

lialer m.v. Baggrunden kan være, at datterselskabet er af ubetydelig størrelse og placeret i et andet land end resten af koncernen.

I sådanne tilfælde kan revisionsvirksomheden blive nødt til at deltage i udarbejdelsen af regnskaber, der skal indgå i koncernregnskabet. Under sådanne omstændigheder betragtes risikoen for selvrevision hos virksomhedens revisor normalt ikke som væsentlig, hvis bistanden udelukkende har teknisk eller mekanisk karakter, hvis rådgivningen kun er informativ, hvis de regnskaber, der bistås med ikke - hverken enkeltvis eller samlet - er væsentlige set i forhold til den samlede concerns regnskab, og hvis det samlede honorar til revisionsfirmaet for disse tjenesteydelser er uvæsentlige i forhold til det samlede revisionshonorar.

Et tilfælde, hvor revisor udarbejder regnskabet for kunden og derefter selv reviderer det, vil kun kunne accepteres i helt særlige, uforudsete og enkeltstående situationer - nødsituationer - hvor revisors manglende deltagelse i udarbejdelsen ellers ville medføre væsentlig skade for virksomheden, f.eks. hvor en sådan uforudset og ikke selvforskyldt situation medfører, at der i kundevirksomheden ikke findes nogen, der er kvalificeret til at udføre arbejdet, og hvor virksomheden ikke uden revisors indsats vil kunne undgå en tvangsopløsning eller tilsvarende væsentlig skade. I et sådant nødstilfælde bør revisor imidlertid ikke deltage i endelige beslutninger og bør sørge for i videst muligt omfang at indhente kundens tilladelse.

Litra b) forbyder revisor at have været involveret i ansættelsen af de pågældende nøglemedarbejdere hos klienten i en periode af op til to år. Har revisor truffet beslutning om ansættelsen afskæres han eller hun fra at kunne afgive erklæringer i det hele, jf. nr. 3, men også i tilfælde, hvor revisor har været så tæt på beslutningsprocessen, at revisor har udarbejdet en liste med egnede kandidater, kan revisors uafhængighed i forhold til den endeligt ansatte være anfægtet. For at undgå tvivl herom i disse særlige virksomheder har man i EU-henstillingen valgt helt at forbyde en sådan deltagelse. At annoncere efter medarbejdere for en klient, der ikke ønsker at fremstå offentligt, og at orientere personer, der henvender sig om indholdet af stillingen, er ikke i strid med litra b). Det vil derimod være i strid med bestemmelsen at foretage aktiv head-hunting, idet dette i det mindste må sidestilles med udarbejdelse af en kandidatliste til stillingen.

Alene de i litra a)-b) nævnte tilfælde har en sådan karakter, at der bør være tale om et egentligt forbud mod samtidig afgivelse af erklæring. Andre typer af tilknytning til og samarbejde med klienten, herunder betydningen af en given rådgivning, henhører - i det

omfang, det ikke falder ind under et af de øvrige nr. i stk. 2 - under stk. 3.

Stk. 3 beskriver en række tilfælde, hvor revisors uafhængighed kan være truet, men ikke behøver at være det. I overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed indeholder stk. 3 således en række typesituationer, der ikke nødvendigvis er så uafhængighedstruende, at et automatisk forbud er nødvendigt, men hvor en særlig agtpågivenhed fra revisors side vil være påkrævet. I nogle tilfælde vil revisor således skulle afstå fra erklæringsopgaven, i andre tilfælde vil det kunne være tilstrækkeligt, hvis f.eks. en anden revisor i revisionsvirksomheden knyttes til opgaven som kontrollant, og i atter andre tilfælde vil den uafhængighedstruende faktor være så ubetydelig, at det ikke er nødvendigt at reagere herpå. Foreligger omstændigheder, som angivet i nr. 1 - 3, vil en inhabilitet alene kunne være indiceret. Det er således ikke tilstrækkeligt i sig selv til at aktivere forbuddet i henhold til § 11, stk. 1, at der er tale om en situation omfattet af et af numrene i stk. 3. En sådan aktivering vil forudsætte, at der også efter anvendelse af de mulige forholdsregler, resterer tvivl om revisors uafhængighed efter en veloplyst tredjemands opfattelse.

Det er både revisors og revisionsvirksomhedens ansvar at sikre, at der foretages de fornødne overvejelser, når der foreligger en situation, som omfattet af stk. 3. Ved vurderingen af om det vil være forsvarligt at afgive erklæringen, skal hensynet til erklæringsmodtageren, f.eks. regnskabslæseren, samt hensynet til samfundets interesse i den pågældende erklæringsafgivelse indgå med betydelig vægt. Herudover vil revisionsvirksomhedens egen størrelse og organisation kunne spille ind. Endelig vil forhold hos kunden kunne have central betydning for anvendelsen af stk. 3. Er der således alene tale om mindre kundevirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, vil det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medføre, at revisor afskæres fra at afgive en erklæring.

Er der tale om en kunde i regnskabsklasse C eller D, vil revisor i forbindelse med sin vurdering af de ovenfor nævnte hensyn også skulle vurdere kundens egne sikkerhedsforanstaltninger og ressourcer i relation til økonomiområdet. Jo større organisationsopdeling og jo stærkere ressourcer hos kundevirksomheden, jo mindre betydning vil det have, om en revisor f.eks. har bistået med arbejde vedrørende én funktion hos kunden, hvis erklæringen vedrører en anden del af organisationen.

Sådanne tilfælde, som omfattet af stk. 3, nr. 1, vil for det første være de tilfælde, der er omfattet af det