



Revisorsinspektionen

Swedish Inspectorate of Auditors

DEN FRAMTIDA REVISIONEN

Framtida utbildningskrav för kvalificerade revisorer

Framtida utbildningskrav för kvalificerade revisorer

Dnr 2017-0723

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning.....	1
1 Bakgrund och syfte	2
2 Nuvarande utbildningskrav.....	3
2.1 Utbildningsprocessen	3
2.2 Utbildningens längd och innehåll.....	3
2.3 Revisorsexamen.....	5
3 Revisorsinspektionens förslag och överväganden.....	6
3.1 Utbildningens innehåll och inriktning.....	6
3.2 Prov för revisorsexamen.....	9
3.3 Avslutande kommentarer.....	10
Bilaga – en internationell jämförelse.....	11
Norge.....	11
Storbritannien.....	12
Tyskland.....	12
Danmark	12
Finland.....	13

1 Bakgrund och syfte

Revisorsinspektionens (RI) uppgift enligt myndighetens instruktion är att ”tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer”. RI fullgör denna uppgift genom att anordna prov för examination och handlägga frågor om auktorisation och godkännande av revisorer samt registrering av revisionsbolag. Därtill bedriver RI tillsyn av revisorer och revisionsbolag och utfärdar också föreskrifter.

Under 2017 har RI inlett en översyn av nuvarande utbildningskrav för revisorer.

RI menar att en regelförenkling - en tydligare beskrivning av utbildningsinnehållet och ett möjliggörande av alternativa utbildningsvägar för revisorsyrket - bidrar till att utbildningen för revisorer blir både effektivare och mer framkomlig. De aktuella ändringarna är därigenom ägnade att bredda kompetensbasen samt höja både kvaliteten på utbildningen och attraktiviteten för revisorsyrket. Sammantaget bedömer RI att åtgärderna i förlängningen leder till kvalitetshöjning i den revisionsverksamhet som bedrivs av auktoriserade och godkända (kvalificerade) revisorer i landet.

Bakgrunden till översynen är främst att förutsättningarna och förväntningarna på revisorer och revision har förändrats väsentligt under de senaste åren. Detta gäller inte minst frågor som har med teknisk utveckling att göra och implementeringen av nya internationella regelverk för redovisning och revision. Frågan om och behovet av förändring diskuterades även i samband med RI:s seminarium den 20 april 2017 om den framtida revisionen. Frågan har också redovisats i en promemoria¹ som lämnats till regeringen.

Revisionsbranschen möter i likhet med andra branscher en allt hårdare konkurrens om kompetens. Utbildningen till revisor är nu en av de allra längsta och mest komplicerade av alla yrken. För att studenter ska söka sig till branschen krävs inte bara att yrket är attraktivt, utan också att karriärvägen till att bli revisor inte upplevs som för smal utan effektiv och framkomlig. Utbildningen av revisorer ska inte bara säkerställa att det i framtiden finns ett tillräckligt antal revisorer för näringslivets behov utan kompetensbasen behöver också breddas och göras mer flexibel för att möta nya krav på högt kvalificerad lagstadgad revision. Detta gäller t.ex. behovet av att i hög grad säkra nödvändig kompetens att hantera risker för korruption och ekonomisk brottslighet. Det finns också behov av kunskaper relevanta för revision av andra verksamhetsområden än privat företagande. Revisionsföretagens faktiska ansvar för kompetensutveckling av sina medarbetare behöver också tydliggöras och synliggöras i gällande regelverk.

Det sagda innebär bland annat ett behov av att:

- Tydliggöra det förväntade innehållet i de olika ämnesområden som ingår i utbildningen samt markera revisionsföretagens ansvar för utbildning inom ämnesområden som direkt avser revision och inte finns tillgängliga vid svenska högskolor och universitet.

¹ Den framtida revisionen - Förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt förtroende för revisorer och revisionen i Sverige, Revisorsnämnden 2017-03-03, dnr 2016-0844.

- Se över behovet av särskilda krav på utbildning i syfte att göra utbildningssystemet mer flexibelt och därmed möjliggöra en mer varierad och bredare kompetens inom revision.
- Förenkla reglerna så långt möjligt i syfte att göra dem mer förståeliga och enklare att tillämpa för såväl studenter och revisionsföretag. Härigenom uppnås också en högre grad av förutsägbarhet när det gäller RI:s tillämpning av reglerna.

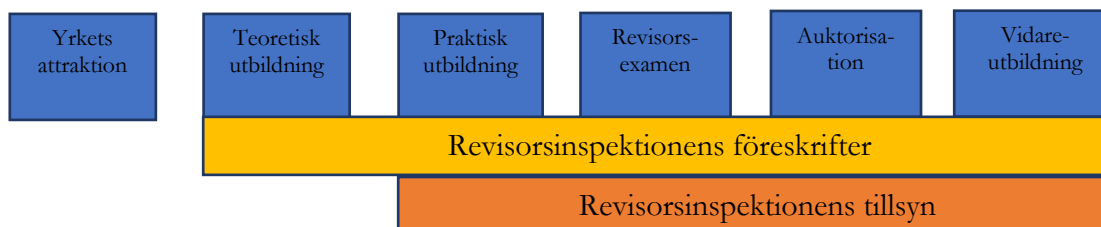
2 Nuvarande utbildningskrav

2.1 Utbildningsprocessen

Utbildningen till revisor är en process med flera centrala aktörer. Av stor vikt är givetvis de utbildningsanordnare, statliga eller privata, som har examinationsrätt för de utbildningar som har angetts som obligatoriska för en blivande revisor. Andra centrala aktörer är branschorganisationen FAR och revisionsföretagen genom dels deras anställningar av nya medarbetare, dels kvaliteten i den utbildning de ansvarar för. RI å sin sida har ett avgörande inflytande på utbildningen till revisor, dels genom sina föreskrifter för teoretisk och praktisk utbildning, sin examinations- och auktorisationsverksamhet, dels genom den tillsyn som bedrivs avseende revisionsföretagens och revisorernas verksamhet.

Processen fram till en auktoriserad revisor följer ett antal bestämda steg.

Bild 1: Process för auktorisation



2.2 Utbildningens längd och innehåll

Enligt 4 § revisorslagen (2001:883) krävs för auktorisation bl.a. att man har den utbildning och erfarenhet som behövs för att kunna utöva revisionsverksamhet, att man har avlagt en revisorsexamen hos RI och att man är redbar och i övrigt lämplig. Närmare bestämmelser om utbildning och revisorsexamen finns i förordningen (1995:665) om revisorer och RI:s föreskrifter². Revisorsförordningen och RI:s föreskrifter grundas i stort på EU:s revisorsdirektiv³ men skiljer sig åt i några viktiga avseenden.

² Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning.

När det gäller utbildningens längd krävs enligt direktivet dels en akademisk examen motsvarande tre års utbildning vid högskola eller universitet dels en praktisk utbildning om minst tre år under ledning av en erfaren revisor, dvs. totalt sex års utbildning. En utgångspunkt för revisorsdirektivet är att den akademiska utbildningen åtminstone ska omfatta tre års studier för att enligt Bolognaprocessen nå nivån ”undergraduate” och därmed få en examen som är relevant för arbetsmarknaden. I Sverige krävs med nuvarande regler minst åtta års utbildning, där skillnaden är två ytterligare år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning. En annan viktig skillnad är att det i Sverige anges att examen ska vara inriktad mot företagsekonomi. Direktivet ställer i sig inga krav på en särskild inriktning av examen.

En annan viktig skillnad mellan direktivet och de svenska föreskrifterna avser regleringen av vilka ämnesområden som ska ingå i utbildningen. Direktivet anger totalt nitton olika ämnesområden enligt nedan. Ämnena är fördelade i två kategorier dels sådana som är obligatoriska, dels sådana som ska studeras i den utsträckning som de har betydelse för revisionen.

Tabell 1: Direktivets förtecknade ämnesområden

Obligatoriska ämnesområden	Ska studeras om de är av betydelse
1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,	11. associationsrätt och företagsstyrning,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,	12. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,
3. internationella redovisningsstandarder,	13. beskattningsrätt,
4. räkenskapsanalys,	14. civil- och handelsrätt,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,	15. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet,
6. riskhantering och intern kontroll,	16. informationsteknik och datorsystem,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,	17. organisationslära och nationalekonomi,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,	18. matematik och statistik samt
9. internationella revisionsstandarder,	19. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.
10. yrkesetik och oberoende,	

De svenska föreskrifterna avviker inte när det gäller vilka ämnesområden som ska ingå. Däremot anges att utbildningen ska motsvara vissa högskolepoäng inom vissa områden (företagsekonomi och juridik). Någon sådan reglering finns inte i direktivet. Direktivet

anger inte heller någon närmare beskrivning av vilket innehåll utbildningen ska ha inom de olika ämnesområdena. Här görs dock vissa förtydliganden i RI:s föreskrifter. Där framgår bland annat vad utbildningen inom företagsekonomi och juridik inklusive handelsrätt och beskattningsrätt ska omfatta.

När det gäller kraven för praktisk utbildning följer RI:s föreskrifter revisorsdirektivet. Utbildningen ska bland annat följa ett utbildningsprogram, vara allsidig och ge ”erforderligt” yrkeskunnande. Det anges också att särskild vikt ska läggas vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet. Utbildningen ska pågå under tre år och motsvara tre års heltidsarbete.

2.3 Revisorsexamen

Revisorsdirektivet kräver att åtminstone en del av revisorsexamen ska utgöras av ett skriftligt prov. I Sverige är provet i sin helhet skriftligt. Nuvarande utformning av prov för revisorsexamen har gällt sedan 2013 då de två tidigare proven ersattes av ett nytt prov. En genomgång av provresultaten som har genomförts från hösten 2013 till hösten 2016 har visat att cirka 60 % av tentanderna har klarat provet med godkänt resultat. Resultatet skiljer sig inte väsentligt från vad som var fallet med de gamla proven.

Tabell 2: Sammanfattning av nuvarande nationella utbildningskrav	
D. Prov för revisorsexamen.	
60 % rätt av total poängsumma krävs för godkänt.	
C. Teoretisk och praktisk utbildning	
Utöver A och B krävs ytterligare två år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning.	
B. Praktisk utbildning	
<ul style="list-style-type: none"> • ska pågå under tre år vid ett revisionsföretag. • ska följa ett utbildningsprogram. 	
A. Kandidatexamen	
<ul style="list-style-type: none"> • ska omfatta samtliga ämnesområden (1-19) enligt tabell 1 och • minst omfatta 90 hp i företagsekonomi och minst 45 hp i juridik. 	

3 Revisorsinspektionens förslag och överväganden

3.1 Utbildningens innehåll och inriktning

Baserat på de inledningsvis gjorda övergripande resonemangen överväger RI ett flertal åtgärder som syftar till att göra utbildningsvägen för revisorer effektivare och mer framkomlig. Detta kommer på sikt att bredda kompetensbasen för den svenska revisionsbranschen och bidra till att säkra revisionskvaliteten i landet.

RI föreslår för det första en ökad anpassning till revisorsdirektivet av de svenska reglerna för utbildning avseende längd och inriktning. Detta innebär att kraven på akademisk grundutbildning bör kunna inrymmas i en utbildning motsvarande kandidatexamen, dvs. normalt tre års utbildning. Härigenom uppnås en konkurrensneutralitet visavi revisorer från andra medlemsstater. Det är också RI:s uppfattning att revisionskvaliteten inte styrs av den teoretiska utbildningens längd. Tvärt om visar RI:s erfarenhet att det är den interna utbildningen som tillhandahålls av branschen som är avgörande för den kompetens som krävs för att utöva revisorsyrket. En närmare analys utifrån avlagda prov för revisorsexamen under åren 2016 till 2017 visar att antalet högskolepoäng i den teoretiska utbildningen inte har haft någon avgörande betydelse för i vilken utsträckning man klarar examen. RI:s slutsats är därför att den mest avgörande faktorn för en godkänd examen är kvaliteten i den branschinterna utbildningen, dvs. dess innehåll och utformning.

Det ska också påpekas att en ändring av utbildningens längd i praktiken får begränsad betydelse. RI:s statistik visar att den genomsnittliga utbildningstiden fram till revisorsexamen motsvarar en sammanlagd utbildning om cirka 10 år. Detta beror främst på att revisionsföretagen inte medger att deras anställda avlägger prov för revisorsexamen innan de bedömts ha fullgjort sin interna utbildning och praktik. Enligt RI:s statistik var den genomsnittliga utbildningstiden i företaget fem år och sex månader för dem som genomförde prov för revisorsexamen under åren 2016-2017.

Även om de förslagna ändringarna rörande utbildningstidens längd i praktiken skulle komma att påverka den faktiska utbildningstiden menar RI att detta inte kommer att påverka kompetensen hos de nyexaminerade revisorerna i negativ riktning. Det främsta skälet till detta är att RI inte kommer att sänka kompetenskraven för att kunna klara provet för revisorsexamen (se nedan). Härigenom ges garantier för att den utbildning som föregår provet håller samma nivå som idag.

RI föreslår också att kravet på att inriktningen i examen ska vara företagsekonomi tas bort. Direktivets krav på att ett antal ämnesområden avseende redovisning obligatoriskt ska ingå i utbildningen innebär att en sådan inriktning ändå är ett naturligt val för studenter. Ett borttagande skulle dock innebära en ökad flexibilitet i valet av studieinriktning. Revisionsföretagen och branschorganisationen har de senaste åren också tagit upp behovet av en mer varierad utbildningsbakgrund hos de medarbetare som söker sig till revisorsyrket. En sådan ordning skulle kunna bidra till att säkra behovet av kunskaper inom för den lagstadgade revisionen viktiga områden som t.ex. IT, juridik och offentlig förvaltning. Detta är möjligt enligt revisorsdirektivet. Som exempel kan nämnas att Storbritannien inte har uppställt några krav på viss inriktning av

den akademiska examen, utan all revisorsutbildning sker i stället inom ramen för branschens utbildningssystem.

RI föreslår också att det nuvarande kravet på högskolepoäng inom vissa ämnesområden tas bort och ersätts med tydligare beskrivningar av förväntat innehåll i utbildningen. En student som läser till ekonomexamen i Sverige måste i dag komplettera sin utbildning för att möta RI:s föreskrifter om teoretisk utbildning. Detta gäller främst kravet på att studier i beskattningsrätt och handelsrätt totalt ska omfatta 45 högskolepoäng. Det ska också påpekas att de nuvarande kraven på särskilda studier i juridik delvis har sin bakgrund i den svenska förvaltningsrevisionen där förutsättningarna nu har ändrats genom införandet av internationella standarder (ISA) i granskningen. Gällande rekommendation⁴ för förvaltningsrevision i Sverige tar nu sin utgångspunkt i revisionen enligt ISA men med tillägg av det sarsvenska kravet på ett uttalande om ansvarsfrihet.

RI föreslår också att revisionsbranschens ansvar för utbildningen förtydligas. Revisionsföretagen bedriver redan i dag utbildning inom flertalet av de ämnesområden som anges i revisorsdirektivet. När det gäller de ämnesområden som direkt avser revision finns inga relevanta alternativa utbildningar inom högskolor och universitet i Sverige. I den utsträckning som högskolor och universitet erbjuder utbildningar inom revision saknas den nödvändiga möjligheten att kombinera utbildningen med praktisk tillämpning. RI föreslår därför att föreskrifterna tydligare än i dag anger att vissa obligatoriska ämnesområden avseende revision ska ingå i företagets praktiska utbildning. En sådan förändring innebär i allt väsentligt också en anpassning till hur utbildningen i dag är fördelad mellan universitet och högskolor respektive revisionsföretag. När det gäller företagets utbildning kan den också prövas genom RI:s ordinarie tillsynsverksamhet.

En tydligare beskrivning av förväntat innehåll i utbildningen kommer också att ha betydelse för de ämnesområden som enligt direktivet ska studeras i den utsträckning de har betydelse för revisionen. I flertalet fall bör dessa studeras som integrerade delar i den ordinarie utbildningen i revision vid revisionsföretagen. Ett exempel på detta är ämnesområdet informationsteknik och datorsystem som bör ha sin främsta tyngdpunkt i förståelse för IT:s betydelse och en grundläggande kompetens i granskning av IT.

⁴ RevR 209 Förvaltningsrevision.

Av nedanstående tabell framgår RIs förslag i sammanfattning.

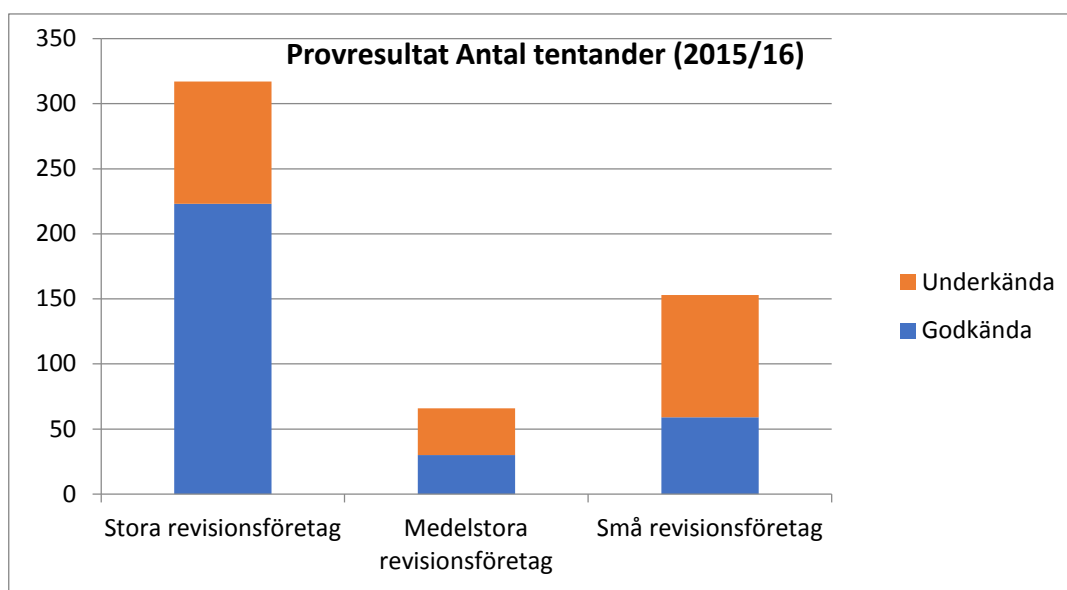
Tabell 3: Sammanfattning av RI:s förslag		
A. Kandidatexamen	B. Teoretisk & praktisk utbildning	C. Prov
<p>Obligatoriska ämnen som ska studerats på högskola eller universitet:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper, 2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning, 3. internationella redovisningsstandarder, 4. räkenskapsanalys, och 5. intern redovisning och ekonomistyrning. 	<p>Den praktiska utbildningen ska pågå under tre år.</p> <p>Kompletterande teoretisk utbildning inom nedanstående ämnesområden ska genomföras av revisionsföretagen eller FAR och följa ett utbildningsprogram som har godkänts av RI.</p> <p>Ämnena kan alternativt studeras på högskola eller universitet.</p> <ol style="list-style-type: none"> 6. riskhantering och intern kontroll, 7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande, 8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer, 9. internationella revisionsstandarder, och 10. yrkesetik och oberoende. 	<p>Vid prov prövas kunskaper inom ämnena 1-10, kolumn A och B.</p> <p>Därutöver prövas kunskaper inom följande ämnen i den mån de är relevanta för revision:</p> <ol style="list-style-type: none"> 11. Informationsteknik och datorsystem 12. associationsrätt och företagsstyrning, 13. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott, 14. beskattningsrätt, 15. civil- och handelsrätt, 16. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet, 17. organisationslära och nationalekonomi, 18. matematik och statistik, 19. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

RI menar att en regelförenkling, en tydligare beskrivning av utbildningsinnehållet och ett möjliggörande av alternativa utbildningsvägar för revisorsyrket kommer att öka konkurrensen mellan de institutioner som ska utbilda revisorer, samtidigt som vägen till att bli revisor blir både effektivare och mer framkomlig. De aktuella ändringarna är därigenom ägnade att båda höja kvalitén på utbildningen och bidra till att göra revisorsyrket mer attraktivt.

Det sagda innebär inte att behovet av en högkvalitativ akademisk utbildning till grund för en professionell revisorskår minskar. Inte minst en tydligare beskrivning av vilken kompetens som förväntas av revisorer kommer att vara en bra grund för en mer målinriktad akademisk utbildning inom ämnesområden som är grundläggande och relevanta för revision.

3.2 Prov för revisorsexamen

RI föreslår i nuläget inga förändringar avseende utformningen av proven för revisorsexamen. De flesta intressenter förefaller vara överens om att provet funnit sina rätta former när det gäller inriktning och innehåll. Provet är case-baserat och täcker in de situationer som en revisor normalt möter under sitt arbetsliv. Ett problem som dock diskuterats de senaste åren är att mindre revisionsföretag har signifikant lägre andel godkända tentander än större revisionsföretag. Förhållandet är inte nytt utan så var också fallet i de tidigare proven för revisorsexamen respektive högre revisorsexamen. Som framgår nedan klarade sig cirka 70 % av tentanderna från de största revisionsbyråerna i Sverige (EY, Deloitte, PwC och KPMG) vid de prov som genomfördes under 2015 och 2016 (fyra prov). Motsvarande resultat för de medelstora (Grant Thornton, Mazars och BDO) var 45 % och 39 % för de små.



Förklaringen till den stora skillnaden ligger sannolikt i att större revisionsföretag har en mer utvecklad internutbildning och bättre förutsättningar att erbjuda varierande arbetsuppgifter. Nuvarande situation med stora skillnader i godkännandefrekvens kräver därför andra typer av åtgärder än att ändra provets utformning eller svårighetsgrad. RI bedömer att en ökad tydlighet som angetts ovan avseende innehåll och utformning av företagens interna utbildning kan vara en sådan åtgärd. De mindre företagen behöver också sannolikt ett ökat stöd från branschens sida när det gäller utformning av internutbildning och praktik.

3.3 Avslutande kommentarer

Nuvarande utbildningskrav för revisorer utgår med undantag från några svenska särkrav i allt väsentligt från det som föreskrivs enligt EU:s revisorsdirektiv. Detta innebär att utbildningen av revisorer är en kombination av utbildning på högskole- och universitetsnivå respektive internutbildning och praktik inom ramen för revisionsföretagens kompetensutveckling. RI:s bedömning är att det enskilt viktigaste verktyget för en effektiv kompetensutveckling är utbildningen inom revisionsföretagen. Detta innebär inte att akademisk utbildningen är oviktig. De föreslagna förändringarna som redovisats ovan bedöms dock ge en ökad tydlighet om vilka krav som ställs på utbildningens förväntade innehåll och utformning. Detta kommer även att bidra till att öka yrkets attraktionskrav hos studenter.

Det är viktigt att uppmärksamma att Sverige till skillnad från en del andra länder inte har någon yrkesutbildning på universitets- eller högskolenivå som ger revisorskompetens. Valet att utbilda sig till revisor görs först efter genomförda akademiska studier och då genom att söka anställning i ett revisionsföretag. Av de cirka 8 000 studenter som årligen tar en examen med ekonomisk inriktning⁵ i Sverige anställer revisionsbyråerna uppskattningsvis cirka 800 - 1000 till revisionsverksamheten⁶. Årligen genomför cirka 200 - 300 personer prov för revisorsexamen⁷. RI:s möjlighet att enligt sitt uppdrag säkra tillgången till revisorer är därför givetvis i hög grad, förutom utbildningskravens utformning, kopplad till yrkets attraktionskraft och frågor om anställningsbarhet.

RI lägger inte några förslag angående ändring av kraven för auktorisation och vidareutbildning. Detta innebär inte att dessa frågor i sig inte är viktiga utan kan komma upp till vidare diskussion vid ett senare tillfälle.

⁵ Källa SCB.

⁶ Samråd med byråledningarna mars – juni 2017.

⁷ RI:s årsredovisning 2014-2016.

Bilaga - en internationell jämförelse

En jämförelse av kraven på teoretisk utbildning mellan ett urval länder i Europa visar på både skillnader och likheter. Sveriges krav på utbildningen är förhållandevis strikta, eftersom det anges hur många poäng som studenten ska läsa i ett antal utpekade ämnen. Detta liknar ordningen i Finland där det också anges omfattningen och inriktningen mot vissa ämnen. Norge har ett system där studenterna går en revisorsutbildning där alla ämnen är fastlagda i en studieplan. Både Norge och Finland har också till skillnad från Sverige en tydlig revisionsinriktning inom företagsekonomin. Tyskland har ett betydligt mindre strikt system där studenterna har flera möjligheter när det gäller val av utbildning och det enda kravet är att det är någon form av ekonomiutbildning. Systemet i Storbritannien skiljer sig väsentligt från de övriga genom att studenterna går speciella utbildningsprogram i revisionsföretag som inkluderar både teori och praktik.

När det gäller praktisk utbildning avviker Sverige från övriga länder där man kräver tre års praktisk erfarenhet, vilket ligger i linje med direktivets miniminivå. I Sverige kan tre år också räcka, men här tillkommer nuvarande krav på ytterligare två år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning.

När det gäller provet för examination sker detta på olika sätt. Syftet med provet är dock oftast att pröva teoretiska kunskaper och förmågan att använda dessa i praktiken. Några länder har även muntliga prov utöver de skriftliga proven.

Norge⁸

I Norge, finns det två olika typer av revisorer; registrerad revisor och auktoriserad revisor. Registrerad revisor har uppnått kandidatexamen i revision. Auktoriserad revisor har uppnått en masterexamen i redovisning och revision. Vid de flesta av landets högskolor är revisionsstudierna organiserade som en specialisering inom de treåriga studierna i ekonomi och administration. Det är det tredje och sista året som studenten specialiserar sig mot de kunskaper som är nödvändiga för revisorsyrket. Den praktiska utbildningen ska för båda typerna av revisor ha en varaktighet på 3 år. Minst 2 års praktik ska utföras efter att personen har fullgjort den teoretiska utbildningen. Om den praktiska utbildningen bedrivs efter erhållen kandidatexamen ställs inga ytterligare krav för den praktiska utbildningen. Kravet på behörighet för revisorsexamen är att de teoretiska och praktiska kurserna genomförs. För både registrerad och auktoriserad revisor gäller ett fyra timmars standardiserat skriftligt prov i form av att genomföra ett eller delar av ett revisionsuppdrag. Examensprovet genomförs av de utbildningsanstalter som genomför revisorsutbildning.

Storbritannien⁹

I Storbritannien finns det en typ av revisor; chartered accountant. Godkännande som revisor kräver en viss utbildningsnivå men inte nödvändigtvis en högskoleexamen. Majoriteten av de som vill bli revisor följer ett ”utbildningskontrakt” med ett

⁸ Lov om revisjon og revisorer (revisorloven).

⁹ Financial Reporting Council, Key Facts and Trends in the Accountancy Profession 2016.

revisionsföretag som tillåter dem att studera och uppfylla kraven för den praktiska utbildningen samtidigt. I England finns det fem revisorsorganisationer (RBC) som erbjuder revisorer utbildning. De övervakas av Financial Reporting Council (FRC). Från 2016 ändrades roll och ansvarsfördelningen mellan FRC och RBC genom implementeringen av EU:s revisorsdirektiv. FRC blev då den behöriga myndigheten för revisions- och revisorsfrågor. Den praktiska utbildningen ska ha en varaktighet på minst tre år. Den exakta omfattningen av utbildning i lagstadgat revisionsarbete varierar mellan de organisationer som erbjuder utbildning till blivande revisor. Krav gäller på skriftlig examen. Denna varierar mellan de fem organisationerna. Muntlig examen finns, men är inte vanlig.

Tyskland¹⁰

Det är organisationen Wirtschaftsprüferkammer (WPK) som sedan 2004 ansvarar för revisorsexamen i Tyskland. Det har tidigare funnits två revisorsnivåer, Wirtschaftsprüfer (den högre nivån) och vereidigter Buchprüfer (vBP) som numera har tagits bort. Kraven på teoretisk utbildning för Wirtschaftsprüfer är examen på kandidatnivå från tyskt universitet inom en företagsekonomisk, nationalekonomisk, juridisk, teknisk, eller lantbruksutbildning, alternativt en annan universitetsutbildning med ekonomisk inriktning. När det gäller den praktiska utbildningen krävs minst 3 års erfarenhet. Provet för revisorsexamen är indelat i en skriftlig och muntlig tentamen som utgår från en hypotetisk praktisk situation. Provet genomförs hos WPK.

Danmark¹¹

I Danmark är det myndigheten Erhvervsstyrelsen som svarar för tillsyn och examination av revisorer. Den tillsätter också den revisorskommitté som anordnar revisorsexamen för registrerade och statsauktoriserade revisorer. I Danmark krävs en teoretisk utbildning med revisorskandidatexamen (cand.merc.aud) eller annan kompletterad kandidatexamen för att få avlägga prov för revisorsexamen. Den praktiska utbildningen ska pågå under minst tre år under överinseende av en auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Efter avslutad utbildning kan studenter ansöka om att genomföra ett examinationsprov hos en revisionskommitté. Tentamen består av en skriftlig tentamen och ett muntligt prov. Efter avslutat godkänt prov kan studenter ansöka om licens.

Finland¹²

I Finland är det myndigheten Patent- och registerstyrelsen som ansvarar för revisorsexamen. Examenssystemet förnyades 2016 och man skiljer nu på tre olika examina dels en grundexamen för revisionsbranschen (GR-examen) dels en specialiseringsinriktning för revision av företag av allmänt intresse (CGR) och slutligen en specialiseringsexamen för revision i offentlig sektor (OFGR). För GR-examen krävs en lägre högskoleexamen (kandidatnivå) medan det krävs högre högskoleexamen (master) för examen med specialiseringsinriktning. I båda fallen gäller att examen ska vara

¹⁰ <http://www.wpk.de>.

¹¹ <http://www.fsr.dk>, eksamensbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016).

¹² <https://www.prh.fi/>, 6 kap Revisionslagen.

avlagda före provet till revisorsexamen. De studier som krävs för GR-examen omfattar bokföring och redovisning, handelsvetenskaper och ekonomiska vetenskaper samt juridik. När det gäller praktisk erfarenhet krävs minst tre års praktisk erfarenhet av uppgifter inom revision och redovisning. Det hålls skriftliga prov för både GRM- och CGR-examen. Många av frågorna i båda nivåernas prov är av ja- eller nej-karaktär och svaren ska inte motiveras.