskud", herunder ikke mindst periodens resultat og bundne reserver som er realiseret i perioden, eksempelvis ved salg af en ejendom.³

Eventuelle reserver der er bundet jf. selskabets vedtægter

Der kan i enkelte selskaber være vedtægtsmæssige forhold der foreskriver at en del eller hele overskuddet bindes som reserve. En sådan reserve kan ligeledes ikke udloddes som udbytte.

Før 1. juli 2004 var det heller ikke muligt at udlodde overkursfonden⁴, det er dog fremover muligt at udlodde denne.

Udbytte såvel ordinær som aconto kan udbetales i kontanter eller andre aktiver. Andre aktiver, som generalforsamlingen kan beslutte at udlodde til aktionærerne, kan eksempelvis være en post egne aktier. Ligeledes er det ikke et krav, at selskabet har udbyttet, der skal udbetales liggende i likvider, idet man kan træffe aftale med aktionærerne om, at de har udbytte til gode. Dog er det normalt enten efter den ordinære generalforsamling eller efter at bestyrelsen har truffet beslutning om udbetaling af aconto udbytte at aktionærerne får udbetalt udbyttet. Senest den sidste bankdag i måneden efter datoen for afholdelse af generalforsamlingen hvor udbyttet besluttet udloddet, henholdsvis datoen for bestyrelsens beslutning om udlodning af aconto udbytte skal det udbetalende selskab dog indbetale eventuel udbytteskat.

2.6. Fremtidig regulering om aconto udbytte

Reglerne omkring udlodning af aconto udbytte er forholdsvis nye. Siden loven blev vedtaget som lov. 226 af 31. marts 2004, har den dog været grobund for megen diskussion og allerede den 29. juli 2005 udsendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen et høringsforslag om ændring i blandt andet AL og APSL og de heri gældende regler omkring aconto udbytte.

AL forsøges ændret på 3 punkter i forhold til nuværende lovgivning omkring aconto udbytte og ændringerne formodes i henhold til høringsforslaget at træde i kraft den 1. april 2006. Som følge af forslaget omkring fjernelsen af revisionspligten for visse selskaber skal lovtæksten tilpasses denne, hvorfor selskaber uden revisionspligt heller ikke har pligt til at lade mellembalancen, til brug for udlodning af aconto udbytte, gennemgå af en revisor.

Ligeledes er et stort ønske fra selskaberne og revisorforeningerne blevet forsøgt indført. Således er kravet om, at generalforsamlingens årlige bemyndigelse af bestyrelsen skal indføres i vedtægterne hvert år også blevet fjernet i høringsudkastet. Bemyndigelsen skal fremover optages i vedtægterne og eventuelle begrænsninger heri skal angives.

Til sidst er der som tidligere nævnt i AL § 110, stk. 2 blevet konkretiseret at frie reserver, der er opstået eller blevet frigjort i det indeværende regnskabsår, altså mellembalanceperioden, ligeledes kan anvendes til aconto udbytte. Således bliver reglerne tilpasset, så de passer til praksis, idet denne fortolkning allerede var blevet godkendt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, dog uden domstolsprøvelse.

³ Fortolkningsbidrag omkring indregningstidspunktet for realiserede bundne reserver, fremgår af artiklen "Aconto udbytte – En opfølgning et år efter"

⁴ Aktieemissioner sker typisk til overskurs. Overkursbeløbene skulle i aktieselskaber efter gældende krav henlægges til den særlige overkursfond.

3. Praktisk gennemgang af RS 910 – Review af regnskaber

3.1. Indførelse af revisionsstandard RS 910

Indførelsen af revisionsstandard RS 910 skete på baggrund af manglen i dansk lovgivning i forhold til international lovgivning omkring gennemgang/review. RS 910 er en forholdsvis ny standard med en ikrafttrædelsesdato den 1. januar 2003. Danske revisorer der førhen skulle foretage review, var således henvist til de internationale regler herom i ISA-standarderne. Dog indeholdte dansk praksis revisionsvejledning nr. 19 om revisors gennemgang af perioderegnskaber. Denne vejledning var imidlertid begrænset til anvendelse i selskaber, hvor der i forvejen var revision og hvor der kun var tale om et perioderegnskab.

Dansk lovgivning indeholdte dermed ingen konkrete regler omkring review. Dog var review imidlertid en opgave der var omfattet af lovlig revisionsvirksomhed jf. revisorloven⁵ og samtidig var der i erklæringsbekendtgørelsen indeholdt paragraffer omhandlende erklæringer på ikke-reviderede regnskaber herunder gennemgang. Ligeledes var der i selskabslovgivning og regnskabslovgivningen ikke konkrete regler om revisors gennemgang.

Denne samlede fortolkning af datidens danske praksis på dette område skyldtes i høj grad at gennemgang ikke var en særlig anvendt revisoropgave. Årsagen til dette var givetvis som nu at alle danske selskaber er underlagt revisionspligten og dermed var der ikke behov for reguleringer på området for review, modsat i andre lande hvor mindre selskaber i flere år har været fritaget for revisionspligt, og hvor man har arbejdet med mindre omfattende revisionspraksis i disse selskaber.

Begrænsningerne i den danske lovgivning på daværende tidspunkt skyldtes primært en forkert tolkning af ordet gennemgang. Gennemgang er ikke en del af revisionsopgaven, men derimod et alternativ til revision. Ligeledes er gennemgang/review heller ikke en opgave kun knyttet til perioderegnskaber, men derimod knyttet til næsten alle former for regnskabsmæssige opgørelser.

Gennemgang eller review blev på baggrund af ovennævnte problemstillinger og stadig større krav fra omverdenen, heraf fra specielt revisorerne, indarbejdet direkte i revisionsstandard RS 910. Som følge af at revisionsstandarderne nu har afløst revisionsvejledningerne, er nye samtidig kommet til, herunder altså RS 910 – review af regnskaber. De nye standarder er baseret på de internationale revisionsstandarder – ISA'er og dermed er specielt ønsket/kravet om bedre internationalisering af den danske regnskabsregulering opnået.

3.2. Afgrænsning til revision og assistance

Efter indførelsen af de nye revisionsstandarder kan man nøgternt dele revisors arbejdsområder op i 3 størrelser baseret på graden af sikkerhed. De 3 arbejdsområder samt sikkerhedsniveauet for den enkelte erklæring kan skildres gennem følgende oversigt:

⁵ Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer

Revision	Review	Regnskabsassistance
<i>Høj grad af sikkerhed</i>	<i>Moderat grad af sikkerhed</i>	<i>Ingen sikkerhed</i>

Revisor skal afgive en erklæring, når vedkommende assistere ledelsen med udarbejdelse af regnskabet. Af revisors erklæring skal der blandt andet fremgå hvilke af 3 ovenstående arbejdsformer der i assistancen er blevet brugt. Ud fra ovenstående gradbøjning af sikkerheden for regnskabslæser vil revisors erklæring til hver en tid give regnskabslæser et indblik i hvilken grad af sikkerhed revisors gennemgang giver. Denne gradbøjning blev indarbejdet i erklæringsbekendtgørelsen som regulerer revisors erklæringer i januar 2005, således at lovgivningen nu tillader ovenstående 3 gradebøjninger af sikkerhed. Det skal i den forbindelse nævnes at der for revisor ikke er frit valg mellem disse 3 former for sikkerhedsafgivelser. Eksempelvis skal årsrapporter for selskaber uanset størrelse stadig revideres⁶. Dog er det på andre områder op til ledelsen i samarbejde med revisor frit at vælge hvilken form for revisorgennemgang de vælger.

Revision

Revision er den kontrolproces der giver den højeste sikkerhed for at regnskabet er retvisende. Ved revision foretager revisor en række arbejdsopgaver og undersøgelser for netop at tage stilling til om regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og resultat.

Review

Et review giver derimod en moderat grad af sikkerhed for at regnskabet er retvisende. Her foretager revisor en række kontrolhandlinger, primært baseret på forespørgsler og analyser. Kontrollen er på ingen måde en revision, men alene en gennemgang af regnskabets poster uden decideret at gå i dybden hermed.

Assistance

Ved assistance skal forstås at revisor på baggrund af modtagne oplysninger fra kunden opstiller regnskabet efter gældende krav. Assistancen er på ingen måde en kontrol af tallenes rigtighed, dog skal revisor, hvis fejl konstateres eller oplysningerne er ufuldstændige gå mere grundig til værks og eventuelt foretage kontroller heraf eller forespørge ledelsen herom.

Ovenstående 3 arbejdsområder for revisor finder ikke kun anvendelse i forbindelse med udarbejdelsen af årsrapporten. Således er denne afhandling baseret på kravet omkring review af mellembalancen i forbindelse med udlodning af aconto udbytte, og derudover er der flere områder der kan behandles med ovenstående 3 arbejdsopgaver. I forbindelse med denne afhandling vil området review kun blive gennemgået og graden af sikkerhed ved review vil blive diskuteret.

⁶ Der er i det fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udsendte høringsforslag den 29. juli 2005 forslag om at revisionspligten fjernes for mindre selskaber og eksempelvis bliver erstattet med et krav om review.

3.3. RS 910's principper for review af regnskaber

Formålet med RS 910 er i henhold til revisionsstandardens indledende afsnit "at opstille standarder og give retningslinjer om revisors professionelle ansvar, når denne påtager sig at udføre review af et regnskab, og om form og indhold af den erklæring, revisor afgiver i forbindelse med et sådant review".

RS 910 fik virkning fra den 1. januar 2003 og blev dermed en gældende standard for reviewopgaver påtaget efter denne dato.

Revisionsstandarden er opbygget med følgende afsnit:

1. Indledning
2. Målet med et review
3. Generelle principper for et review
4. Omfanget af et review
5. Moderat grad af sikkerhed
6. Opgavens indhold
7. Planlægning
8. Arbejde udført af andre
9. Dokumentation
10. Handlinger og bevis
11. Konklusioner og erklæring

Udover ovenstående punkter indeholder revisionsstandarden følgende bilag:

- Bilag 1: Eksempel på aftalebrev om review af et regnskab
- Bilag 2: Eksempler på detaljerede handlinger, som kan udføres ved review af regnskab
- Bilag 3: Eksempel på reviewerklæring uden forbehold
- Bilag 4: Eksempler på modificerede reviewerklæringer

Strukturen i RS 910 følger den generelle struktur for revisionsstandarderne skitseret i revisionsvejledning 1 – Grundlæggende principper for revision af et regnskab. Opdelingen som skitserer den normale arbejdsstruktur for revisors arbejdsopgaver er følgende:



Den efterfølgende praktiske gennemgang af RS 910 vil tage udgangspunkt i ovenstående struktur.

Jf. de generelle principper for et review skal revisor i forbindelse hermed overholde de etiske regler, som omhandler revisors professionelle ansvar. De etiske regler omhandler uafhængighed, integritet, objektivitet, faglig kompetence og omhu, fortrolighed, professionel adfærd og tekniske standarder. Alle "regler" der i bund og grund er "uskrevne", men alligevel ligger til grund for revisors arbejde i forhold til kunden og i forhold til tredjemand – også kaldet

offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor skal således påtage sig det ansvar der er indbegrebet af disse regler og gennemføre reviewet i henhold hertil.

Som en del af den samlede proces i RS 910 er det for revisor vigtigt at indsamle dokumentation der underbygger den senere erklæring om reviewet. Denne dokumentation er ikke dokumentation som foreskrevet til en revision, men dokumentation der er foreskrevet til et review. Hermed menes at dokumentationen skal kunne dokumentere rigtigheden af oplysningerne, men at disse oplysninger samtidig skal være fremkommet på baggrund af at reviewet er udført i overensstemmelse med RS 910. Det vil eksempelvis være korrespondancer med ledelsen eller med bogholderiet i virksomheden eller analyseberegninger der kan underbygge rigtigheden i årsrapporten eller mellembalancen.

3.4. Aftalebrevet

I forbindelse med et selskabs ønske om udlodning af aconto udbytte, skal der udarbejdes en mellembalance, der skal gennemgå et review af selskabets revisor. Der skal i den sammenhæng aftales indhold af opgaven, et såkaldt aftalebrev mellem revisor og kunde. Ifølge afsnittet i RS 910 omhandlende opgavens indhold er aftalebrevet nyttigt ved revisors planlægning forud for opgaven og samtidig giver det både revisor og kunde en sikkerhed for at modparten har forstået opgavens indhold. Specielt er det vigtigt for revisor at få præciseret opgavens mål og omfang samt hvilket ansvar han/hun har ved afgivelse af en erklæring om review. Følgende forhold kan ifølge RS 910 medtages i aftalebrevet:

- Målet med den ydelse, der skal udføres
- Ledelsens ansvar for materialet
- Omfanget af det planlagt review, herunder henvisning til RS 910
- Beskrivelse af den for revisor ubegrænsede adgang til materiale der i denne opgave kan have indflydelse på revisors erklæring om mellembalancens rigtighed
- Et eksempel på den erklæring, der forventes afgivet
- Det faktum at opgaven ikke giver sikkerhed for afsløring af eventuelle fejl eller mangler, ulovligheder eller andre uregelmæssigheder, eksempelvis besvigelser eller underslæb
- En præcision af at der ikke udføres revision og dermed ikke bliver givet erklæring herom. For at understrege dette forhold og for at undgå misforståelser kan revisor også overveje at påpege, at et review ikke vil opfylde noget lov- eller tredjemandskrav om revision

Aftalebrevet skal kun benyttes til den specifikke reviewopgave og må ikke indgå i revisors normale kundeaftaler, arbejdsgrundlag mv. for kunden, men skal for hver opgave udarbejdes med henblik på afgivelse af reviewerklæring på den enkelte specifikke opgave. Idet det er selskabets normale revisor der skal udfører reviewet af mellembalancen vil revisors nuværende kendskab, gældende uafhængighedsvurderinger og eventuelle andre vurderinger som følge af at revisoren er selskabets faste revisor, give revisor et arbejdsgrundlag overfor kunden, der opfylder de danske kvalitetskrav for revisorer jf. gældende revisor love. Aftalebrevet for review

af mellembalancen vil derfor være et supplement til de nuværende arbejdspapirer og revisor vil allerede inden aftalebrevets udarbejdelse dannet sig et overblik over selskabet som kunde i revisionsvirksomheden. Eksempelvis ville det samme gøre sig gældende i forbindelse med en revision af årsrapporten, hertil skal der også være underliggende arbejdspapirer og kundevurderinger for den enkelte kunde der gør at forholdet mellem revisor og kunde lever op til kravene herom jf. revisorlovgivningen og herunder gældende krav om kvalitet.

Som følge af denne afhandling er baseret på en praktisk gennemgang er der udarbejdet et aftalebrev omhandlende denne specifikke opgave – review af en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte. – Aftalebrevet fremgår af bilag 3 og tager udgangspunkt i den i revisionsstandardens beskrivelse af indholdet, samt bilag 1 til revisionsstandarden.

3.5. Revisors planlægning af reviewet

Som en del af revisors arbejde skal vedkommende i en hver henseende planlægge udførelsen af den enkelte revisoropgave, hvad enten der er tale om revision, budgettering, assistance mv. Dette skal ske i henhold til de kvalitetsmæssige krav der foreligger overfor en statsautoriseret henholdsvis registreret revisor.

De kvalitetsmæssige krav er i revisionsvirksomhederne generelt indarbejdet i diverse arbejdspapirer og denne afhandling vil da også tage udgangspunkt i disse. Jeg har valgt at tage udgangspunkt i den reviewmanual der er gældende for den revisionsvirksomhed, hvor jeg er ansat, og vil derudfra beskrive en revisors planlægning i forbindelse med review af en mellembalance. Reviewmanualen er opdelt i forskellige arbejdspapirer der som udgangspunkt bør følge en hver form for review, hvad enten der er tale om review af en årsrapport eller en mellembalance. Denne reviewmanual er udarbejdet på grundlag af det af FRR⁷ uarbejdede værktøj til review af årsregnskaber, der stemmer overens med både RS 910 og RS 220⁸.

Som tidligere beskrevet er det i forbindelse med udlodning af aconto udbytte, selskabets nuværende revisor der skal foretage review af mellembalancen. Reviewplanlægningen vil derfor tage udgangspunkt i de for den specifikke kunde vurderinger og viden omkring selskabet og dennes ledelse. Af bilag 4 fremgår det for opgaven anvendte reviewplanlægningsnotat som er opdelt i følgende overskrifter:

- A. Professionel risiko
- B. Generel risiko
- C. Konklusion – planlægning
- D. Øvrige forhold/vurderinger

Professionel risiko

Vurderingen af den professionelle risiko mellem kunde og revisor sker på baggrund af de normale kundevurderinger jf. kvalitetsstyringen i revisionsvirksomheden. Disse er allerede udarbejdet ved accept af kunden og er løbende vedligeholdt. I planlægningsnotatet for reviewet skal revisor blandt andet tage stilling til om der er formel og reel uafhængighed i relation til kunden. Her har jeg valgt at henvise til den løbende vurdering af kundeforholdet,

⁷ Foreningen af Registrerede Revisorer - FRR

⁸ RS 220 – Kvalitetsstyring af revisionsarbejde mv.

idet denne løbende vedligeholdes og der med er opdateret. Endvidere skal der foretages en vurdering af ledelsen, hvor man blandt andet skal vurdere troværdigheden, pålideligheden og integriteten. Idet dette er en kunde vi har udarbejdet og revideret regnskab for i en del år vurderes ledelsen at have en høj troværdighed. Modsat kunne der være tale om en ny kunde, hvor kendskabet er begrænset og dermed kan skabe en vis usikkerhed om ledelsens handlingsmåder. Her skal revisor være mere påpasselig og givetvis gå mere i dybden i arbejdet for at skabe sikkerhed omkring mellembalancens rigtighed.

Vurderingen af den professionelle risiko er desuden en vurdering af virksomhedens regnskabs/bogholderifunktion, afhængigheden af edb samt fejlmulighederne heri. Her vil det igen også være en stor fordel for revisor, hvis denne inden reviewopgaven havde et vist kendskab til kunden, idet arbejdsopgaverne alt andet lige vil være mindre omfattende.

Til sidst skal der fra revisors sidetages stilling til hvorvidt der kan opnås en acceptabel reviewrisiko. Hermed menes at der i forbindelse med opgavens udførelse ikke er en stor risiko for at reviewet og erklæringen herom bliver behæftet med en særlig risiko for fejl.

Generel risikoanalyse

I forbindelse med planlægningen af reviewopgaven skal der ligeledes laves en generel risikoanalyse af kunden, hvor revisor skal analysere og opdatere sin viden omkring virksomheden generelt. Hermed menes specielt en analyse af de forretningsgange der er i virksomheden, og om disse kan have belæg for, at reviewet ikke kan gennemføres, eller skal udvides med yderligere handlinger. Den generelle risikoanalyse skal igen bunde i revisors nuværende kendskab til virksomheden, hvorfor dette skal bruges til en opdatering af kendskabet til virksomheden og om der i perioden frem til aflæggelsen af mellembalancen har været forhold der har ændret på forretningsgangene, organisationen, metoder anvendt af virksomheden til produktion, distribution eller direkte ændringer i virksomhedens produktsortiment eller kundesammensætning. Eksempelvis kan en situation med et ændret produktsortiment ændre virksomhedens risikosammensætning væsentligt og dermed kræve et mere omfattende review af mellembalancen, idet der er forhold der udover tallene kan ændre synet på virksomhedens økonomiske stilling. Det samme gør sig eksempelvis gældende i virksomheder med omsætning af sæsonvarer, hvor en periode økonomisk kan være væsentlig bedre end resten af året. Vil selskabet udlodde udbytte på baggrund af den gode periode, skal man i reviewet tage hensyn til den efterkommende mindre økonomisk gode periode idet selskabets økonomiske stilling alt andet lige forringes som følge heraf.

Konklusion – planlægning

Konklusionen på planlægningen er en samlet risikovurdering, der skal give revisor en forståelse for, forhold der gør, at reviewet eller de handlinger der er forbundet hermed, bliver planlagt ud fra risikoscenariet i virksomheden. Revisor har brug for denne forståelse til at foretage de for opgaven relevante forespørgsler og analyser for dermed at skabe sikkerhed for reviewopgavens produkt, hvad enten der er tale om regnskaber eller mellembalancer.

I dette konkrete tilfælde er vurderingen, at der ud fra de opstillede punkter ikke er den store risiko i virksomheden. Dette er vurderet på grundlag af den ovenstående planlægning samt mit kendskab til virksomheden. Skulle det modsat være tilfældet, at der i virksomheden var betydelig risiko for eksempelvis fejl og mangler i mellembalancen, skal områder med store fejlriskici som eksempelvis ledelsens vurderinger af et stort varelager eller overforfaldne debitorer have revisors primære bevågenhed uden at det kommer på tale med

revisionshandling. Reviewet skal alene baseres på analyser, vurderinger samt forespørgsler og må ikke have karakter af en revision.

Øvrige forhold/vurderinger

Til sidst bør planlægningen indeholde en vurdering af selve lovgivningen på det område reviewopgaven omfatter. I dette tilfælde vil det være en gennemgang af de selskabsretlige regler for udlodning af aconto udbytte samt revisionsstandard RS 910. Ligeledes bør revisor danne sig et overblik over opgavens indhold, i dette tilfælde om mellembalancen skal udarbejdes efter særlig lovgivning eller efter virksomhedens normale regnskabspraksis. I det der ikke ligger særlige krav til mellembalancen, ud over at regnskabspraksis ikke må være ændret i mellembalanceperioden og at balancen skal udarbejdes efter årsregnskabslovens regler omkring indregning og måling.

Som en del af planlægningen skal revisor tage stilling til eventuelle arbejder i forbindelse med udarbejdelsen af regnskabet eller mellembalancen, der er foretaget med hjælp af en anden revisor eller af en ekspert. I forbindelse med denne konkrete opgave kunne det være balancen fra datterselskabet der kunne være udarbejdet af en anden revisor. Der er ikke direkte krav til at datterselskabets balance skal gennemgå review af hverken moder- eller datterselskabet revisor. Der skal dog foreligge en aktuel balance pr. mellembalancedatoen til brug for indregningen af datterselskabet i moderselskabets mellembalance. Revisor skal ved arbejde udført af andre end selskabet selv, fagligt vurdere hvilken risiko der ligger forbundet hermed.

3.6. Vurdering af væsentlighed

Som følge af pkt. 19 i Revisionsstandard RS 910 skal revisor i forbindelse med et review gøre sig de samme overvejelser omkring væsentlighed, som det ville være tilfælde i forbindelse med en revision. Som det eneste i reviewopgaven har vurderingen af væsentligheden samme krav som ved en revision, dette skyldes som det foreskriver i standarden at denne vurdering sker på baggrund af de oplysninger revisor erklærer sig om og ikke på baggrund af graden af sikkerhed denne erklæring giver. Selvom risiko for fejl er større ved et review end ved en revision, skal denne vurdering altså finde sted. Væsentlighedsvurderingen skal altså danne grundlag for selve arbejdsopgaverne i reviewet, eller med andre ord vil en væsentlig post stille større krav til gennemgangen end en post der ikke vurderes væsentlig.

Denne konkrete opgave tager udgangspunkt i mellembalancen pr. 30.06.20XX og ud fra denne samt tidligere regnskab og den generelle kundevurdering har jeg valgt at fastlægge væsentlighedsniveauet jf. det i bilag 5 udfyldte skema om vurdering af væsentlighed.

Udover at fastlægge væsentlighedsniveauet har jeg valgt at fastlægge risikoniveauet på de enkelte regnskabsområder⁹ for gennem en sammenholdelse af væsentlighed og risiko at fastlægge reviewomfanget for de enkelte områder.

Fastlæggelse af væsentlighed og risiko er sket gennem en vurdering af regnskabsområdernes betydning for virksomheden og dennes økonomiske stilling samt regnskabsområdernes størrelse i den samlede mellembalance. Enkelte regnskabsområder er behæftet med en vis

⁹ Regnskabsområderne og opstillingen heraf er sket på baggrund af opdelingen i Revisionsstandard RS 910 – bilag 2.

væsentlighed grundet størrelsen, men med en lav risiko grundet revisor forholdsvis simpelt kan sikre en overbevisning om regnskabsområdets rigtighed i mellembalancen både hvad angår indregning og måling eksempelvis gennem eksterne bekræftelser.

Reviewomfanget defineres som i nedenstående figur og tager udgangspunkt i væsentligheds-/risikovurderingen. Denne vurdering skal for revisor skabe overblik over hvilke områder reviewopgaven primært skal koncentreres om. Fastlæggelsen af reviewomfanget kunne gøres mere kompliceret og gennemgribende, men dette er vurderet ikke at være nødvendigt i reviewopgaven. Reviewomfanget kunne være til brug for på de enkelte områder at fastlægge stikprøvestørrelser og lignende "revisions" begreber, men dette er vurderet at være for omfangsrigt i en reviewopgave i forbindelse med udlodning af aconto udbytte. Reviewomfanget skal alene give revisor et overblik over hvilke regnskabsområder reviewopgaven skal koncentreres om.

Væsentlighed	Stor	Middel	Lille
Risiko			
Stor	Meget store krav	Store krav	Små krav
Middel	Store krav	Middel krav	Meget små krav
Lille	Store krav	Middel krav	Meget små krav/ingen

Figur: Review-omfang – væsentlighed contra risiko.

I dette review af mellembalancen for XX A/S vil fokus i arbejdsopgaven primært være rettet mod områderne med *meget store krav* eller *store krav*. Det vil være disse områder jeg som revisor vil koncentrere indsatsen om og skabe sikkerhed herom.

I forbindelse med review af mellembalancen vil revisors fokus primært være rettet mod opgørelsen af virksomhedens egenkapital, fordeling på egenkapitalreserverne samt virksomhedens likviditetsreserver. Igen er det vigtige i denne reviewopgave at skabe sikkerhed omkring virksomhedens økonomiske stilling, om der er likvide midler i virksomheden til denne udlodning. Modsætningsvis vil et review af en årsrapport for et interessentskab stille andre krav til revisors gennemgang idet sikkerhedsomfanget i reviewopgaven af en årsrapport er anderledes. I en sådan opgave vil det for revisor gælde om at skabe sig en sikkerhed omkring hele regnskabet rigtighed. Dette er på sin vis også opgaven i review af en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte, men her er målet for opgaven en anden, idet revisor her specielt skal skabe sikkerhed omkring selskabets økonomiske stilling og om der i selskabets likvide reserver er plads til udbetaling af det foreslåede aconto udbytte.

Afvejning af målet for reviewopgaven har alt andet lige en virkning på revisors planlægning og udførelse af selve reviewet. Således skal et review af en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte alene skabe sikkerhed omkring selskabets finansielle stilling på mellembalancedatoen, således at revisor kan erklære sig positivt herom. Denne målsætning vil alt andet lige give udslag i revisors vurdering af virksomheden, mellembalancen samt reviewomfanget. Omvendt ville en opgave omhandlende aflæggelsen af et skatteregnskab have et andet mål, idet revisor her primært vil fokusere på den skattemæssige rigtighed i regnskabet uden decideret at fokusere på selskabets likvide reserver. Denne betragtning vil for revisor betyde at reviewomfanget vil variere fra opgave til opgave. Således vil reviewet af

mellembalancen aflagt af XX A/S primært rette fokus på følgende områder og arbejdshandlinger:

- Sikre at selskabet ved udarbejdelse af mellembalancen har benyttet samme regnskabspraksis som ved aflæggelse af årsrapporten.
- Gennemgang af periodisering af driften - er alle driftsindtægter/-omkostninger for mellembalanceperioden medtaget og kan der skabes sikkerhed for indtjeningen heraf.
- Gennemgang af selskabets opgørelse af forpligtelser, herunder afsatte forpligtelser, specielt periodiseringen af selskabsskatten.
- Gennemgang af værdierne i selskabet - er disse indregnet korrekt, herunder specielt tilgodehavender.
- Grundet selskabet ejer kapitalandele i et datterselskab og disse indregnes efter indre værdis metode, skal der tillige udarbejdes et perioderegnskab herfor, der kan danne grundlag for måling af kapitalandelene. Dette perioderegnskab vil blive vurderet.
- Gennemgang af opgørelsen af egenkapitalen, herunder en samlet vurdering af aconto udbyttets størrelse contra selskabets egenkapitalreserve samt selskabets likviditetsreserve.

Ovenstående arbejdsopgaver skal udføres med baggrund i RS 910 og skal munde ud i at jeg som revisor for XX A/S kan afgiv en erklæring om at mellembalancen er udarbejdet efter gældende regler og udviser et retvisende billede af selskabets økonomiske stilling og at udbyttets størrelse ikke overstiger hvad der for selskabets økonomi er forsvarligt således at selskabets ledelse ikke kan ifalde ansvar.

3.7. Reviewplan

Revisor skal i forbindelse med et selskabs udlodning af aconto udbytte gennemgå en af selskabet udarbejdet mellembalance og erklærer sig herom. Review eller gennemgang af mellembalancen skal som sagt foregå efter retningslinierne i RS 910 og erklæringen herom skal vise bestyrelse og tredjemand at mellembalancen udviser et retvisende billede og afspejler selskabets økonomiske stilling, eller med andre ord om selskabet har midler til at gennemfører udlodningen af aconto udbyttet uden at selskabet lider økonomisk skade heraf.

Review af mellembalancen skal foregå som planlagt af revisor i planlægningsfasen og må i sin helhed ikke have kendetegn af at være en revision. Revisor skal som udgangspunkt kunne danne grundlag for sin erklæring gennem analyser, vurderinger og forespørgsler.

RS 910 behandler i pkt. 20 samt bilag 2 eksempler på handlinger der normalt foretages af revisor i forbindelse med et review. Som det fremgår heraf er dette ikke udtømmende og det er ikke hensigten at alle foreslåede handlinger skal anvendes ved alle reviewopgaver. Et review kan som tidligere nævnt være meget forskellig fra opgave til opgave. Denne afvejning af hvilke opgaver der skal til for at udføre reviewet skal ske ud fra planlægning af den enkelte opgave, herunder væsentlighedsvurderingen samt ud fra hvilket mål der er med reviewet.

I den konkrete opgave hvor jeg som revisor skal udføre review af mellembalancen for XX A/S i forbindelse med den af bestyrelsen foreslået udlodning af aconto udbytte, har planlægningsfasen endt ud i at specielt enkelte områder i balancen skal tilgå særlig fokus i det samlede review.

Som en del af reviewet bør revisor fastsætte en handlingsplan eller en reviewplan, for på den måde at komme gennem alle væsentlige områder i balancen. En reviewplan bør udarbejdes efter de vejledninger om reviewhandlinger indenfor de enkelte regnskabsområder der findes i RS910. Reviewplanen for review af mellembalancen for XX A/S fremgår af bilag 6 og er opdelt efter følgende:

Generelt

1. Reviewhandlinger før reviewets udførelse

Aktiver

2. Likvider og bogholderi mv.
3. Immaterielle anlægsaktiver
4. Materielle anlægsaktiver
5. Finansielle anlægsaktiver
6. Varebeholdninger
7. Tilgodehavender
8. Igangværende arbejder

Passiver

9. Egenkapital
10. Hensatte forpligtelser / Eventualforpligtelser
11. Langfristede gældsforpligtelser
12. Kortfristede gældsforpligtelser

Resultatopgørelse

13. Varesalg
14. Varekøb
15. Personaleomkostninger
16. Øvrige driftsomkostninger
17. Finansielle poster
18. Skatter

19. Afsluttende handlinger

20. Reviewrapport

Den valgte opdeling i reviewplanen følger regnskabets områdeopdeling og en slavisk gennemgang af denne skulle sikre at revisor udfører reviewet på hele regnskabet. Med andre ord vil reviewplanen virke som en kvalitetsmæssig checkliste for revisor således at alle områder bliver gennemgået efter gældende standard og ingen områder forglemmes. I denne henseende er det samtidig vigtigt at påpege, at reviewhandlingerne stadig skal foregå på baggrund af væsentlighedsvurderingen, således at de områder der stiller større krav til reviewomfanget, bliver udsat for en dybere gennemgang.

Som en del af reviewplanen fremgår de for de enkelte områder gældende regnskabsmål også kendt som revisionsmål. Dette mål, og skal ikke tolkes som, at disse mål skal opfyldes i samme grad som ved en revision, men der skal fra revisors side dannes en moderat grad af sikkerhed for at målene for de enkelte regnskabsområder er opfyldt. Følgende regnskabsmål er i reviewplanen derfor mere en vejledning til målet for det enkelte regnskabsområde:

Tilstedeværelse (T)

Revisor skal undersøge, hvorvidt den bogførte transaktion er til stede eller er forekommet. Det vil sige om der er reelle handlinger bag den bogførte transaktion.

Ejendomsret (E)

Revisor skal undersøge, hvorvidt der foreligger et krav/ret til den bogførte transaktion.

Værdiansættelse (V)

Revisor skal undersøge værdiansættelsen af aktiver og passiver.

Fuldstændighed (F)

Revisor skal undersøge, hvorvidt alle gyldige transaktioner er medtaget.

Periodisering (P)

Revisor skal undersøge, hvorvidt transaktionerne er medtaget i den korrekte periode.

Præsentation (O)

Revisor skal undersøge hvorvidt transaktionerne er præsenteret korrekt og fyldestgørende.

Reviewplanen og de tilhørende reviewhandlinger vil i det efterfølgende blive gennemgået ud fra den konkrete opgave vedrørende review af mellembalancen for XX A/S i forbindelse med udlodning af aconto udbytte.

3.8. Review af mellembalancen

1. Reviewhandlinger før reviewets udførelse

Revisor skal sikre sig en ordentlig og begrundet planlægning af reviewet. Denne er foretaget jf. afsnit omkring reviewplanlægning og vurdering af væsentlighed – planlægningen fremgår af bilag 4 og 5.

Revisor skal sikre sig at reviewet udarbejdes som et led i en aftale med kunden. Denne aftale skal være udarbejdet af revisor og underskrevet af kunden. Aftalebrevet er udarbejdet jf. afsnit herom – aftalebrevet fremgår af bilag 3.

2. Likvider og bogholderi mv.

Af selskabets mellembalance fremgår, at der i selskabet er likvide beholdninger for i alt kr. 632.730. Udover denne beholdning har selskabet etableret en kassekredit med et samlet trækningsgrundlag på kr. 500.000. Det må derfor siges at selskabet er yderst likvid set i forhold til den samlede balance.

Den af selskabet modtaget bankafstemning til eksterne kontoudtog er gennemgået og vurderet at stemme overens med beløbet i mellembalancen. Efter forespørgsel til selskabets bankforbindelse er det bekræftet at banken som sikkerhedsstillelse for kassekrediten har pant i virksomhedens driftsmidler. Denne sikkerhedsstillelse er ikke ændret siden sidste aflagte årsrapport. Som en del af reviewet af de likvide midler har jeg valgt at gennemgå kontoudtog for bankkontoen fra mellembalancedatoen frem til dato for på den måde at skabe

overbevisning om at de likvide midler stadig er til rådighed og ikke efter aflæggelsen af mellembalancen er brugt.

I forbindelse med gennemgange af de likvide midler, herunder virksomhedens kassekredit, kan det være en oplagt mulighed at overveje en kontrol af forretningsgangen omkring de daglige registreringer. Denne kontrol skal skabe sikkerhed for at udarbejdelsen af mellembalancen og dermed også de daglige registreringer er tilstrækkelige og sker med effektivitet og sikkerhed. Som revisor for selskabet gennem flere år har jeg valgt ikke at gennemføre denne kontrol, idet det er min erfaring gennem årene at selskabets forretningsgange, herunder brug af registreringssystemer mv. sker med den nødvendige effektivitet og sikkerhed. Alt materiale der kommer fra kunden er omhyggeligt afstemt og kontrolleret af kunden selv. Modsat kunne det eksempelvis i et forholdsvis nyt bogholderi være på sin plads med en kontrol af virksomhedens forretningsgange mv., idet revisor på den måde kan skabe sikkerhed om, at alle registreringer i virksomheden er medtaget og indregnet tilstrækkeligt og med den fornødne omhu. Det er vigtigt at påpege at kontrollen af virksomhedens forretningsgange ikke skal foretages hvis dette ikke vurderes at være nødvendigt, idet en kontrol heraf ikke er påkrævet jf. RS910. Kendskabet til forretningsgangene og registreringssystemerne skal revisor opnå gennem planlægningsfasen og kontrollen heraf vil kun være aktuel, hvis det af revisor vurderes at være en nødvendighed for afgivelsen af en positiv reviewerklæring.

3. Immaterielle anlægsaktiver

Immaterielle anlægsaktiver er i de fleste tilfælde goodwill eller rettigheder, patenter mv. der er erhvervet af virksomheden. Der er i XX A/S ikke immaterielle anlægsaktiver. Skulle det være tilfældet i forbindelse med et andet review, skal revisor gennemgå eventuelle til-/afgang i mellembalanceperioden, analysere afskrivningsprincipperne herpå samt vurdere den indregnede værdi i mellembalancen. Det er vigtigt i denne henseende, at der ikke eksempelvis er indregnet aktiver der skulle være indregnet som en omkostning. Eksempelvis kunne det være udviklingsomkostninger der er blevet indregnet som et aktiv, men i stedet skulle være indregnet som en omkostning i resultatopgørelsen og dermed har forbedret resultatopgørelsen for perioden. Det er derfor vigtigt, at revisor danner et overblik over disse aktiver samt indregningen heraf.

4. Materielle anlægsaktiver

Materielle anlægsaktiver er aktiver med fysisk substans i virksomheden. Hermed menes eksempelvis driftsmateriel, bygninger, inventar mv. Som reviewhandling på dette område skal revisor gennemgå til-/afgange, afskrivningspraksis på området samt sikre at værdiansættelsen er korrekt. XX A/S har som tillæg til mellembalancen ajourført anlægskartoteket og foretaget afskrivninger i henhold til den af selskabet anvendte regnskabspraksis. Driftsmidler afskrives over en periode på 5-10 år efter vurdering af det enkelte aktivs forventede levetid. Der er i mellembalanceperioden købt nye driftsmidler og disse er efter forespørgsel hos ledelsen indregnet til kostpris med fradrag af afskrivninger. Udover vurderingen af det nye aktivs afskrivningsperiode er der ikke foretaget yderligere ud over vurdering af det afstemte anlægskartotek.

5. Finansielle anlægsaktiver

Finansielle anlægsaktiver er i XX A/S henholdsvis kapitalandele i datterselskaber og depositum i lejemålet. Reviewhandlingerne på dette område vil som ved de ovenstående aktiver koncentrere sig om vurdering af anvendt regnskabspraksis samt værdiansættelsen heraf. Til vurdering af posten "kapitalandele i datterselskaber" skal revisor sikre sig, hvilken indregningsmetode der er anvendt. Kapitalandele i datterselskaber kan for klasse B virksomheder indregnes henholdsvis efter kostprismetoden eller efter indre værdis metode, mens der for klasse C og D virksomheder kun kan anvendes indre værdis metode. Ved anvendelse af kostprismetoden vil værdien alt andet lige være den samme fra år til år med mindre der skal ske en nedskrivning til genindvindingsværdi. XX A/S har valgt at anvende indre værdis metode som indregningsmetode for kapitalandele og måler et moderselskab kapitalandel til indre værdi, afspejles resultatandele i datterselskabet direkte i resultatopgørelsen, ligesom modtaget udbytte fra datterselskaber bliver indregnet direkte i resultatopgørelsen. Det indregnede resultat vil samtidig kræve en regnskabsmæssig regulering af værdien af kapitalandelene og denne regulering bindes på en særlig reserve på egenkapitalen kaldet reserve for nettoopskrivning efter indre værdis metode. Denne reserve kan som tidligere nævnt ikke benyttes til udlodning af aconto udbytte.

For at kunne foretage den korrekte indregning af datterselskabet er det nødvendigt, at der for datterselskabet udarbejdes en mellembalance for mellembalanceperioden for moderselskabet, der kan danne grundlag for måling af kapitalandelene. Der er ingen krav om at denne skal have gennemgået et review. Som revisor for moderselskabet vil mellembalancen for datterselskabet kunne have afgørende betydning for resultater mv. hvorfor jeg som revisor vil skabe et overblik over denne og gennemgå balancen med henblik på at skabe en sikkerhed for at den indregnede værdi stemmer overens med det for datterselskabet bogførte. Dette forhold er især væsentligt når dattervirksomheder realiserer underskud der medfører reduktion af virksomhedens frie egenkapitalreserver. Modsat vil et overskud i datterselskabet blive bundet på ovennævnte bindingsreserve således at disse ikke kan danne grundlag for udlodningen af aconto udbytte.

XX A/S har vedlagt en mellembalance for deres datterselskab og denne danner grundlag for værdireguleringen i mellembalancen. Ligeledes skal det nævnes at der fra datterselskabet er modtaget udbytte fra sidste årsrapport i mellembalanceperioden. Udbyttet er indregnet direkte i resultatopgørelsen sammen med det for datterselskabet realiseret overskud i perioden. Perioderesultatet er ligeledes reguleret i kapitalandelene samt henlagt på reservebindingen.

Det er derudover vurderet gennem samtale med ledelsen at værdien af kapitalandelene ikke er behæftet med realisationsproblemer, hvorfor værdiansættelsen i mellembalancen vurderes at være korrekt.

Depositum for lejemålet er ikke gennemgået yderligere og stemmer overens med lejekontrakten for virksomhedens lejemål. Ud fra lejemålsperioden er værdiansættelsen heraf vurderet værende korrekt.

6. Varebeholdninger

Varebeholdningerne er i XX A/S forholdsvis konstante idet der ikke primært bliver produceret til lager men produceret efter ordre. Lageret på mellembalancedatoen er optalt og lagerlisterne er afstemt til balancen. Lageret er opgjort efter selskabets normale regnskabspraksis og måles

derfor til kostpris med nedskrivning for ukurans. Der er primært tale om råvarer til produktionen og der er heri ikke vurderet at være væsentlige fejlmuligheder omkring værdiansættelsen selv om lageret ikke er indarbejdet i virksomhedens registreringsystem, men alene bliver optalt manuelt. Prisfastsættelsen er efter forespørgsel hos bogholderifunktionen opgjort til kostpris efter senest modtaget faktura og det vurderes at denne regnskabspost er korrekt værdiansat i mellembalancen.

Varebeholdninger er ellers et område der normal skal have revisors store fokus, idet området nemt kan opskrives og dermed give en forkert resultatopgørelse. Det er derfor vigtigt at analysere denne post ved at se på lagervurderingsmetoderne i virksomheden. Hvad bliver indregnet, hvornår og til hvilken pris. Det er for revisor blandt andet reviewhandling som analyse af lageromsætningshastigheder, gennemgang af virksomhedens identifikationsmetoder for ukurante varer, sammenligninger af lagerkategorier i forhold til tidligere osv. Reviewhandlingerne på området skal primært foretages ved at spørge til opgørelsen af lageret og på den måde skabe sikkerhed om målingen heraf. Yderligere kunne revisor stille krav om deltagelse i den fysiske optælling og vurdering af lageret.

7. Tilgodehavender

Tilgodehavender er et af de områder, der efter væsentlighedsvurderingen stiller meget store krav til reviewomfanget. Idet tilgodehavendet i virksomheden udgør omkring 1/3 af virksomhedens samlede aktiver og det normalt er et område med store usikkerhedsmomenter er væsentlighed og risiko da også stor. Debitormassen pr. 30.06.XX udgør kr. 841.143 mod at den i sidste årsrapport udgjorde kr. 228.522. Denne fremgang skyldes efter forespørgsel hos ledelsen, at et par store udførte arbejder i mellembalanceperioden først er opgjort og faktureret sidst i perioden og derfor ikke er indgået som betalt endnu.

Debitorlisten der er udarbejdet gennem virksomhedens registreringsystem er afstemt til mellembalancen og der er ifølge selskabets bogholderi foretaget en vurdering af eventuelle tab på debitorer. Den aldersopdelte debitorliste er gennemgået som en reviewhandling og rigtig nok er der 2 debitorer der alene udgør ca. 600.000 af den samlede debitor masse. Gennem en forespørgsel til bogholderiet har begge debitorer foretaget indbetaling i perioden fra mellembalancedatoen og frem til datoen for reviewets gennemførelse, hvorfor stigningen i debitor massen er uden risiko. Skulle eksempelvis en af indbetalingerne ikke være fundet sted vil det for revisor i denne situation være nødvendigt at spørge ledelsen omkring hvordan de håndterer denne manglende betaling og hvordan de nedskriver for eventuelle tab herpå. Revisor skal ud fra en faglig vurdering se på om denne debitor er medtaget til den rigtige værdi baseret på ledelsens vurdering eller om der skulle medtages mere som tab på debitorer.

Et andet eksempel på en reviewhandling i forbindelse med revisors gennemgang af tilgodehavender ville være at forespørge til om der i perioden efter mellembalancedatoen er udskrevet store eller større mængder af kreditnotaer på indtægter der er medtaget i mellembalancen. Revisor skal gennem forespørgsler og faglig vurdering se på om der i mellembalancen er foretaget reservation eller dækning for dette, således at resultatet ikke er baseret på en forkert indtjening.

8. Igangværende arbejder

XX A/S har i mellembalancen valgt at opgøre virksomhedens igangværende arbejder som følge af den af selskabet valgte regnskabspraksis. Som regnskabspraksis er det valgt at indregne igangværende arbejder til produktionspris. Hermed menes at virksomheden på mellembalancedatoen opgør igangværende arbejder/produktioner ud fra arbejdets færdiggørelsesgrad. De indtægter der ud fra denne vurdering ligger i det pågældende arbejde, indregnes derfor i mellembalancen, i samme grad som udgifterne herfor indregnes som forbrugt. Alternativt skulle arbejdet først medtages på faktureringstidspunktet, men der foreligger ikke en direkte regulering herfor. Den valgte regnskabspraksis for området skal dog anvendes for samtlige igangværende arbejder og fastholdes år efter år.

XX A/S har som tillæg til denne balancepost udarbejdet en liste med vurderingen af færdiggørelsesgraden på de igangværende projekter og sammenholdt denne med projekternes indtægtsmuligheder. Denne opgørelse samt en forespørgsel herom til ledelsen ville være revisors arbejdshandling på dette område. Samtidig skal det gennem en vurdering fastslås om projekterne er indregnet korrekt og om indtjeningen heraf kan realiseres. Vurderingen skal foregå ud fra forespørgsel til ledelsen og en faglig vurdering.

Områdekonklusion aktiver

Som en del af reviewplanen vil der efter hvert enkelt område skulle udarbejdes en konklusion der fastlægger om der for området skal medtages forbehold eller supplerende oplysninger i den samlede reviewerklæring. I reviewet af XX A/S skal der for området aktiver ikke tages forbehold eller gives supplerende oplysning.

9. Egenkapital

Opgørelsen af egenkapitalen og opgørelsen af selskabets frie og bundne midler er ved udarbejdelsen af en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte et område der kræver fokus fra revisor ved reviewets udførelse. Egenkapitalen er i mellembalancen for XX A/S opgjort således at der af opgørelsen fremgår aktiekapitalen, overkurs ved emission, reserve for nettoopskrivning efter indre værdis metode samt saldo for overførte resultater. Som tidligere nævnt er der begrænsninger i hvad der kan udloddes som udbytte i selskabet og revisor skal gennem en vurdering af egenkapitalbevægelserne samt gennem en forespørgsel til selskabets ledelse omkring opgørelsen af frie reserver samt bundne reserver vurdere om egenkapitalen er opgjort efter reglerne i årsregnskabsloven.

For XX A/S er egenkapitalen opgjort af selskabet selv. Opdelingen er foretaget efter gældende regler herom og af denne fremgår hvilke midler, der kan udloddes. Ligeledes er det foreslåede udbytte indregnet i resultatfordelingen, således at der i egenkapitalopgørelsen vises, at der er plads hertil i mellembalancen. Af egenkapitalopgørelsen kan det yderligere konkluderes, at der reelt er plads til yderligere udlodning idet selskabets overførte resultat, som den eneste post der kan udloddes, udgør en væsentlig del af den samlede egenkapital, hvorfor selskabets kapitalreserve vurderes at være intakt efter udlodningen af aconto udbyttet.

10. Hensatte forpligtelser / Eventualforpligtelser

Hensatte forpligtelser i mellembalancen for XX A/S udgør udskudt skat som selskabet ifølge regnskabspraksis indregner med 28% af forskellen mellem de driftsmæssigt og skattemæssigt

foretagne afskrivninger på anlægsaktiver, samt hensættelser til imødegåelse af tab på debitorer. Selskabet har bedt om hjælp til udarbejdelsen af denne forpligtelse og jeg har som revisor foretaget denne beregning og indregnet denne i mellembalancen.

Her ud over har jeg gennem en forespørgsel til ledelsen omkring eventuelle andre forpligtelser, som eksempelvis garantiforpligtelser, forpligtelser ved eventuelle tab ved retssager eller lignende opnået vished om at alle eventualforpligtelser fremgår af mellembalancen enten via indregning eller anden oplysning herom.

11. Langfristede gældsforpligtelser

I mellembalancen for XX A/S er der ikke optaget langfristet gæld, hvorfor dette område ikke er relevant i forbindelse med det konkrete review. Skulle virksomheden have langfristet gæld er det for revisor nødvendigt at foretage en gennemgang af, om disse er medtaget korrekt i mellembalancen og vurdere sikkerhedsstillelserne på lånene og om disse kan have indflydelse på den samlede vurdering af mellembalancen. Endvidere er det vigtigt gennemgå virksomhedens klassificering af gælden i virksomheden, således at denne er opgjort i henholdsvis lang- og kortfristet gæld. Denne opdeling er vigtig for at kunne gennemskue hvornår gælden forfalder og dermed vil påvirke likviditeten i virksomheden.

12. Kortfristede gældsforpligtelser

Mellembalancen for XX A/S udviser en væsentlig stigning i de kortfristede gældsforpligtelser i forhold til sidste statusdag. Denne stigning skyldes umiddelbart det større salg i mellembalanceperioden, der udløser en væsentlig højere skat såvel som merværdiafgift. Derudover er det foreslåede aconto udbytte indregnet som en gældspost i balancen som følge af at selskabet som anvendt regnskabspraksis har valgt at indregne forslag til udbytte efter reglerne i årsregnskabsloven § 48.

Revisors arbejdshandlinger skal i forbindelse med review af den kortfristede gæld blandt andet bestå af sammenholdelse af en kreditoropgørelse med den i regnskabet opførte gæld. XX A/S har i deres bogholderi integreret kreditorsystem og denne liste er afstemt med den i mellembalancen præsenterede post. Listen er bekræftet gennemgået af bogholderiet i forhold til eksterne kontoudtog. Jeg har gennemgået kreditorlisterne og sammenholdt disse med opgørelsen sidste år og der er ikke fundet ting der taler for en yderligere gennemgang heraf.

Selskabsskatten er ifølge henvendelse fra XX A/S beregnet af mig og denne er opgjort efter gældende praksis og indregnet som en gældsforpligtelse i mellembalancen. A-skat, feriepenge og merværdiafgift er opgjort på baggrund af virksomhedens bogføring og afstemt af virksomheden selv. På forespørgsel om betaling heraf, bekræfter selskabets ledelse, at disse forpligtelser foruden selskabsskatten er betalt efter mellembalancedatoen.

Der er som følge af en forespørgsel til ledelsen og en faglig vurdering ikke fundet væsentlige poster der ikke er medtaget i opgørelsen af kortfristede gældsforpligtelser i mellembalancen.

Områdekonklusion passiver

Som tidligere nævnt vil der efter hvert enkelt område skulle udarbejdes en konklusion, der fastlægger, om der for området skal medtages forbehold eller supplerende oplysninger i den

samlede reviewerklæring. I reviewet af XX A/S skal der for området passiver ikke tages forbehold eller gives supplerende oplysning.

13-18. Driften

Opgørelse af driften eller resultatopgørelsen er igen et af de punkter der ud fra væsentlighedsvurderingen kræver et større reviewomfang. Reviewhandlingerne hertil er ifølge reviewplanen opdelt i 6 områder. Reviewhandlingerne omkring varesalg og varekøb skal ske ud fra en vurdering af om alle væsentlige beløb er medtaget i den rigtige periode. Dette kan eksempelvis ske ved at gennemgå fakturaer ind og ud af virksomheden omkring mellembalancedatoen. Jeg har for XX A/S gennemgået 14 dages væsentlige varekøbsbilag og fakturaer før og efter mellembalancedatoen og af disse er det vurderet at periodiseringen er sket korrekt. Jeg har endvidere foretaget en beregning af virksomhedens dækningsbidrag og sammenholdt dette med tidligere for at se om der i mellembalanceperioden har været væsentlige udsving heri. Dette er ikke tilfældet i den konkrete mellembalance for XX A/S, men skulle dette have været tilfældet, skulle revisor forespørge ledelsen omkring de væsentlige udsving heri.

Personaleomkostningerne er gennemgået med særlig henblik på om der i virksomheden er foretaget korrekt periodisering og om alle væsentlige forpligtelser er medtaget. Ved gennemgang af lønningerne er det vurderet, at alle forhold er medtaget og der for funktionærerne er beregnet skyldige feriepenge, der er afsat i balancen som skyldige feriepenge. Virksomheden benytter et eksternt lønbureau og lønningerne er af virksomheden afstemt hertil.

De eksterne omkostninger og indregningen heraf er konto for konto vurderet i forhold til tidligere perioder. Enkelte konti er gennemgået med selskabets bogholderi. Periodiseringen af væsentlige omkostninger er foretaget og alle væsentlige omkostninger er vurderet medtaget. Omkostningerne er sammenholdt med omkostningerne for sidste år og sammenholdt med at mellembalancen dækker en periode på 6 måneder.

De finansielle poster herunder indtægt fra kapitalinteresser er vurderet at være korrekt opgjort ud fra den tidligere vurdering af henholdsvis balancen for datterselskabet og virksomhedens gældsforpligtelser. Der er fra datterselskabet i perioden modtaget 60.000 i udbytte og denne er medregnet sammen med værdireguleringen i datterselskabet som indtægt fra kapitalinteresser.

Beregningerne af skatten af periodens resultat og eventualskatten er i samråd med ledelsen i XX A/S foretaget af mig som revisor. Ved beregning heraf er den aktuelle selskabsskat benyttet og alle skattemæssige reguleringer er foretaget ud fra en vurdering af mellembalancens poster. Den beregnede skat henholdsvis den beregnede eventualskat er afsat som skyldige henholdsvis hensatte forpligtelser i mellembalancen.

For resultatopgørelsen er de primære arbejdshandlinger for revisor, at foretage analyser og vurderinger af tallene contra tidligere realiserede resultater. Væsentlige afvigelser bør drøftes med ledelsen. Ligeledes er det for revisor vigtigt, at danne sig overblik over om der i mellembalancen er foretaget korrekt periodisering således, at periodens resultat er opgjort bedst muligt.

Områdekonklusion resultatopgørelsen

Reviewet af resultatopgørelsen giver ikke anledning til at tage forbehold eller give supplerende oplysninger i den senere erklæring. Resultatopgørelsen er udarbejdet efter reglerne herom og der er ikke fundet anledning til at foretage rettelser til det af selskabets bogholderi udarbejdet materiale.

19. Afsluttende handlinger

Som en del af det samlede review skal revisor vurdere, om der skal foretages yderligere handlinger for, at kunne afgive erklæring på mellembalancen. Revisor bør efter gennemgangen af mellembalancen forespørge ledelsen, om der efter mellembalancedatoen er foregået begivenheder der har indflydelse på mellembalancen og vurderingen heraf. Ligeledes bør revisor om nødvendigt forespørge ledelsen om der til mellembalancens rigtighed fra deres synspunkt kan stilles spørgsmålstejn.

20. Reviewrapporten

Som en afslutning på reviewet bør revisor i sine arbejdspapirer udarbejde en reviewrapport der opsummere selve reviewet og som danner grundlag for den efterfølgende afgivelse af erklæring. Af reviewrapporten bør fremgå en kort beskrivelse af selve arbejdsopgaven, planlægningen, reviewets udførelse samt en samlet konklusion herpå. Reviewrapporten skal indeholde en vurdering af om der for reviewopgaven kan afgives en erklæring uden forbehold og/eller uden supplerende oplysninger. Ligeledes bør det fremgå, om der i forbindelse med reviewets udførelse er fremkommet punkter, der vil være hensigtsmæssigt at påtale overfor ledelsen eventuelt gennem et ledelsesbrev. Reviewrapporten for reviewet af mellembalancen for XX A/S fremgår af bilag 7 og er udarbejdet på grundlag af reviewplanen og de områdekonklusioner der for aktiver, passiver og resultatopgørelsen er udarbejdet.

3.9. Reviewerklæring

Revisor skal som afslutning af arbejdet med review af mellembalancen afgive en erklæring om reviewets udførelse. Reviewerklæringen skal som resten af reviewet udarbejdes efter RS910, hvor punkterne 23-28 gennemgår indholdet af en sådan erklæring. Som grundlag for erklæringsafgivelsen skal revisor gennemgå og vurdere de områdekonklusioner samt reviewrapporten der er udarbejdet på grundlag af de tilvejebragte beviser i forbindelse med reviewets udarbejdelse. Er der i forbindelse med reviewarbejdet fremkommet punkter der for revisor indikere at mellembalancen ikke giver et retvisende billede efter de angivne begrebsrammer herom, skal dette fremgå af erklæringen.

Indholdet af reviewerklæringen skal blandt andet beskrive reviewopgavens omfang, for på den måde at gøre regnskabslæser opmærksom på, hvad det udførte arbejde indeholder. Det er i den sammenhæng vigtigt at påpege at der ikke er udført revision og at der derfor ikke kan afgives en erklæring herom. Reviewerklæringen udtrykker som tidligere nævnt en moderat grad af sikkerhed, mens revisionserklæringen udtrykker en høj grad af sikkerhed og det er netop denne afvejning af sikkerheden revisor udtrykkeligt skal gøre regnskabslæser bekendt med.

Gennemgangen af reviewudførelsen der primært skal baseres på forespørgsler, vurderinger og analyser viser ligeledes, at arbejdshandlingerne i forbindelse med review målt i forhold til arbejdsopgaverne for revision, slet ikke giver revisor mulighed for, at afgive en erklæring med mere end moderat grad af sikkerhed. Omvendt er hele planlægningen og udførelsen også udarbejdet ud fra at der ikke skal skabes større sikkerhed end moderat grad af sikkerhed, hvorfor der i hele arbejdsprocessen ikke lægges vægt på dybden i arbejdet, men mere en overordnet gennemgang af om indregnings- og målingsforholdene lever op til reglerne i årsregnskabsloven. Reviewet ligger eksempelvis ikke op til at konstatere om der er sket besvigelser i virksomheden, ligesom registreringssystemerne heller ikke vil blive gennemgået med henblik på at konstatere fejlmuligheder og sidst men ikke mindst er stikprøvekontroller og bilagskontroller ikke direkte arbejdshandlinger i reviewet modsat revisionshandlingerne. Alt dette skaber usikkerhedsmomenter i revisors arbejde og det er derfor ikke muligt, at afgive en erklæring der er baseret på mere end moderat grad af sikkerhed.

Reviewerklæringen skal ud fra punkt 26 i RS910 indeholde følgende og normalt i nævnte rækkefølge:

- A. Overskrift
- B. Adressat
- C. Indledningsafsnit omhandlende omtale af reviewopgaven og en fordeling af ansvar mellem virksomhedens ledelse og revisor.
- D. Beskrivende afsnit der beskriver indholdet af reviewet mv.
- E. Selve erklæringen med afgivelse af moderat grad af sikkerhed.
- F. Revisors adresse
- G. Dato for erklæring
- H. Revisors underskrift

Formålet med reviewerklæringen er at revisor overfor regnskabslæser, skal fastslå at han ikke er blevet opmærksom på forhold, der afkræfter at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme. I den konkrete opgave omhandlende review af en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte, vil regnskabslæser være selskabets bestyrelse, idet de skal bruge dette review til at få bekræftet at mellembalancen der danner grundlag for selve udlodningen ikke er behæftet med væsentlige fejl og mangler. Reviewerklæringen kan dog efterfølgende forlanges gennemset af andre end bestyrelsen, hvis der eksempelvis blandt aktionærerne stilles tvivl om udlodningens rigtighed.

Bliver revisor i forbindelse med reviewets udførelse derimod opmærksom på forhold der påvirker det retvisende billede, skal revisor i erklæringen give oplysning om den beløbsmæssige indvirkning på regnskabet og herudfra enten tage forbehold eller afgive en erklæring om, at regnskabet ikke er retvisende alt afhængig af forholdets virkning på regnskabets forståelse. Vurderingen om forholdets indvirkning på regnskabsforståelsen skal ske ud fra en væsentlighedsvurdering. Er det konkrete forhold eller virkningen heraf direkte skyld i at regnskabet er vildledende eller væsentligt mangelfuldt, skal revisor altså ikke blot afgive et forbehold men direkte forkaste sikkerheden i reviewet og dermed afgive en erklæring om, at regnskabet ikke er retvisende og at der ikke kan afgives erklæring med moderat grad af sikkerhed. Ligeledes skal revisor, hvis der er forhold i reviewudførelsen, der har begrænset revisors arbejdsområder. Eksempelvis vil manglende svar på forespørgsler beskrive disse i

erklæringen og derudfra enten tage forbehold eller afgive en erklæring uden afgivelse af sikkerhed.

Revisor skal ligeledes i erklæringen gøre regnskabslæser opmærksom på forhold, der kan forvrænge forståelsen af regnskabet uden, at dette gør, at regnskabet ikke er retvisende. Revisor skal give nødvendige supplerende oplysninger med tilhørende henvisning til poster i mellembalancen. Disse supplerende oplysninger må dog ikke påvirke revisors samlede konklusion på reviewet hvorfor disse skal placeres efter konklusionen i erklæringen. Eksempelvis skal revisor ved en konstateret usikkerhed omkring en regnskabspost, henlede regnskabslæserens opmærksomhed herpå gennem en supplerende oplysning. Var revisor derimod uenig i vurderingen af regnskabsposten skulle der derimod tages forbehold.

Revisor skal ved 2 årsager afgive supplerende oplysninger i reviewerklæringen. Som ovenfor nævnt ved usikkerheder i regnskabet, men derudover skal revisor ligeledes afgive supplerende oplysning, hvis der i forbindelse med reviewets udførelse opstår forhold, der efter revisors vurdering giver begrundet formodning om, at ledelsen i selskabet kan ifalde ansvar.

Reviewerklæringen til mellembalancen for XX A/S i forbindelse med udlodning af aconto udbytte er udarbejdet som en erklæring uden forbehold eller supplerende oplysninger og denne fremgår af bilag 8. Skulle jeg have konstateret forhold der på grundlag af det fremlagte materiale gjorde, at jeg ikke var i stand til at afgive en erklæring om, at mellembalancen afspejler selskabets økonomiske stilling, ville jeg have anmodet om yderligere materiale. Havde selskabet efterkommet dette ønske og kan der på baggrund af de nye materialer afgives en positiv erklæring uden forbehold ville dette være at foretrække. En række forbehold og supplerende oplysninger vil nemlig ikke give mening i en erklæring om review på en mellembalance i forbindelse med udlodning af aconto udbytte, idet bestyrelsen ikke kan foretage udlodning på baggrund heraf. Det skal dog i denne forbindelse nævnes at revisor ikke alene erklærer sig om at den fornødne kapital er til stede i selskabet. Det er derimod hele mellembalancen der skal afgives erklæring om.

Skulle der i forbindelse med reviewet fremkomme forhold der bevirker at det er hensigtsmæssigt at revidere mellembalancen, eksempelvis ved indikationer på mangelfuld bogføring eller besvigelser kan bestyrelsen som tidligere nævnt træffe beslutning om at få udført en revision af mellembalancen. I det tilfælde skal revisor erklære sig på baggrund af revisionen og dermed ikke afgive erklæring om reviewet. Denne beslutning træffes alene af bestyrelsen og vil i sådanne tilfælde være nødvendigt for at opnå tilstrækkelig sikkerhed for udlodningsbeslutningens forsvarlighed.

4. Konklusion på praktisk gennemgang, analyse og diskussionen af anvendelsen af RS910 i forbindelse med review af mellembalance ved udlodning af aconto udbytte

Fra 1. juli 2004 blev det muligt at udlodde aconto udbytte i aktieselskaber og anpartsselskaber. Der er i aktie-/anpartsselskabsloven angivet hvilke reguleringer selskaberne skal indrette sig efter i forbindelse med udlodning af aconto udbytte. Den nye mulighed for udlodning fra selskaberne betød samtidig at der for selskabernes revisorer opstod nye arbejdsopgaver.

Arbejdsopgaven for revisor bestod i, at der for, at kunne udlodde udbytte skulle uarbejdes en mellembalance eller et perioderegnskab, der efter gældende regler skulle gennemgå et review af selskabets revisor. Mellembalancen og revisors erklæring om reviewet skulle hermed danne grundlag for bestyrelsens beslutning om udlodning af aconto udbyttet.

For at kunne gennemgå den praktiske analyse og diskussion af anvendelsen af RS 910 til review af mellembalancen i forbindelse med udlodning af aconto udbytte, valgte jeg at gennemgå de selskabsretlige regler omkring selve det at udlodde aconto udbytte.

Generalforsamlingen bemyndiger bestyrelsen til at træffe beslutning om ekstraordinært udbytte. Bemyndigelsen optages i selskabets vedtægter og tidsrum og eventuelle begrænsninger skal fremgå heraf. Herefter beslutter bestyrelsen hvornår selskabet kan udlodde aconto udbytte og udarbejder en mellembalance til belysning af selskabets økonomiske stilling. Mellembalancen skal som sagt gennemgå et review af selskabets revisor og revisoren skal afgive en reviewerklæring på mellembalancen. Bestyrelsen erklærer herefter, at udbyttet ikke overstiger, hvad der er forsvarligt under hensyn til selskabets økonomiske stilling og bestyrelsens beslutning optages i bestyrelsens protokol. Mellembalance og erklæringer vedlægges som bilag.

Mellembalancen

Der skal af virksomheden udarbejdes en mellembalance, der viser, at der er tilstrækkelige midler til rådighed for at uddele udbytte. Ifølge lovbemærkningerne skal mellembalancen udarbejdes efter principperne i årsregnskabsloven. Hermed menes at årsregnskabslovens grundlæggende forudsætninger og relevante regler om indregning og måling af aktiver og forpligtelser skal iagttages. Metoder og principper skal i øvrigt svare til virksomhedens sædvanlige regnskabspraksis.

Der er ikke specifikke krav om opstilling, ledelseserklæring eller noter. Der stilles heller ikke direkte krav om en resultatopgørelse og beskrivelse af regnskabspraksis. I nogle selskaber vil det være hensigtsmæssigt at udarbejde en mellembalance - f.eks. et halvårsregnskab - med balance, resultatopgørelse og beskrivelse af anvendt regnskabspraksis. Men hvis et selskab f.eks. modtager en stor engangsindtægt kort efter regnskabsårets slutning, kan det være tilstrækkeligt blot at udarbejde en mellembalance, der viser at udlodningen af aconto udbyttet ikke væsentligt går ud over selskabets økonomiske stilling.

Mellembalancen er en væsentlig del af bestyrelsens beslutningsgrundlag, og en aktuel balance er at foretrække. Loven indeholder dog ingen regler om, hvor gammel mellembalancen må være.

Mellembalancen skal ikke offentliggøres. Aktionærene/anpartshaverne kan dog på en efterfølgende generalforsamling forlange mellembalance og bestyrelsens erklæring fremlagt og stille spørgsmål til materialet.

Review

Revisor skal foretage review af mellembalancen og erklære, om han er blevet opmærksom på forhold, der afkræfter, at mellembalancen afspejler den finansielle stilling og i væsentlige henseender er udarbejdet efter principperne i årsregnskabsloven. Revisor skal derimod ikke tage stilling til udbyttets forsvarlighed - det er op til bestyrelsen og forsvarligheden heraf fremkommer tydeligt af at bestyrelsen skal erklære sig herom ved selve udlodningstidspunktet.

RS910 om review af regnskaber fastlægger de overordnede krav, der skal opfyldes ved et review. Gennem aftalebrev, grundig planlægning herunder vurdering af kunden og vurdering af væsentligheden for hvert regnskabsområde skal revisor udføre reviewet. Det er i hele arbejdsprocessen vigtigt, at der er dokumentation for det udførte arbejde og at denne lever op til de kvalitetsmæssige krav der stilles til revisor. Revisor skal sluttelig erklære sig med udgangspunkt i RS910. Revisor skal i sin erklæring, hvis der er forhold der afkræfter at mellembalancen udviser et retvisende billede eller der er forhold der gennem manglende samarbejdsvilje fra virksomheden tage forbehold herfor. Ligeledes skal revisor afgive supplerende oplysninger, hvis der eksempelvis er regnskabsposter der vurderes at være behæftet med en vis usikkerhed.

Review adskiller sig væsentligt fra revision og reviewet skal primært gennemføres via analyser, vurderinger og forespørgsler. Review giver dermed også en anden form for sikkerhed overfor regnskabslæser. Revision giver en høj grad af sikkerhed mens et review giver en moderat grad af sikkerhed. Dette afspejler sig primært i de arbejdshandlinger revisor skal udføre i forbindelse med et review og de mål der ligger herfor. Sikkerhedsmomentet afspejler sig yderligere i reviewerklæringen og det skal i den henseende gøres klart at der ikke er tale om revision.

5. Litteraturliste

Faglitteratur og publikationer mv.

- Foreningen Registreret Revisorer FRR **Værktøj til reviewplan**
1. udgave – september 2003
© Foreningen Registreret Revisorer FRR
- Andersen, John m.fl. **Revision – koncept & teori**
2. udgave, 3. oplag 2003
© Forlaget Thomson A/S
- PricewaterhouseCoopers **Regnskabshåndbogen 2005**
1. udgave, 1. oplag 2005
© PricewaterhouseCoopers
- Andersen, Poul Krüger **Aktie- og anpartsselskabsret**
7. udgave, 1. oplag 2002
© Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Foreningen Statsautoriserede Revisorer FSR **Revisorhåndbogen 2004 - revision**
1. udgave, 1. oplag
© Forlaget Thomson A/S
- Foreningen Statsautoriserede Revisorer FSR **Revisorhåndbogen 2004 - regnskab**
1. udgave, 1. oplag
© Forlaget Thomson A/S
- Hasselager, Olaf m.fl. **Årsrapporten, kommentarer til årsregnskabsloven**
3. udgave, 1. oplag
© Forlaget Thomson A/S
- Love og vejledninger m.v.*
- FSRs Revisionstekniske Udvalg **Revisionsstandard 910 – Review af regnskaber**
Marts 2002
- Erhvervsministeriet **Lov om aktieselskaber**
LBK nr. 1001 af 08.10.2004
- Erhvervs- og Selskabsstyrelsen **Høringsforslag om ændring af aktie- og anpartsselskabsloven mv.**
Høringsforslag udsendt 29. juli 2005

Faglige artikler mv.

Olsen, Søren Kok m.fl.

Aconto udbytte, en opfølgning et år efter

Revision og Regnskabsvæsen nr. 10 – 2005

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Brev til FSR om ekstraordinært udbytte

Brev af 10. juni 2005 som svar på brev fra FSR af 18. maj 2005

Internet mv.

Diverse internetadresser

www.fsr.dk
www.frr.dk
www.eogs.dk
www.deloitte.dk