

absolutte forbud i stk. 2, nr. 8, hvis der er tale om en kundevirksomhed, som omhandlet i § 10, stk. 2, 3. pkt. Er der således tale om en almindelig virksomhed, vil deltagelse i bogføring og udarbejdelsen af regnskaberne sædvanligvis ikke bevirke udelukkelse af samtidig erklæringsafgivelse, herunder afgivelse af revisionspåtegning, for revisor. I stedet vil revisor og revisionsfirmaet skulle foretage en afvejning af graden af bistand bl.a. sammenholdt med kundevirksomhedens størrelse, jf. ovenfor.

Revisor skal i overensstemmelse med lovens principper selv afgøre, hvorvidt han eller hun er uafhængig i situationer, hvor revisor reviderer et regnskab, som han eller hun har medvirket ved udarbejdelsen af. I tvivlssituationer kan revisor åbent forelægge spørgsmålet om sin uafhængighed for virksomhedens ledelse, og de må så i fællesskab afgøre, hvorvidt revisor er uafhængig i den konkrete situation.

Revisor skal ved regnskabsmæssig bistand naturligvis iagttage forbuddet i § 11, stk. 2, nr. 3, mod samtidig eller forudgående beslutningstagen på kundens vegne. Revisor skal vurdere, om han eller hun tillige træffer beslutninger på kundens vegne.

Som videre vejledning for anvendelsen af stk. 3, kan følgende typetilfælde nævnes, idet det bemærkes, at en fortolkning og anvendelse af den foreslåede bestemmelse forudsættes at ske så EU-konformt som muligt, hvorfor også EU-henstillingens anbefalinger og bemærkninger vil kunne være vejledende:

#### A) Udvikling og implementering af økonomistyrings-systemer med videre

Også i forbindelse med udvikling og implementering af økonomistyringssystemer kan der opstå risiko for selvrevision. I økonomistyringssystemet registreres og genereres de regnskabsmæssige oplysninger, som indgår i såvel den daglige økonomistyring som i årsrapporten. Revisor skal derfor som en del af revisionen gennemgå økonomistyringssystemet. Allerede som følge af beslutningsforbuddet i stk. 2, nr. 3, vil det være udelukket for revisor at træffe en lang række ledelsesafgørelser i forbindelse med implementering af sådanne systemer hos kunden. Det er således kundens beslutning, hvorledes projektet skal gennemføres, hvilke data det skal generere, hvorledes sikkerhedsniveauet skal være etc. Tilbage for stk. 3, nr. 1 i relation til disse systemer bliver således en lang række tilfælde, hvor revisors bistand til ledelsen med enten udvikling af systemet eller implementering af systemet ikke strider mod beslutningsforbuddet i stk. 2, nr. 3. Hvis revisor eller andre i revisionsvirksomheden, påtager sig en ledelsesrolle i forbindelse med udvikling og eventuel implementering af et økonomisty-

ringssystem, vil revisor ikke samtidig kunne udføre erklæringsopgaver for kunden. Baggrunden er den centrale placering, gennemgangen af økonomistyringssystemet har i revisionen. Alt andet lige vil det være svært for revisor at fremkomme med kritik af et system som denne selv, eller en kollega i samme revisionsvirksomhed, har udviklet.

På samme måde kan det forholde sig med væsentlig rådgivning og teknisk bistand til implementering af økonomistyringssystemer. Den øgede agtpågivenhed på dette område i relation til virksomheder, som omfattet af § 10, stk. 2, 3. pkt., er i overensstemmelse med den internationale udvikling, således som denne kommer til udtryk i f.eks. USA. I den anden ende af spektret ligger tilfælde, hvor revisor får det som en ren rådgivningsopgave f.eks. at orientere kundevirksomheden om de systemer, der findes på markedet, og hvorledes disse systemer måtte passe til kundevirksomheden, hvorefter kunden selv træffer afgørelse i spørgsmålet. I sådanne tilfælde vil det som udgangspunkt ikke være nødvendigt at opstille yderligere forholdsregler for at sikre revisors uafhængighed. På samme måde vil det naturligvis være muligt for revisor at bistå med implementeringen af økonomistyringssystemer, hvis der er tale om installation af standard-software. De fleste danske virksomheder anvender standard-software.

#### B) Vurderingstjenester

Visse typer af vurderingstjenester kan angribe revisors erklæringsuafhængighed. Det drejer sig om vurderinger, der er baseret på et subjektivt grundlag, og som har væsentlig betydning for de regnskabsmæssige skøn, som foretages ved udarbejdelsen af årsrapporten. Baggrunden herfor er, at revisor i sådanne tilfælde ville skulle revidere, hvorvidt den af ham selv eller den øvrige omfattede personkreds - foretagne vurdering er korrekt. Bestemmelsen vil normalt ikke hindre revisor i at udarbejde vurderinger efter selskabslovene eller erklære sig om værdier, som andre har fastsat, selvom disse vurderinger normalt vil indgå i en årsrapport. Den reviderende revisor skal dog også, hvor der skal udarbejdes vurderinger efter selskabslovene, vurdere sin uafhængighed nøje. Det gælder i ganske særlig grad ved apportindskud. Det kan i den forbindelse bemærkes, at det amerikanske børstilsyn SEC i en række situationer har fundet det betænkeligt i relation til revisors uafhængighed, at et selskabs revisor også har udarbejdet vurderingsberetninger for selskabet. Det er især for vurderinger af væsentlige poster vigtigt, at ansvaret for de underliggende antagelser bag en vurdering og de anvendte metoder altid