

Udviklingstendenser i dansk Revisoruddannelse¹⁾

Af *Palle Hansen*.

Selvom *Revision* sikkert er udøvet fra de ældste Tider — vel lige saa længe, som der har været foretaget økonomiske Dispositioner — er *Fagrevisoren*, der nyder offentlig Troværdighed, og som arbejder frit og uafhængigt til alle Sider, et Barn af vor Tid.

Det er ikke mere end godt 50 Aar siden, de første Fagrevisorer her i Landet grundlagde deres Virksomheder, og endnu er der ikke gaaet 40 Aar, siden *Loven om autoriserede Revisorer*²⁾ efter en Aarrækkes Tilløb og hastigt fremmet af daværende Justitsminister Albertis Fald saa Dagens Lys.

Den nye Stand var saaledes ikke formet og modnet ud af mange Aars Virke. Men med Hjemmel i en Dispensationsregel, der fritog fuldstændig for Eksamen, sprang i 1910 — som i sin Tid Pallas Athene — de første 10 autoriserede Revisorer fuldt rustede frem af Gud Zeus' Pande. To Aar efter udnævntes for anden og sidste Gang paa samme Maade endnu 11 dygtige Mænd til autoriserede Revisorer. Disse 21 Revisorer kom til at danne Kærnen i de efterfølgende Aars voksende Stab af statsautoriserede Revisorer, der maatte bestaa den siden 1913 forlangte Revisoreksamen.

Baggrunden for Ønsket og Kravet om Fagrevisorer med offentlig Autorisation var i Særdeleshed den kolossale Forøgelse af Antallet af Aktieselskaber, det stærkt voksende Kreditbehov og Forekomsten af en Række Bedragerier. Det kan saaledes nævnes, at medens vi her i Landet i Begyndelsen af 80'erne kun havde et Par Hundrede Aktieselskaber, var Antallet, omkring den Tid Revisorloven fremkom, henved 2500. Og selv om man endnu ikke havde oplevet Albertikatastrofen og andre senere tilkommende større Bedragerier, var Situationen dog saadan, at den gav Professor Birch Anledning til i Folketinget i 1905³⁾

1) Forelæsning holdt ved Handelshøjskolens Aarsfest, den 22. Juni 1948.

2) Nr. 117 af 14. Maj 1909.

3) Rigsdagstidende 1904—05. Forhandlinger paa Folketinget, Spalte 2064.

Udviklingstendenser i dansk Revisoruddannelse¹⁾

Af *Palle Hansen.*

Selvom *Revision* sikkert er udøvet fra de ældste Tider — vel lige saa længe, som der har været foretaget økonomiske Dispositioner — er *Fagrevisoren*, der nyder offentlig Troværdighed, og som arbejder frit og uafhængigt til alle Sider, et Barn af vor Tid.

Det er ikke mere end godt 50 Aar siden, de første Fagrevisorer her i Landet grundlagde deres Virksomheder, og endnu er der ikke gaaet 40 Aar, siden *Loven om autoriserede Revisorer*²⁾ efter en Aarrækkes Tilløb og hastigt fremmet af daværende Justitsminister Albertis Fald saa Dagens Lys.

Den nye Stand var saaledes ikke formet og modnet ud af mange Aars Virke. Men med Hjemmel i en Dispensationsregel, der fritog fuldstændig for Eksamen, sprang i 1910 — som i sin Tid Pallas Athene — de første 10 autoriserede Revisorer fuldt rustede frem af Gud Zeus' Pande. To Aar efter udnævntes for anden og sidste Gang paa samme Maade endnu 11 dygtige Mænd til autoriserede Revisorer. Disse 21 Revisorer kom til at danne Kærnen i de efterfølgende Aars voksende Stab af statsautoriserede Revisorer, der maatte bestaa den siden 1913 forlangte Revisoreksamen.

Baggrunden for Ønsket og Kravet om Fagrevisorer med offentlig Autorisation var i Særdeleshed den kolossale Forøgelse af Antallet af Aktieselskaber, det stærkt voksende Kreditbehov og Forekomsten af en Række Bedragerier. Det kan saaledes nævnes, at medens vi her i Landet i Begyndelsen af 80'erne kun havde et Par Hundrede Aktieselskaber, var Antallet, omkring den Tid Revisorloven fremkom, henved 2500. Og selv om man endnu ikke havde oplevet Albertikatastrofen og andre senere tilkommende større Bedragerier, var Situationen dog saadan, at den gav Professor Birch Anledning til i Folketinget i 1905³⁾

1) Forelæsning holdt ved Handelshøjskolens Aarsfest, den 22. Juni 1948.

2) Nr. 117 af 14. Maj 1909.

3) Rigsdagstidende 1904—05. Forhandlinger paa Folketinget, Spalte 2064.

i Forbindelse med Fremsættelsen af et Forslag om edsvorne autoriserede Revisorer at pege paa, at der i Løbet af 10 Aar her i Landet var indtruffet et halvt Hundrede Underslæb i Provinsbankerne, hvori var impliceret 1½ Million Kroner, et efter Datidens Forhold ganske betragteligt Beløb. Medens Justitsminister Alberti — af nærliggende Grunde — maatte nære en vis Reservation overfor Tanken og havde sine Tvivl om, hvorvidt der her i Landet var saa stor Trang til autoriserede Revisorer¹⁾, anførte Birck i 1908 som Ordfører for en Række Forslagsstillere, at der var Brug for saadanne Revisorer, privat »i det Øjeblik deres Forhold ere komne i Konfusion«, dernæst i Fallitboer, Likvidationsboer og Akkordboer, i Aktieselskaber, Andelsselskaber, Sparekasser og Banker²⁾. Denne Anskuelse sejrede, og det var saaledes i fuld Forstaaelse med en Række fremstaaende og ansvarsbevidste Mænd i Erhverslivet og paa Rigsdagen, at de 21 Pionerer i Aarene 1910—12 betraadte Revisorvejens ofte tornefulde Stier, udstyret med *offentlig Troværdighed* og med det Privilegium — *fortrinsvis* at skulle benyttes af Domstolene ved kritisk Revision af Regnskaber eller Forretningsførelse.

Derimod blev det Revisorernes egen Sag at vinde Indpas i Erhvervslevets brede Offentlighed. Der fandtes f. Eks. ingen Aktieselskabslov, der foreskrev Benyttelse af Revisorer. At det har været strengt nok at placere Faget i de første Aar, fremgaar tydeligt af Revisions- og Forvaltnings-Institutets Jubilæumsskrift ved 25 Aars Jubilæet i 1937. Med Ordene: »Ja, der er mange mærkelige Næringsveje til«, ledsaget af en overbærende Hovedrysten, sluttede saaledes en Samtale mellem daværende Revisor, senere Handelsminister Hassing Jørgensen og en kendt Forretningsmand, som Hassing Jørgensen havde opsøgt i Haab om at faa ham interesseret for de Tanker, der laa til Grund for det i 1901 oprettede Revisionskontor. Et Sted, hvor det langt om længe var besluttet at indføre fagmæssig Revision, sagde et Bestyrelsesmedlem formanende til Revisor: »Nu skulde vi nødig have den Virksomhed revideret i Stykker«. Og endelig kan nævnes Forretningsmanden, der var ked af, at Revisor forlangte normale Afskrivninger; for saa blev der Underskud, »og man vilde dog gerne se et Resultat af sit Arbejde«.

Havde de første Revisorer saaledes store Vanskeligheder med udadtil at vinde Indpas og vise, at de kunde udgøre et konstruktivt Led i Virksomhedens Organisation og ikke blot — som det en Gang blev sagt — »overfor Almenheden at skulle repræsentere den nødvendige Attribut til Ærlighed og Snusfornuft med den Hovedopgave at holde det

1) Rigsdagstidende 1907—08. Forhandlinger paa Folketinget, Spalte 4516.

2) Rigsdagstidende 1907—08. Forhandlinger paa Folketinget, Spalte 4510.

købmandsmæssige Initiativ paa det jævne«, mødte der dem ogsaa Vanskeligheder paa den indre Front, især i Forbindelse med Uddannelsen af vordende autoriserede Revisorer.

Fra første Færd havde det staaet Lovgiverne og de af Standens egne Folk, der kom til at øve Indflydelse paa Eksamenskravene, klart, at skulde man befæste og udvide Fagets Stilling i Samfundet, maatte den fremtidige Rekruttering kun finde Sted blandt Folk, der var højt kvalificerede, saavel *fagligt* som *moralisk*.

Der fandtes imidlertid paa det Tidspunkt beklageligvis intet Universitets- eller Højskolestudium, der dækkede de særlige Krav til regnskabsmæssig og revisionsmæssig Viden, som maatte være Alfa og Omega i et Revisorstudium, og man var derfor henvist til i selve Revisorloven og i en dertil knyttet kongelig Anordning af 25. Juli 1913 at maatte fastlægge de specificerede Krav og Betingelser for dem, der i Fremtiden vilde søge Beskikkelse til autoriseret Revisor, uden at man var i Stand til at henvise Aspiranterne til noget Sted, hvor de kunde modtage den nødvendige Uddannelse.

Dette skulde faa afgørende Betydning for Revisorstudiets Tilrettelæggelse langt udover det Tidsrum, de første Eksamensbestemmelser kom til at virke, ja, helt til den Dag i Dag, idet det fra først af blev Sædvane, at en Revisoraspirant her i Landet maatte erhverve sig sit Fags Teori sideløbende med det daglige Arbejde, i Begyndelsen ved Selvstudium, senere ved Manuduktion og sluttelig for manges Vedkommende ved systematisk Undervisning, men som altoverskyggende Hovedregel i Fritiden, i Aftentimerne.

Interessant i denne Forbindelse er det at se, hvorledes Sveriges Revisorordning, der kom til Verden i 1912, fra først af kunde bygge den teoretiske Revisoruddannelse paa en i 1909 grundlagt Handelshøjskoles 2-aarige Dagstudium for Studenter (altsaa svarende til vor Handelshøjskoles Grundstudium). Tilstedeværelsen af dette Studium ledet af en fremragende Professor med speciel Indsigt i Regnskabsvæsen og Revision har ført svensk Revisoruddannelse ad en væsentlig anden Vej end vor, og uden Tvivl forskaanet den svenske Revisorstand for flere af de Børnesygdomme, den danske Revisorstand har maattet gaa igennem paa Uddannelsesomraadet. Børnesygdomme, som Standen efter nogens Mening endnu lider under, især derved at de unge Revisoraspiranter ikke sjældent i 7—9 Aar, og for fleres Vedkommende endnu længere, maa tilbringe den væsentligste Del af deres Fritid paa Skolebænken.

Set i Lys af de Vilkaar, hvorunder den danske Revisorstand maatte arbejde i de Aar og nævnte Mangel paa egnede Undervisningssteder,

maa man imidlertid være taknemlig for det høje Plan, hvorpaa man alligevel straks lagde Kravene om faglige og almene Kvalifikationer. Det har uden Tvivl haft stor Betydning for Standen, ihvorvel den første Eksamensordning viste sig ikke at være levedygtig. Man forlangte saaledes for det første, at Eksaminanden skulde have en *almen Uddannelse* svarende til den saakaldte almindelige Forberedelseseksamen (Præliminæreksamen). Dernæst skulde han dokumentere saavel *teoretisk* som *praktisk* Duelighed i *Handelskyndighed* og *Regnskabskyndighed*, hvilke Discipliner dækkede over Fagene *almindelig Handelslære*, *Handels- og Søfartslovgivning*, *Statistik* og *Varekundskab*, *Bogholderi* og *Revision*, i hvilke sidstnævnte Fag, der naturligvis stilledes ganske omfattende Fordringer om teoretisk og praktisk Viden og Kunnen. Det bestemtes, at Revisorprøven skulde aflægges for en Eksamenskommission paa 7 Medlemmer, udnævnt af Handelsministeren; en Ordning, der bestaar den Dag i Dag.

Den Kendsgerning, at Eksamenskravene ikke harmonerede med et i Forvejen eksisterende eller samtidig opbygget Studium, viste sig at være en saa afgørende Hindring for Tilgangen til de autoriserede Revisoreres Kreds, at der i Aarene indtil 1919 kun var 3 Revisorer, der bestod Revisoreksamen. Man havde spændt Buen for højt og i 1919 maatte man derfor foretage en Retræte, der skulde vare helt til 1930.

En af de Mænd, der har øvet størst Indflydelse paa Revisoruddannelsen her i Landet, Medlem af Revisorkommissionen, statsaut. Revisor J. P. Strobel, skriver om denne første Epoke i Revisoruddannelsen, at Grunden til den manglende Tilgang til Faget i disse Aar ikke var, »at Eksamenskravene var for strenge; disse var tværtimod overordentlig godt udarbejdet, men det var utvivlsomt Manglen paa Adgang til den nødvendige teoretiske Uddannelse, der havde langt den overvejende Skyld i denne Periodes ringe Tilgang«¹⁾.

I Tiden fra 1919—1930 sløjfede man herefter alle teoretiske Krav om Regnskabs- og Revisionskyndighed og lagde Vægten paa, at Aspiranten skulde dokumentere sin Kyndighed paa disse centrale Felter alene ved Indsendelse af 4 i det praktiske Liv udførte Arbejder. Man opgav desuden Fagene Varekundskab og Statistik og stillede end ikke Krav om, at Aspiranten skulde have Almenudannelse svarende til Præliminæreksamen.

Hvad Tilgang til Standen angaar skabte denne Ændring selvsagt øjeblikkelig Luft; det kan saaledes nævnes, at i Aarene 1920—26 fik 31 Revisorer Autorisation og inden 1919-Ordningen afløstes af 1930-

¹⁾ Revision og Regnskabsvæsen 1934, Side 176.

Ordningen, havde Standen ialt faaet en Tilgang paa 117 nye autoriserede Revisorer.

Men 1919-Ordningen var naturligvis ikke tilfredsstillende. Dels bragte Eksamensformen med Fremskaffelse af 4 Arbejder fra Praksis Aspiranterne unødige Vanskeligheder og dels maatte disse Arbejder for Revisorkommissionen blive et højt uensartet Bedømmelsesgrundlag; men ikke mindst afslørede de indsendte Indberetninger, at Aspiranternes teoretiske Kundskaber i Almindelighed ikke var særlig straalende. Det blev med al ønskelig Tydelighed slaaet fast, at Teori ikke er noget fra Praksis totalt afvigende, men at tværtimod den teoretiske Viden er det Fundament, det Værktøj, hvormed man i den konkrete, praktiske Situation imellem flere Muligheder kan vælge den rette Løsning. Fra teoretisk Viden til praktisk Kunnen er naturligvis altid et Spring, men som General von Willisen en Gang skal have sagt det: »Der Sprung ist aber von Wissen und nicht von Nichtwissen«. Mangel paa teoretisk Viden hos Revisoraspiranterne blev derfor en Sko, der trykkede den unge Revisorstand meget alvorligt i disse Aar.

I Slutningen af Tyverne udviklede Forholdene sig da saaledes, at man maatte finde det nødvendigt at vende tilbage til Kravene om teoretisk Viden inden for Hovedfagene Revision og Regnskabsvæsen, og dette kunde man forvente opfyldt med betydelig større Held end i 1913, dels fordi der i Mellemtiden bl. a. ved Medvirken af Foreningen af statsautoriserede Revisorer og ved dygtige Manuduktørers Hjælp var kommet mere Fasthed i Studieforholdene, men i Særdeleshed derved, at Handelshøjskolen i København i Mellemtiden var blevet oprettet og under sin Aftenafdeling havde optaget et Studium i Regnskabsvæsen, der dækkede Kravene til 1919-Ordningens saakaldte teoretiske Del, d. v. s. Almindelig Handelslære og Handels- og Søfartslovgivning og desuden omfattede en alsidig Undervisning i Regnskabsvæsenets Teori.

Endvidere stillede Handelshøjskolen paa en Forespørgsel fra Revisorforeningen i Udsigt ved en eventuel Nyordning af Revisoreksamen at ville paatage sig den fulde teoretiske Undervisning af Revisoraspiranterne¹⁾.

Da Revisorloven derfor omkring 1930 skulde indkorporeres i Næringsloven, skønnedes Tiden moden til samtidig at foretage en gennemgribende Revision af Eksamenskravene, og Foreningen af statsautoriserede Revisorer fremsatte da Forslag til en Nyordning ledsaget med bl. a. følgende Begrundelse²⁾:

1) Se Foreningen af autoriserede Revisorers Aarsskrift 1926, S. 69—70.

2) Nævnte Aarsskrift, Side 69.

»Selv om der baade af Foreningen og enkelte autoriserede Revisorer er gjort Forsøg i Retning af en planmæssig Undervisning, formener Udvalget dog, at disse Forsøg ikke har medført en tilfredsstillende Løsning, og det maa efter de hidtil indhentede Erfaringer anses for paakrævet, at Uddannelsen føres ind under mere ensartede og skolemæssige Former. Saafremt Revisorstanden i Længden skal kunne hævde sig som en Stand, der kan opfylde de Krav, som Samfundet er berettiget til at kræve, maa Udvalget anse det for nødvendigt, at Revisoraspiranterne i højere Grad end hidtil erholder *den nødvendige teoretiske Uddannelse*«.

I en handelsministeriel Bekendtgørelse af 25. Juni 1930 fremtraadte da den Eksamensordning, som med visse senere tilkomne Udvidelser er gældende i Dag¹⁾.

Revisoreksamen deltes i to Dele — den teoretiske Del og den praktiske — der skulde bestaa i nævnte Rækkefølge.

Under teoretisk Del bliver Eksaminanden at eksaminere i Regnskabskyndighed, Revisionsteknik, Almindelig Erhvervslære (Nationaløkonomi) og Almindelig Handels- og Søfartslovgivning (Erhvervsret).

Med den hastige Udvikling, Revisorfaget var undergaaet siden 1913, hvilket især havde givet sig Udtryk i, at de statsautoriserede Revisorer helt havde overvundet de første Aars Modstand i Erhvervslivets Offentlighed og nu ved Siden af at virke som Revisorer i Aktieselskaber og i private Virksomheder ogsaa i stort Omfang fungerede som *Konsulenter*, f. Eks. i Skatteproblemer, bogføringsorganisatoriske Spørgsmaal og i Kalkulationsproblemer m. v., er det klart, at Kravene i de to centrale Fags Teori blev skærpet væsentligt ved denne Lejlighed og ogsaa i Fagene Erhvervslære og Handels- og Søfartslovgivning blev tidssvarende Ændringer indført. Ved praktisk Del blev de 4 frie Indberetninger afløst af en Adgang til Løsning af 4 bundne Opgaver, der indtil Dato som Hovedregel har været stillet inden for Fagomraaderne: Bogholderianlæg, Bo- og Akkordopgørelse, Skatteopgørelse og Revision²⁾. 1930-Ordningen, der faktisk blev en Tilbagevenden til Principperne fra 1913, betegner saaledes alt i alt et betydeligt Fremskridt med Hensyn til Revisoruddannelsen. Revisor Strobel skrev, efter at Ændringen var traadt ud i Livet, at »Eksamensreglerne af 1930 betegner saaledes det Stadium i Institutionens Udvikling, hvor man gør op med Børnesygdommene ved at raade Bod paa tidligere Tidens Fejl, og hvor man trækker Linierne klarere op for Standens fremtidige Rekruttering«³⁾.

1) Sidst reviderede Udgave af Eksamensbekendtgørelsen er dateret 1. Septbr. 1945.

2) Dog kan 1 eller 2 af Opgaverne erstattes af Indberetninger. Denne Adgang er dog kun benyttet i meget faa Tilfælde.

3) Revision og Regnskabsvæsen, 1934, Side 177.

Fra Begyndelsen af Trediverne og indtil Dato har Revisoruddannelsen herefter haft følgende karakteristiske Træk:

Grundbetingelsen for, at en Aspirant kan indstille sig til Revisoreksamens teoretiske Del er, at han maa have deltaget i almindeligt forekommende Revisionsarbejde i 3 Aar hos en statsautoriseret Revisor. Der kræves ingen højere Eksamen i almindelig Fag (Kravet fra 1913 om Præliminæreksamen eller lignende Uddannelse var faldet ud, idet Revisorforeningen under Eksamenskravenes Udarbejdelse havde udtalt, at »hvor ønskeligt det end kan synes at være, mener Udvalget dog ikke for Tiden at kunne foreslaa, at der forlanges en vis Almindelig Uddannelse i Form af bestemte Eksaminer«). Enhver ung Mand kan saaledes med almindelig Folkeskoleundervisning som Ballast søge Ansættelse hos en autoriseret Revisor og paabegynde sin Revisoruddannelse. Det skal dog straks siges, at det efterhaanden hører til Sjældenhederne, at en Revisoraspirant ikke har Realeksamen, ofte tillige en Handelseksamen, inden han tager Ansættelse hos en statsautoriseret Revisor. Hans Uddannelse former sig herefter noget forskelligt, alt efter om han er beskæftiget i Provinsen eller i København.

En ung Mand, ansat hos en Revisor i København, vil i praktisk taget alle Tilfælde vælge at læse til Diplomprøven i Regnskabsvæsen paa Handelshøjskolen, idet denne Prøve siden 1931 træder i Stedet for Revisoreksamens teoretiske Del med Undtagelse af Faget Revisionsteknik og desuden paa visse Omraader rækker ind i Stoffet til Revisoreksamens praktiske Del. Dette Studium gennemføres som bekendt som Aftenstudium og varer efter Planen 4 Aar¹⁾. I Fortsættelse af Diplomprøven kan Aspiranten paa Handelshøjskolen modtage Undervisning i Revisionsteknik og ved at fremstille sig for Revisorkommissionen i dette Fag derved erhverve den fulde teoretiske Del af Revisoreksamen. Herefter kan han — ligeledes paa Handelshøjskolen eller ved Manuduktion — forberede sig i de Omraader, der kræves behersket til den praktiske Del. Ved ogsaa her at fremstille sig for Revisorkommissionen vil Aspiranten efter normalt 7—9 Aars Aftenstudium og i Reglen et lignende Antal Aars praktisk Arbejde i Revisorfaget kunne erhverve Autorisationen — efter en i 1944 af Revisor Strobel offentliggjort Statistik — gennemsnitligt i sit 32. Aar.

Er Aspiranten ansat hos en Provinsrevisor stiller Sagen sig noget anderledes — som Hovedregel vanskeligere. Dette gælder dog siden

¹⁾ For en Ordens Skyld skal anføres, at Handelshøjskolen over for sine Studerende stiller Adgangsbetingelser, bl. a. med Hensyn til at de Studerende har en vis Almindelig Uddannelse. Minimumsfordring for Adgang til Diplomstudiet er saaledes: Realeksamen med mindst mg ÷ samt Købmandsskolens Særprøver i Bogføring, Handelsregning, merkantilt Engelsk og Tysk og desuden 4 Aars Praksis.

Begyndelsen af Fyrterne ikke for Revisorstuderende i Aarhus, Aalborg og Odense, hvis Handelsskoler har oprettet Studier til Diplomprøven i Regnskabsvæsen med samme Eksamenskrav som Handelshøjskolens. Disse Skoler har imidlertid ikke Undervisning i de øvrige Fag, der fordrer ved Revisoreksamens teoretiske og praktiske Del.

Den teoretiske Uddannelse maa Aspiranten uden for disse Byer søge f. Eks. ved Manuduktion hos den stedlige Sagfører og hos sin Chef i Forbindelse med Selvstudium af Lærebøger og andet offentliggjort Undervisningsmateriale.

Naar Aspiranten regner sig for moden, fremstiller han sig i København for Revisorkommissionen, der eksaminerer ham i samtlige Fag til teoretisk Del. Efter nogle flere Aars Praksis, maaske paany afstivet ved Manuduktion af Chefen, indstiller Aspiranten sig sluttelig til den praktiske Del af Revisoreksamen.

Udviklingstendensen i Aarene fra 1930 og op til den nyeste Tid har for Revisoruddannelsens Vedkommende været præget af, at Kravene til de statsautoriserede Revisoreres praktiske Virke fortsat er blevet skærpet. Ikke mindst har Krigsaarene og Efterkrigsaarene lagt store Arbejdsbyrder og Opgaver af særlig Beskaffenhed paa Revisorerens Skuldre og krævet stor faglig Dygtighed og personlig Uafhængighed. Jeg tænker her især paa de mange Krisesager af forskellig Art, Prissager, Værnemagersager o. s. v., hvor Revisor har maattet staa mellem Erhvervslivet og Myndighederne, men ogsaa paa det konsultative Omraade er Kravene til faglig Viden stærkt udvidet. Eksempelvis til regnskabsorganisatoriske Problemer, til Kalkulationsspørgsmaal og i en vis Udstrækning til Arbejdsforenklingsproblemer ved Kontorarbejdet, der har udviklet sig til et ganske omfattende Fagomraade. Disse Forhold har naturligt afspejlet sig i Eksamenskravene. Sidst ved, at Driftsøkonomiens Teori fra 1947 er indført som Eksamensfag ved første Del af Revisoreksamen og desuden ved Udvidelse og Forandringer i Diplomprøvens Struktur¹⁾.

Denne store Udviklingsproces har faaet visse Følger. For det første er Vanskelighederne for Revisoraspiranterne i Provinsen øget paa Grund af den manglende Adgang til Undervisning i det store Stof.

En af de Revisorer, der i de seneste Aar har taget sig stærkest af Revisoruddannelsesproblemet, statsautoriseret Revisor Lars Larsen, nu Formand for Revisorforeningens Undervisningsudvalg, udtalte herom i et Foredrag i Aar²⁾:

1) Diplomprøvens Studieordning er senest ændret i 1944.

2) Revision og Regnskabsvæsen 1948, Side 78.

»Som Forholdene er i Dag har København og de Provinsbyer, hvor der er Adgang til at tage Diplomprøven, en alt for stor Fordel paa de øvrige Byers Bekostning. Det er selvsagt ikke let for Aspiranterne i de mindre Provinsbyer ved Hjælp af mere eller mindre tilfældig Manuduktion at forberede sig til den fulde teoretiske Eksamen — og Resultaterne ved Eksamen viser da ogsaa — selvom den fulde Eksamen ogsaa forsøges taget af Aspiranter fra København — en sørgelig nedadgaaende Retning«.

For det andet har Forholdene med Udvidelse af Pensum og den samtidige kraftige Arbejdsbelastning i Revisorfaget ogsaa for de studerende i Diplomprøvebyerne haft til Følge, at Studiet enten frivilligt eller ved en forøget Dumpeprocent ved Eksamen har maattet strækkes med endnu nogle Aars Aftenarbejde. Dette har igen medført, at det i Dag ikke er noget ukendt Fænomen at møde stærkt udtrættede, ofte overanstrengte Revisoraspiranter, præget af en udtalt faglig Ensidighed, der især grunder sig paa det lange Tidsrum, hvori de udelukkende er beskæftiget med Revisorfagets Praktik og Teori.

Endelig synes det, som om Udviklingen er ved at løbe fra den Maade, den teoretiske Del af Revisoreksamen er organiseret paa. For Tiden eksisterer der ved denne Eksamen tre Instanser: den *opgavestillende* (Revisorkommissionen), den *eksaminerende* (de af Kommissionen antagne Eksaminatorer) og den *undervisende* (Lærerkræfter ved Diplomstudier, Manuduktion o. l.).

Mellem disse Faktorer bør Samarbejdet naturligvis være bedst muligt, saaledes at unødvendig Usikkerhed hos Revisoraspiranterne i deres Studium og ved Eksamen undgaas.

Herom har Revisor *Lars Larsen* udtalt¹⁾:

»Forinden jeg forlader den teoretiske Uddannelse, er der endnu et Forhold i den nuværende Ordning, som jeg finder uheldigt og ønsker at fremdrage, nemlig Eksaminationen af Faget Revisions-teknik, der bør foretages af Eksaminatorer, der til daglig beskæftiger sig med Undervisning, for herved at opnaa Kontinuitet mellem Undervisning og Eksamination«.

De her nævnte Forhold, især Uligheden i Studiekravene mellem Provins og København samt de udvidede Krav til de Studerende, peger paa, at en Ændring i de bestaaende Uddannelsesforhold er ønskelig. I en Aarrække har dette Spørgsmaal da ogsaa staaet paa Dagsordenen i Revisorkredse og været behandlet paa Møder og i Artikler i Revisorerne's Fagskrift sideløbende med, at forskellige Forsøg paa at bøde

¹⁾ Revision og Regnskabsvæsen 1948, Side 79.

paa visse af Manglerne har været prøvet. Saaledes kan det nævnes, at der paa Handelshøjskolen i København i 1944 og 1946 har været tilrettelagt to 4 Maaneders Kursus i Regnskabsvæsen og Revisionsteknik for mere modne Revisor medarbejdere fra Provinsen. Bl. a. Forsøgene med disse Kursus har hos Handelshøjskolens Bestyrelse og hos en Række Revisorer ført Tanken hen paa at oprette en *Dagskole for Revisorer*, hvor Forberedelse og Eksamination til Revisoreksamens teoretiske Del efter en trearig Praksis kan gennemføres, uden at Aspiranten, i det Tidsrum Studiet varer, er beskæftiget i Praksis. At Tanken ikke er ny, men for længst har foresvævet ledende Mænd inden for Revisorfaget, viser følgende Udtalelse, fremsat i 1937 af Revisorforeningens mangeaarige Formand, afdøde statsautoriseret Revisor C. Jespersen, i Anledning af Revisorforeningens 25 Aars Jubilæum¹⁾:

»De stigende Krav til Faget vil utvivlsomt medføre, at man bliver nødt til — paa et eller andet Tidspunkt under Uddannelsen — at indskyde et Tidsrum, hvor den paagældende udelukkende er beskæftiget med sin teoretiske Uddannelse«.

Overfor Idéen om en Dagskole, repræsenterende den *centraliserede Undervisning*, staar Tanken om at *decentralisere* Diplomstudiet i endnu højere Grad end Tilfældet for Tiden er, d. v. s. oprette Diplomundervisning i praktisk taget de fleste af de danske Købstæder for derved i hvert Fald af afhjælpe Svaghederne for Provinsens Revisor aspiranter med Hensyn til manglende Adgang til ordnede Studieforhold.

Der er imidlertid saa mange Vanskeligheder forbundet med Realisation af den sidstnævnte Tanke, der iøvrigt heller ikke løser det i mine Øjne mest prekære Problem med Aspiranternes mangeaarige Aftenstudium, at der ikke kan herske Tvivl om, at Vejen ud af de øjeblikkelige Vanskeligheder maa være Oprettelse af en Dagskole. Revisor Lars Larsen udtaler da ogsaa herom²⁾:

»For at skabe ensartede Forhold for Provins og København har jeg tidligere været inde paa den Tanke, at Diplomprøven skulde gøres obligatorisk, hvorfor der skulde søges oprettet Diplomprøvekursus i de større Provinsbyer. Jeg har imidlertid indset, at denne Tanke vil støde paa meget store Vanskeligheder med Hensyn til Fremskaffelse af kvalificerede Lærerkræfter, og jeg er derfor i Dag naaet dertil, at jeg mener, Tanken om Oprettelse af en Dag-

¹⁾ Revision og Regnskabsvæsen 1937, Side 16.

²⁾ Revision og Regnskabsvæsen 1948, Side 78.

skole for Revisorer med Undervisning over 2 Aar efter en Plan svarende til Diplomprøven, men suppleret med Undervisning i Revisionsteknik, er den eneste rigtige«.

Handelshøjskolen har draget Konsekvensen af den Udvikling, der saaledes er foregaaet den sidste halve Snes Aar og ønsket at virke med til at lette Studievilkaarene for Revisorstandens unge i hele Landet og paabegynder med Handelsministeriets Godkendelse, som det blev meddelt i Formandens, Direktør Tillges Beretning, 1. September i Aar en *Dagskole for Regnskabsvæsen og Revisionsteknik*, der staar aaben for alle, som agter at forberede sig til *Diplomprøven i Regnskabsvæsen* eller til *Revisoreksamens* teoretiske Del. For de sidstnævnte gælder det, at de maa have arbejdet hos statsautoriseret Revisor i mindst 3 Aar. Dagskolen vil strække sig over 4 Semestre (2 Aar) med afsluttende Eksamen første Gang i Maj-Juni 1950. Samtlige Studerende vil blive ført op til Handelshøjskolens Diplomprøve i Regnskabsvæsen, medens de, der desuden indstiller sig til Revisoreksamens teoretiske Del, skal prøves i Revisionsteknik af Revisorkommissionen. Kommissionen har i Anledning af Dagskolens Oprettelse tilkendegivet at ville henlægge Prøven i Revisionsteknik til Tiden umiddelbart efter Afholdelsen af Diplomprøven, saaledes at samtlige Prøver i Tilknytning til Dagskoleundervisningen vil kunne paaregnes afsluttet umiddelbart efter Undervisningens Ophør.

Med denne Dagskole vil efter min Opfattelse et stort Skridt være naaet i Retning af en Forbedring af Uddannelsesvilkaarene for danske Revisorstuderende og for saa vidt ikke de uundgaaelige Startvanskeligheder og visse ekstraordinære Forhindringer med Hensyn til især Beboelsesmuligheder for de Studerende kommer til at stille sig afgørende i Vejen for Planens Realisation, skulde der med denne nye Institution være banet Vej for en Udvikling af kommende Revisorgenerationer, der i Kraft af bedre Studievilkaar end deres Forgængere har haft, skulde kunne hæve Standens Anseelse ved at virke i Samfundet med endnu større Kraft saavel i Dybden som i Bredden.

Med Omtalen af Dagskolen har jeg peget paa den for Tiden mest iøjnefaldende Foranstaltning, der vil kunne ændre Uddannelsesvilkaarene betydningsfuldt i Tiden fremover. Endnu vil naturligvis i en Aarrække de to andre Maader at erhverve Fagets Teori paa dominere — især Aftenstudiet via Diplomprøven —, men det er min Tro, at faar Dagskolen en heldig Start i dette Efteraar, vil der ikke gaa saa forfærdelig lang Tid, førend det bliver et naturligt Led i en Revisoraspirants Uddannelse at afbryde sin Praksis et Par Aar for helt at hellige sig de teoretiske Studier. Det er i denne Forbindelse glædeligt at erfare, at

Foreningen af statsautoriserede Revisorer med Baggrund i Dagskolens Oprettelse har indstiftet en Studiefond, til Støtte for Revisorassistenter, som ønsker at deltage i denne Undervisning, men ikke magter dette økonomisk. Fonden vil træde i Virksomhed allerede i indeværende Aar.

Jeg kan imidlertid ikke slutte disse Betragtninger over Udviklingstendenser i dansk Revisoruddannelse uden at gaa lidt uden for Rammerne og fremsætte nogle faa Bemærkninger, der nærmest maa opfattes som et Ønske for den fremtidige Udvikling af Uddannelsesforholdene. Et Ønske, der i hvert Fald i Øjeblikket synes at ligge saa langt fra en Realisation, at man ikke tør hæfte Udtrykket *Udviklingstendens* herpaa.

Forholdet er nemlig efter min Opfattelse det, at der selv med Realisationen af Dagskolen stadig klæber visse Mangler og Svagheder ved Uddannelses- og Eksamensordningen. Det kan saaledes ikke siges at være helt tilfredsstillende, at Revisoraspiranten skal afbryde sin Revisorgerning efter nogle Aars praktisk Virke for at studere paa Dagskole til teoretisk Del af Revisoreksamen. Dels vil der være visse praktiske Vanskeligheder af familiær og muligt økonomisk Art forbundet hermed og dels er det lovlige sent og ikke godt at sortere uegnede Revisoraspiranter fra først efter i hvert Fald 5 Aars Arbejde og Studium inden for Revisorfaget. Endelig er det min Opfattelse, at Revisorfaget i Dag bør rekrutteres fra Lag, der besidder den bedst mulige Almenuddannelse, et Forhold, som der paany lægges Vægt paa i Revisorkredse.

En Løsning paa disse Vanskeligheder og Svagheder vil det efter min Opfattelse være, om man tilrettelagde en Revisors Uddannelse efter følgende Retningslinie:

Forinden en ung Mand paabegynder praktisk Revisoruddannelse, bør han gennemgaa en Dagskoleundervisning i det store og hele af Indhold som det ved Handelshøjskolen etablerede Grundstudium, der afsluttes med H. A.-Eksamen. Dette Studium varer for Tiden knapt 3 Aar og har Studentereksamen som almindelig Adgangsbetingelse. Her deltager Aspiranten i et akademisk Studium, der, hentende sit Raastof fra Økonomiens Verden, søger at opdrage den Studerende til selvstændigt Arbejde og kritisk Forstaaelse. Der undervises i de centrale Discipliner: Nationaløkonomi og Erhvervsøkonomi. Nationaløkonomien omfatter Pris- og Fordelingslære, Pengevæsen og Konjunkturer, Udenrigshandelens Teori og Praktik, Sociallovgivning, Skattelovgivning og de offentlige Finanser, endvidere teoretisk Statistik. Inden for Erhvervsøkonomien gennemgaaes Omkostningsteori, Prispolitik, Regnskabsvæsen, Organisation, Finansiering, Varehandelens Organisation og Teknik samt Erhvervshistorie og Erhvervsbeskrivelse og Bank og Børs. Desuden

undervises i Erhvervsret, Sprog, Handelsregning, Maskinskrivning og Kontorpraksis.

Det er min Erfaring, at denne Uddannelse, der i Almindelighed afsluttes i Aspirantens 22.—23. Aar, giver rig Mulighed for at afgøre, om han er egnet for Revisorfaget eller ikke, selvom han endnu ikke har praktiseret. Ved en eventuel fremtidig Nyordning af Revisoreksamen kunde jeg derfor ønske H. A.-Eksamen formentlig suppleret med en Prøve i Revisionsteknik gjort obligatorisk for en vordende Revisor og trædende i Stedet for Revisoreksamens teoretiske Del. Man vil paa denne Maade, tror jeg, skaffe de bedst kvalificerede unge Mennesker til Revisorstanden. Efter bestaaet Eksamen skulde Aspiranten — eventuelt efter et Par Aars Praksis i en Erhvervsvirksomhed — begynde sin praktiske Revisoruddannelse, der skulde vare mindst 5 Aar, hvorefter han skulde kunne fremstille sig for Revisorkommissionen ved en Prøve i det store og hele lig den hidtidige praktiske Del. Normalt vil Revisoruddannelsen da være afsluttet i Aspirantens 28.—30. Aar. Fordelene ved denne Ordning skulde især være:

1. Kommende Revisoraspiranter faar den bedst mulige driftsøkonomiske og almindennende Undervisning.
2. Enhver Aspirant i hele Landet faar samme Uddannelse.
3. Der skabes ensartede Eksaminationsforhold for alle Aspiranter.
4. Man faar sorteret Revisoraspiranterne paa et for alle Parter forsvareligt Tidspunkt.
5. Det undgaas, at Aspiranterne efter nogle Aars Praksis skal afbryde deres praktiske Arbejde for at deltage i Dagskoleundervisning og derefter paany fortsætte i Praksis, forinden Bestalling erhverves.

Den her foreslaede Ordning er, hvad den teoretiske Uddannelse angaar, i Princippet lig den svenske, hvor Handelshøjskolens Eksamen siden 1912 i Almindelighed har været Indgangsporten til Revisorfaget. Det staar da ogsaa for mig saaledes, at Udviklingen her i Landet for den teoretiske Uddannelses Vedkommende en Gang vil kunne beskrives som en lang, ofte trang og smertelig, Fødselsproces hen imod en lignende Ordning som den svenske, og at meget vilde have været anderledes, hvis den danske Eksamensordning den Gang, i 1913, kunde have været bygget op omkring en bestaaende Handelshøjskoles økonomiske Studium.

De, der nærer det samme Fremtidsønske for dansk Revisoruddannelse, som her er skitseret, og som i forstaaelig Utaalmodighed synes, at vi kunde nærme os denne Tilstand hastigere end Tegnene i Sol og Maane lader formode, maa nu trøste sig med det gamle Ord, der siger »at Tiden udretter ofte mere med sin Krykke end Herkules med sin Kølle«.