

Autoriserede Revisorer.

Af

Fuldmægtig **P. Herschend.**

Første Gang Kravet om Indførelse af faglig Revision rejstes offentlig af Erhvervslivet, var — saa vidt vides — paa et Handelsmøde i Aarhus i 1898, hvor nuværende Direktør i Handelsbanken, Etatsraad Nørgaard, gjorde sig til Talsmand for Tanken. Etatsraad Nørgaard paaviste, hvorledes Revision ikke, saaledes som det ofte sker, maa ses blot som det nødvendige Onde, men at en faglig Revision er et Gode, som ikke mindst den, hvis Virksomhed revideres, har den største Interesse i at vide betryggende foretaget. Han viste, hvorledes en vel indrettet og vel udført Revision skaber Tryghedsfølelse, sparer Tid for de ledende og i mange Tilfælde viser Vej for en bedre Indretning af Forretningens daglige Administration. Han belyste fremdeles, hvorledes en faglig Revision er en betydningsfuld og meget væsentlig Faktor til Opretholdelsen af den Tillid, som Erhvervslivet under det moderne Samfunds komplicerede Forhold gør Brug af og overhovedet ikke vilde kunne undvære, og at derfor omvendt den daarligt udførte Revision bliver værre end slet ingen.

Man har næsten ondt ved overfor disse Betragtningers umiddelbart indlysende Rigtighed at fatte, at Kravet om en sagkyndig Revision ikke er ældre, end Tilfældet er. Men selve det Faktum, at der endnu den Dag i Dag i stor Udstrækning anvendes middelmaadige og ofte helt udelige Revisorer, viser, at Tanken end ikke endnu har naaet at trænge fuldt ud igennem.

Efterat Sagen engang var rejst, tog den hurtigt Fart. Der oprettedes med særlig kvalificerede Ledere et Revisionskontor i Aarhus og ligeledes i København (den daværende Revisionsbank). De større Provinsbyer fulgte efter, og den Udstrækning, i hvilken disse Institutioner benyttedes, er et afgørende Bevis for, i hvilket Omfang Tanken er bleven tilegnet af Befolkningen. I Begyndelsen var det, ganske naturligt, Handels- og Industrikredse, der meldte sig, men ogsaa Landbruget og de i nær Tilknytning til dette staaende Virksomheder kom med. Saaledes oprettede f. Eks. Andels- og Brugsforeningerne fælles Revisionskontorer. Ogsaa i Lovgivningen satte Bevægelsen sig Spor. I Tvangsakkordloven af 14. April 1905 indførtes den Bestemmelse, at der, naar der søges Tvangsakkord, skal foreligge Erklæring fra 2 af Skyldneren tilkaldte offentlig autoriserede Tillidsmænd, hvoraf den ene skal være autoriseret som regnskabskyndig. Ved privat Initiativ (Folketingsmændene Dr. polit. L. V. Birck og Dr. phil. H. L. Møller) indbragtes der fremdeles i Rigsdagssamlingerne 1905—06, 1906—07 og 1907—08 et Lovforslag om autoriserede Revisorer, og i Samlingen 1908—09 fremsatte Handelsministeren et saadant Lovforslag. Med nogle Ændringer vedtoges dette Forslag af Tingene og stadfæstedes derefter som Lov Nr. 117 af 14. Maj 1909.

Loven af 1909 bygger i det væsentlige paa de samme Principper, som ligger til Grund for den engelske Ordning. Ligesom man i England har lagt Vægt paa, at ingen antages som Revisor (chartered accountant), forinden der haves Sikkerhed for, at han gennem praktisk Uddannelse og et ret vidtgaaende Studium sidder inde med betydelige praktiske og teoretiske Kundskaber paa de Omraader, han vil faa med at gøre, saaledes ogsaa i den danske Revisorlov. Der er imidlertid den væsentlige Forskel paa den danske og engelske Ordning, at denne sidste overlader det til Revisorerne selv (the institute of chartered accountants) at afgøre, om en Person er værdig og egnet til at optages i Kredsen, medens Revisorloven lader Ministeren og en af Revisorerne uafhængig Kommission træffe Afgørelsen i saa Henseende. De Gener, der følger med en Laugsordning som den engelske, vil saaledes vistnok være undgaaede hos os.

Revisorlovens Formaal er Skabelsen af en Stab af paalidelige, sagkyndige og uafhængige Revisorer. Dette Formaal søges naaet ved Fordringer om visse tildels mere formelle Egenskaber hos Revisoren, ved Krav om en speciel Revisoruddannelse, ved Forbud mod Forening af Revisorstillingen med visse andre Virksomheder og endelig ved at forlene den autoriserede Revisor med offentlig Troværdighed og i det hele en Særstilling paa forskellige Omraader. De mere formelle Betingelser for Opnaaelse af Beskikkelse som autoriseret Revisor omhandles i Lovens § 1. Foruden Indfødsret fordres det, at den paagældende skal være fuldmyndig, ikke ude af Raadighed over sit Bo og have ført en retskaffen Vandel. Forinden Beskikkelsen

udleveres ham, skal han derhos underskrive en højtidelig Forsikring om, at han med Flid og Troskab vil udføre de Hverv, der betros ham, og at han i det hele samvittighedsfuldt vil opfylde sine Pligter som Revisor. Naar 5 Aar er forløbne fra Lovens Ikrafttræden, vil det endelig være en yderligere Betingelse, at den paagældende indstilles til at opnaa Autorisation af den ved Revisorloven anordnede Eksamenskommission. Det er muligt, at denne sidste Betingelse ikke blot vil være af formel Karakter, idet Kommissionen i og for sig vil kunne opfatte sin Opgave saaledes, at dens Indstilling til Ministeriet bør baseres paa en selvstændig Undersøgelse af den paagældendes Forhold og den mulige Trang i Forretningslivet til en Udvidelse af de autoriserede Revisors Tal. Det er imidlertid ikke paa Forhaand sandsynligt, at Kommissionen vil vælge at stille sig paa dette Standpunkt. Dels taler Hensynet til Revisoraspiranten derimod, idet Revisoren efter at have ofret Aars Arbejde paa sin Uddannelse og efter gennem Eksamenen at have godtgjort sin Modenhed har et vist Krav paa ikke at hindres i Opnaaelse af Autorisationen af den for saa vidt uansvarlige Eksamenskommission. Dels kommer hertil, at en Ordning, ved hvilken det ikke vilde blive det normale, at en »eksamineret« Revisor er ensbetydende med en autoriseret, næppe vilde være heldig for Revisorstanden selv. Efter Revisorloven er Grundlaget for den autoriserede Revisors Autoritet, at hans Erklæringer staar til Troende, og de bør derfor kun kunne svækkes ved en modstaaende Erklæring fra en anden autoriseret Revisor. Men dette lader sig næppe opretholde, hvis først Begrebet »eksamineret« Revisor i større Udstræk-

ning indføres ved Siden af Begrebet autoriseret Revisor. Skulde det iøvrigt vise sig ønskeligt at dæmme op for en alt for stor Tilgang til de autoriserede Revisoreres Kreds, vilde Handelsministeriet formentlig let kunne træffe de nødvendige Forholdsregler i saa Henseende, f. Eks. ved med passende Varsel at bekendtgøre, at Autorisation i en vis Tid ikke kunde forventes meddelt.

Garantien for, at den autoriserede Revisor besidder den nødvendige Sagkundskab, søger Revisorloven i Kravet om, at han normalt dels skal have bestaaet en Revisoreksamen, dels skal have arbejdet hos en autoriseret Revisor mindst 3 Aar efter det fyldte 18de Aar ved de under Revisorhvervet i Almindelighed faldende Forretninger. I begge Henseender kan der imidlertid i de første 5 Aar fra Lovens Ikrafttræden dispenseres af Handelsministeren, en Ordning, der, for saa vidt angaar Læretiden, er selvfølgelig, og for saa vidt angaar Eksamenskravet, naturlig i Betragtning af, at man først efter nogle Aars Erfaringer vilde være i Stand til i Enkeltheder at fastsætte Eksamensfordringerne. Ogsaa efter 5-Aars Fristen tilkommer der iøvrigt Ministeren en vis Dispensationsret, idet han, hvor den paa gældende paa anden Maade har godtgjort at være skikket til at være Revisor, kan gøre Afvigelser fra Bestemmelsen om den 3aarige Revisoruddannelse, men denne Adgang til at dispensere haves dog kun af Ministeren i Henhold til Indstilling fra Revisoreksamenskommissionen.

De Krav, der stilles ved Revisoreksamenen, er nærmere bestemte ved kgl. Anordning af 25. Juli 1913. Herefter skal Eksaminanden prøves i følgende Fag:

- a) Dansk, Engelsk, Tysk eller Fransk, Historie, Geografi, Matematik og Regning, Naturhistorie og Naturlære.
- b) Handelskyndighed.
- c) Regnskabskyndighed.

De under a) nævnte Fag er identiske med Fagene til Præliminæreksamen, og har Kandidaten allerede bestaaet denne Eksamen, fritages han ved Revisoreksamen for at prøves i disse Fag. Man kan herefter vistnok gaa ud fra, at der ved Revisoreksamen praktisk taget kun vil blive eksamineret i de to Hovedfag: Handelskyndighed og Regnskabskyndighed.

Det første af disse Fag — Handelskyndighed¹⁾ — er i Anordningen inddelt i følgende fire Faggrupper: Almindelig Handelslære, den almindelige Handels- og Søfartslovgivning, Statistik og Varekundskab. Angaaende de Fordringer, der stilles i de enkelte Faggrupper, henvises til Anordningen af 25. Juli 1913.

Tyngdepunktet ligger imidlertid ganske naturligt i Faget »Regnskabskyndighed«, der omfatter 2 Faggrupper: Bogholderi og Revision. Idet der ogsaa angaaende disse Faggrupper henvises til Anordningens Bestemmelser, skal her kun tilføjes, at Fordringerne i Korthed gaar ud paa at kræve af Eksaminanden, at han i Bogholderi kan a) anlægge og b) afslutte et Bogholderi for en hvilken som helst Forretning, samt c) at han kan dokumentere et saadant Kendskab til Regnskabsføring, at han er i Stand til at tage Stilling til Regnskabsspørgsmaal, selv om disse ikke angaar Forretningsregnskaber.

¹⁾ Juridiske og statsvidenskabelige Kandidater er efter Anordningen fritagne for at prøves i Handelskyndighed.

Angaaende Prøven i Revision oplyser Anordningen:

a) at Eksaminanden for en nærmere angivet Forretningsvirksomhed maa kunne udarbejde et Regulativ for maanedlig Revision, indeholdende motiverede Oplysninger om, hvad Revisor skal foretage. Eksaminanden maa kunne angive, i hvilket Omfang Revision i Overensstemmelse med et saadant Regulativ kan betragtes som udtømmende, hvilke Grunde der eventuelt kan anføres til Gunst for den ved Regulativet foreslaaede Begrænsning af Revisionens Omfang, samt hvilke Defraudationer og andre Misligheder, der paa Grund af den foreslaaede Begrænsning ikke kan anses udelukkede;

b) at Eksaminanden maa kunne angive, hvilke Misligheder der kan skjule sig under enkelte Poster i en nærmere angiven Status eller Gevinst- og Tabs-Konto;

c) at Eksaminanden paa Basis af en opgivet Statusopgørelse samt Gevinst- og Tabs-Konto tilligemed Vurdering af Aktiver og Risiko samt Angivelse af privilegerede Krav og Akkordomkostninger maa kunne udarbejde en Statusopgørelse til Brug ved en Tvangsakkord samt kunne ledsage denne Statusopgørelse af den i § 1 Nr. 6 i Lov af 14. April 1905 om Tvangsakkord udenfor Konkurs ommeldte Erklæring fra tilkaldte offentlige autoriserede Tillidsmænd. Han skal derhos

d) senest en Maaned og tidligst 3 Maaneder før Eksamens Afholdelse til Eksamenskommissionen indsende en af ham selv affattet Indberetning over en virkelig forefalden, af ham paa egen Haand udført kritisk Revision af en Forretningsvirksomhed og i Ind-

beretningen gøre udførlig Rede for den ved Udførelsen af Revisionsforretningen anvendte Fremgangsmaade. Endelig skal Eksaminanden

e) godtgøre et saa omfattende Kendskab til Revisionens Teknik, som udfordres til at kunne tage Stilling i konkrete Tilfælde, saasom ved Indførelse af kontinuerlige Revisioner i Virksomheder af forskellig Art, Kriminalrevisioner og Akkordopgørelser.

Ved Siden af den foran ommeldte Eksamen, som enhver Revisor skal bestaa for at opnaa Autorisation, indfører Anordningen en frivillig supplerende Prøve i speciel Varekundskab. Ved denne supplerende Prøve skal Eksaminanden med Hensyn til de for en bestemt Varebranche gældende almindelige og specielle Forhold godtgøre et saadant Kendskab, som en i Branchen særlig kyndig Mand i Almindelighed er i Besiddelse af.

Revisorstandens Uafhængighed har Revisorloven haft for Øje ved Bestemmelserne i Lovens § 4. Denne bestemmer dels, at ingen autoriseret Revisor maa beklæde noget Statsembede eller lønnet offentlig Bestilling, dels giver den Handelsministeren Bemyndigelse til ved en almindelig Regel at bestemme, at visse Erhvervsvirksomheder skal være uforenelige med Stillingen som autoriseret Revisor. I Henhold hertil har Ministeriet under 3. December 1913 udstedt en Bekendtgørelse, hvorefter Stillingen som autoriseret Revisor er uforenelig med enhver i Henhold til Bogføringsloven af 10. Maj 1912 bogføringspligtig Virksomhed samt med Stillingen som Direktør, Bestyrelsesmedlem eller Funktionær ved en saadan Virksomhed. Bekendtgørelsen henleder yderligere Opmærksomheden paa, at Ministe-

riet ogsaa i Tilfælde, der falder udenfor den lige nævnte almindelige Regel, kan forbyde den autoriserede Revisor en Erhvervsvirksomhed, der skønnes uforenelig med Revisorstillingen.

Det vil af det anførte fremgaa, at de Krav, der stilles til den autoriserede Revisor, er ret betydelige, og det Spørgsmaal rejser sig da naturligt, hvilke Rettigheder den autoriserede Revisor til Gengæld opnaar. Her maa det da først erindres, at selve Autorisationen er et væsentligt Gode for den paagældende, et Gode, hvis Værdi for den, der opnaar Autorisationen, vil vokse i samme Grad, som de Fordringer, der stilles for Opnaaelsen, er strenge. Men Revisorloven har iøvrigt ogsaa paa anden Maade tillagt den autoriserede Revisor særlige Rettigheder. Efter dens § 3 er der saaledes tillagt hans til Brug i retslige Forhold afgivne Erklæring vedrørende forretningsmæssig Regnskabsførelse en vis offentlig Troværdighed, idet en saadan Erklærings Beviskraft kun bortfalder, saafremt der af vedkommende Part afkræves Revisor Ed paa Erklæringen og Eden ikke aflægges, eller saafremt der foreligger en modstaaende beviskraftig Erklæring fra en anden autoriseret Revisor, eller tilstrækkeligt Modbevis maatte være tilvejebragt ad anden Vej. Der er fremdeles givet den autoriserede Revisor det Privilegium, at Domstolene i de Tilfælde, hvor de anser det fornødent, at der til Oplysning i offentlige Sager finder kritisk Revision Sted af Regnskaber eller Forretningsførelse, fortrinsvis skal benytte de autoriserede Revisorer. Dog gælder denne Pligt for Domstolene kun, hvis Revisoren har Bopæl eller Forretningslokale i Retskredsen eller i den Retskreds, hvor Domstolen har

Forretningslokale, og selv da kan Domstolenes Forpligtelse i den nævnte Henseende være yderligere betinget. Under de samme Betingelser som anført ved Privilegiet med Hensyn til Benyttelsen ved kritiske Revisioner, skal de autoriserede Revisorer fremdeles have fortrinsvis Adgang til Anvendelse som handelskyndige Revisorer i Medfør af Bestemmelsen i Konkurslovens § 79. Endelig skal det nævnes, at det i Revisorlovens § 6 er bestemt, at der ved kgl. Anordning skal kunne fastsættes nærmere Regler med Hensyn til de autoriserede Revisorers Pligter og Ansvar, og ad den Vej vil det derfor i og for sig være muligt f. Eks. at paalægge dem Hemmeligholdelsespligt og saaledes i væsentlig Grad styrke det særlige Tillidsforhold, som ofte bestaar overfor Klienten. Om Administrationen vil gaa saa langt, staar vel endnu hen, men det tør haabes, at der saavel fra dens som fra Lovgivningens Side vil blive ydet den for hele vort Samfund saa vigtige Revisions-sag den størst mulige Støtte.
