



2017-12-08

Ju2017/08451/L1

Se sändlista

**Justitiedepartementet**

Enheten för fastighetsrätt och associationsrätt

Cecilia Johansson

08-405 92 54

cecilia.johansson@regeringskansliet.se

**Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen  
Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen  
(1995:665) om revisorer**

Bifogat översänds på remiss Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer. I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på författningsförslagen och bedömningarna i promemorian.

**Myndigheter under regeringen** är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria Svara på remiss – hur och varför (SB PM 2003:2). Den kan laddas ner från Regeringskansliets webbplats [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).

Remissvaret ska ha kommit in till Justitiedepartementet senast den **8 mars 2017**. Svaret bör i första hand skickas med e-post till [ju.registrator@regeringskansliet.se](mailto:ju.registrator@regeringskansliet.se), i både word-format och pdf-format. **Ange diarienummer och remissinstansens namn i rubriken på e-postmeddelandet.** Svaret kan även skickas in i pappersform.

Eventuella frågor besvaras av Cecilia Johansson, tel. 08-405 92 54.

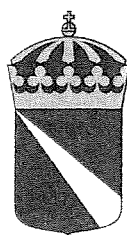
Jacob Aspegren  
Ämnesråd

## Remissinstanser

1. Riksrevisionen
2. Kammarrätten i Stockholm
3. Förvaltningsrätten i Stockholm
4. Arbetsgivarverket
5. Bokföringsnämnden
6. Bolagsverket
7. Ekobrottsmyndigheten
8. Finansinspektionen
9. Göteborgs universitet
10. Högskolan i Gävle
11. Högskolan Kristianstad
12. Kommerskollegium
13. Linnéuniversitetet
14. Lunds universitet
15. Luleå tekniska universitet
16. Mittuniversitetet
17. Myndigheten för ungdoms- och civilsamhällesfrågor
18. Mälardalens högskola
19. Regelrådet
20. Skatteverket
21. Stockholms universitet
22. Tillväxtverket
23. Umeå universitet
24. Uppsala universitet
25. FAR
26. Företagarna
27. Landsorganisationen i Sverige (LO)
28. LSU – Sveriges ungdomsorganisationer
29. Näringslivets regelnämnd
30. Rådet för finansiell rapportering
31. Småföretagarnas Riksförbund
32. Studieförbunden
33. Svenskt Näringsliv
34. Sveriges advokatsamfund

35. Sveriges Aktiesparares Riksförbund
36. Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)
37. Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer SKYREV
38. Sveriges Kommuner och Landsting SKL
39. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF
40. Tjänstemännens centralorganisation (TCO)





# Revisorsinspektionen

Swedish Inspectorate of Auditors

## DEN FRAMTIDA REVISIONEN Morgondagens kompetenskrav - ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer

*Postadress/Postal address*  
Box 24014  
104 50 Stockholm  
Sweden

*Besöksadress/Visiting address*  
Karlavägen 104  
[www.revisorsinspektionen.se](http://www.revisorsinspektionen.se)  
[ri@revisorsinspektionen.se](mailto:ri@revisorsinspektionen.se)

*Telefon/Telephone*  
08-738 46 00  
+46-8-738 46 00

*Org.nr*  
202100-4805

## Innehåll

|                                                                                           |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Sammanfattning .....                                                                   | 3  |
| 2. Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:665) om<br>revisorer .....     | 4  |
| 3. Bakgrund.....                                                                          | 5  |
| 3.1 Revisorsinspektionens översyn av utbildningskraven .....                              | 5  |
| 3.2 Vad säger revisorsdirektivet? .....                                                   | 6  |
| 3.3 Kort om Revisorsinspektionens översyn av föreskrifter om<br>utbildning och prov ..... | 7  |
| 3.4 Kort om revisorsexamen .....                                                          | 7  |
| 3.5 Exempel från andra europeiska länder .....                                            | 8  |
| 4. Överväganden och förslag.....                                                          | 9  |
| 5. Konsekvensanalys .....                                                                 | 12 |
| 5.1 Problembeskrivning och val av lösning .....                                           | 12 |
| 5.2 Regleringens konsekvenser för berörda parter .....                                    | 13 |
| 6. Författningskommentar .....                                                            | 17 |

## 1. Sammanfattning

Revisorsinspektionen (RI) föreslår ändringar avseende de utbildningskrav som gäller för att en sökande ska få avlägga revisorsexamen. Ändringarna är enligt myndigheten nödvändiga för att effektivisera utbildningen, göra revisorsyrket mer attraktivt och ytterligare höja revisionskvaliteten.

Bakgrunden till förslaget är att RI just nu genomför en översyn av nuvarande utbildningskrav för auktoriserade revisorer. Den utbildning som krävs för att bli auktoriserad som revisor är längre och mer komplicerad än för de flesta andra kvalificerade akademiker yrken i Sverige. Det tar ofta tio år av eftergymnasial utbildning innan revisorsexamen avläggs. Av de cirka 550 nyutbildade företagsekonomer som revisionsföretagen i Sverige anställer varje år examineras endast cirka 150 i revisorsprovet. För att yrket ska uppfattas som attraktivt och locka till sig studenter är det viktigt att vägen genom utbildningssystemet fram till auktorisation som revisor upplevs som effektiv och framkomlig.

Ansvar för attraktionen i yrket ligger i första hand hos revisionsbranschen. Som tillsynsmyndighet kan dock RI bidra genom att kraven på utbildning inte i onödan försvårar rekryteringen av framtida revisorer. Världen förändras och revisionen med den. Där det finns förändring, finns också en större efterfrågan på bestyrkande i allmänhet och revision i synnerhet. Användare av revisionen vill ha mer upplysningar från företag, särskilt icke-finansiell information, såsom hållbarhet och framåtblickande information. Vidare vill man försäkra sig om att denna information rapporteras rättvist och korrekt. Näringsliv och samhälle förväntar sig också att revisorerna nyttjar nya arbetssätt för att driva effektivitet så att rapporteringstiderna kan förkortas, samtidigt som revisionskvaliteten fortsätter att förbättras.

Samhället behöver, nu och i framtiden, en revisorskår som kan ta sig an ett antal nya utmaningar. Detta kan åstadkommas genom en breddning av kompetensbasen samt genom att skapa alternativa utbildningsvägar. Sådana förändringar kommer att höja utbildningens kvalitet och relevans. I slutänden kommer den kunskapsbas som de nya utbildningskraven och de olika utbildningsvägarna ger att på samma sätt som i dag testas i det prov (revisorsexamen) som varje blivande auktoriserad revisor måste avlägga.

För att nå de uppsatta målen föreslår RI följande ändringar av behörighetskraven för att få avlägga revisorsexamen:

- Kravet att sökanden ska ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år tas bort.
- Även kravet att sökandens avlagda kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen tas bort.
- Samtidigt förtydligas att kandidatexamen respektive treårig praktisk utbildning är den lägsta nivån på teoretisk och praktisk utbildning som sökanden ska uppnå för att få avlägga revisorsexamen.

## 2. Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer

Härigenom föreskrivs att 4 § förordningen (1995:665) om revisorer ska ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 4 §<sup>1</sup>

För att sökanden ska få avlägga revisorsexamen krävs att han eller hon har

1. avlagt kandidatexamen enligt bilaga 2 till högskoleförordningen (1993:100) *med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen* eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat,

2. genomgått en praktisk utbildning under tre år, som särskilt omfattar revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar, *och*

3. *genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år.*

Den praktiska *utbildning som avses i första stycket 2* ska under minst två år ha fullgjorts i en stat inom EES under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor, eller av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision i en stat inom det området. Den resterande delen av den praktiska utbildningen ska ha fullgjorts på samma sätt eller i en annan stat under handledning av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision utan behörighetsbegränsningar i den staten och som Revisorsinspektionen bedömer som lämplig att vara handledare.

*Vid tillämpningen av första stycket 3 ska 60 högskolepoäng anses motsvara ett år.*

Den som är godkänd revisor får avlägga revisorsexamen om han eller hon har varit godkänd under sammanlagt minst sju år, även om kraven enligt första och andra styckena inte är uppfyllda.

1. avlagt *minst en* kandidatexamen enligt bilaga 2 till högskoleförordningen (1993:100) eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat, *och*

2. genomgått en praktisk utbildning under *minst* tre år, som särskilt omfattar revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar.

Den praktiska *utbildningen* ska under minst två år ha fullgjorts i en stat inom EES under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor, eller av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision i en stat inom det området. Den resterande delen av den praktiska utbildningen ska ha fullgjorts på samma sätt eller i en annan stat under handledning av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision utan behörighetsbegränsningar i den staten och som Revisorsinspektionen bedömer som lämplig att vara handledare.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2018.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2016:1344.



### 3. Bakgrund

#### 3.1 Revisorsinspektionens översyn av utbildningskraven

Revision handlar ytterst om att skapa förtroende för näringsliv och offentlig sektor. Den traditionella revisorsrollen är för närvarande föremål för förändring. Detta beror bland annat på den tekniska utvecklingen och på ett ändrat synsätt om vilken information en revisor ska granska och uttala sig om i revisionsberättelsen. Det finns också en risk att revisor blir ett bristyrke i framtiden. Mot bakgrund av detta inledde RI under 2017 en översyn av utbildningskraven för auktoriserade revisorer. Syftet med översynen är att ta fram förslag till regeländringar som kan effektivisera utbildningen, göra revisorsyrket mer attraktivt och ytterligare höja revisionskvaliteten.

Förutsättningarna och förväntningarna på revisorer och revision har förändrats väsentligt under de senaste åren. Till faktorer som påverkar utvecklingen hör inte minst den snabba tekniska utvecklingen inom IT-området och implementeringen av nya internationella regelverk för redovisning och revision. Frågor kring behovet av förändring har vid flera tillfällen under året tagits upp av RI för diskussion med berörda parter, bland annat vid två seminarier<sup>2</sup> och i debattartiklar<sup>3</sup>.

Utmärkande för den senaste tidens utveckling är också att revisionsbranschen i likhet med andra branscher<sup>4</sup> möter en allt hårdare konkurrens om kompetent arbetskraft. Efterfrågan på revisorer är större än tillgången.<sup>5</sup> Antalet auktoriserade (och godkända) revisorer i riket minskar också för varje år. Samtidigt är utbildningen för auktoriserade revisorer en av de allra längsta inom alla kvalificerade akademikeryrken, vilket bidrar till att minska revisorsutbildningens attraktionskraft. För att tillräckligt många personer med hög kompetens ska söka sig till branschen krävs att vägen fram till auktorisation inte upplevs som för smal utan effektiv och framkomlig.

<sup>2</sup> Seminarierna *Den framtida revisionen i Sverige* samt *Den framtida revisionen – morgondagens kompetenskrav* hölls i Stockholm den 20 april respektive den 18 september 2017.

<sup>3</sup> *Så ska revisionen stärkas*, debattartikel i Dagens Industri den 6 mars 2017, finns även tillgänglig på webben: <http://www.di.se/opinion/debatt-sa-ska-revisionen-starkas/>  
*Revisorsyrket måste bli mer attraktivt*, debattartikel i Balans den 21 september 2017, finns även tillgänglig på webben: <https://www.tidningenbalans.se/debatt/revisorsyrket-maste-bli-mer-attraktivt/>  
*Det måste bli mer attraktivt att bli revisor*, debattartikel i Svenska dagbladet den 23 september 2017, finns även tillgänglig på webben: <https://www.svd.se/det-maste-bli-mer-attraktivt-att-bli-revisor>

<sup>4</sup> Det läge som revisorsyrket befinner sig i kan till exempel jämföras med hur situationen var för advokatycket i början av 2010-talet. Kraven för att bli ledamot i Sveriges advokatsamfund var då högre ställda än i de flesta andra av EU:s medlemsländer. För att bli advokat krävs bland annat att man har genomgått juridisk utbildning och erhållit juristexamen vid universitet. Därefter krävs flerårig praktisk kvalificerad juridisk verksamhet, antingen genom tjänstgöring som biträdande jurist vid advokatbyrå eller vid egen juridisk byrå. Man måste också genomgå advokatexamen, en utbildning som avslutas med ett muntligt prov. I cirkulär nr 22/2009 till ledamöterna i samfundet föreslog generalsekreteraren att kravet på praktisk juridisk verksamhet för inträde i samfundet skulle ändras från fem till tre år. Den föreslagna ändringen i stadgarna fastställdes sedermera av regeringen. I cirkuläret beskrevs en situation där advokatkräven i Europa står inför stora förändringar och där EU-kommissionen vill harmonisera de nationella regelverken för att öka konkurrensen och göra den europeiska tjänstemarknaden mer öppen och konsumentvänlig. Härvid hänvisades bl.a. till det s.k. yrkeskvalifikationsdirektivet och EU:s strävanden mot att medlemsländerna i ökad utsträckning ska erkänna varandras utbildningar och kvalifikationskrav.

<sup>5</sup> Se Arbetsförmedlingens hemsida, *Yrkeskompassen*, lydelse 2017-09-03: <https://www.arbetsformedlingen.se/Tjanster/Arbetsokande/Yrkeskompassen.html>.

Utbildningen av revisorer ska inte endast säkerställa att det i framtiden finns ett tillräckligt antal revisorer för näringslivets behov. Kompetensbasen behöver också vara bred och flexibel för att yrkeskåren ska kunna möta nya krav på en högt kvalificerad lagstadgad revision. Det komplexa juridiska regelverket för revision och den allt viktigare IT-revisionen kräver ofta särskilda kunskaper utöver det som ryms inom traditionell revisionsverksamhet. Som exempel på ett område där revisorer har fått ett utökat granskningsansvar kan nämnas hållbarhetsredovisning och annan icke-finansiell information. En bred kompetens är också nödvändig för en effektiv hantering av risker för korruption och ekonomisk brottslighet.

Revisorernas utbildningssystem är inte anpassat till de ovan beskrivna behoven och omvärldsförändringarna, samtidigt som förändringstakten ökar. Framför allt saknas i dag den bredd och flexibilitet som efterfrågas. Problemen kan emellertid motverkas genom en breddning av kompetensbasen och genom att skapa alternativa utbildningsvägar. Detta kommer att höja kvaliteten och relevansen i utbildningen och i revisionskvaliteten.

I slutänden kommer de nya utbildningskraven och kunskapsbasen som de olika utbildningsvägarna ger att fortsatt testas i det obligatoriska prov som varje blivande revisor måste avlägga för revisorsexamen. RI kommer inte att sänka kompetenskraven för att kunna klara revisorsexamen utan samtliga ämnesområden som är relevanta för revisionen kommer att testas. Härigenom ges garantier för att den teoretiska och praktiska utbildning som föregår provet håller i vart fall dagens nivå. Provet utgör en viktig kvalitetskontroll som säkerställer kompetensen hos framtida auktoriserade revisorer.

### 3.2 Vad säger revisorsdirektivet?

Grunden till de bestämmelser om den teoretiska och praktiska utbildning som denna promemoria berör återfinns i artiklarna 6 och 10 i revisorsdirektivet<sup>6</sup> som i Sverige har genomförts i 4 § förordningen (1995:665) om revisorer (revisorsförordningen).

#### *Revisorsdirektivets bestämmelser*

Enligt artikel 6 i revisorsdirektivet får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemsstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

Av artikel 10.1 i revisorsdirektivet framgår att för att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även prövas vid examen, ska en minst treårig praktisk utbildning med visst innehåll genomgå.

<sup>6</sup> Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

### *Svenska särkrav i förhållande till direktivet*

I svensk rätt kommer direktivets krav till uttryck i form av behörighetsregler för att få avlägga revisorsexamen.

Bestämmelsen i 4 § första stycket 1 revisorsförordningen avviker från artikel 6 i direktivet på så sätt att det i revisorsförordningen krävs att sökanden har avlagt kandidatexamen enligt bilaga 2 till högskoleförordningen (1993:100) med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat. Direktivet anger inget huvudområde för utbildningen.

I 4 § första stycket 3 revisorsförordningen uppställs ett annat krav som går utöver revisorsdirektivets bestämmelser, genom att det fordras att den som vill avlägga prov för revisorsexamen ska ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år. I andra stycket andra meningen samt tredje stycket regleras närmare innehållet i denna del av utbildningen.

## 3.3 Kort om Revisorsinspektionens översyn av föreskrifter om utbildning och prov

Ett ändamålsenligt utbildningssystem förutsätter enligt RI en tydlig ansvarsfördelning mellan berörda parter. För att åstadkomma detta behöver revisionsföretagens faktiska ansvar för kompetensutvecklingen av sina medarbetare tydliggöras och synliggöras i gällande regelverk. Med anledning av detta håller RI på att ta fram förslag till nya föreskrifter om utbildning och prov.<sup>7</sup>

Genom de nya föreskrifterna avser RI dels att tydliggöra det förväntade innehållet i de olika ämnesområden som ingår i utbildningen, dels att markera revisionsföretagens ansvar för utbildning inom ämnesområden som direkt avser revision och endast i begränsad utsträckning finns tillgängliga vid svenska högskolor och universitet. Ett delmål är också att förenkla reglerna så långt det är möjligt i syfte att göra dessa mer förståeliga och enklare att tillämpa.

RI:s arbete avseende de egna föreskrifterna kommer inte att behandlas mer ingående i denna promemoria.

## 3.4 Kort om revisorsexamen

För att bli auktoriserad som revisor i Sverige måste sökanden ha avlagt prov för revisorsexamen med godkänt resultat. Provet får avläggas först efter genomgången utbildning och ska säkerställa att revisorn har de kunskaper som behövs för att utföra lagstadgad revision. Provet är i sin helhet skriftligt och

<sup>7</sup> Dessa är tänkta att ersätta nu gällande Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.

pågår under två dagar. Frågorna i provet handlar om revision i företag av olika storlek och för att uppnå godkänt så måste tentanden ha minst 60 procent rätt svar.

En genomgång av provresultaten från perioden hösten 2013 till våren 2017 har visat att cirka 64 procent av tentanderna har klarat provet med godkänt resultat. RI bedömer att provet fyller sin funktion väl. Det är därför inte aktuellt att göra några ändringar när det gäller provets omfattning och svårighetsgrad.

### 3.5 Exempel från andra europeiska länder

En jämförelse av kraven på teoretisk utbildning mellan ett urval länder i Europa visar på både likheter och skillnader. 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 en viss obligatorisk omfattning och inriktning mot vissa ämnen. Norge har istället ett system där studenterna går en revisorsutbildning där alla ämnen är fastlagda i en studieplan. Både Norge och Finland har till skillnad från Sverige en tydlig revisionsinriktning inom företagsekonomi på universitet och högskola. 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 nämnda genom att studenterna går speciella utbildningsprogram i revisionsföretag som inkluderar både teori och praktik.

När det gäller praktisk utbildning avviker Sverige från övriga länder som i linje med direktivets nivå enbart kräver tre års praktisk erfarenhet. I Sverige kan tre år också räcka, men här tillkommer enligt nu gällande regel i revisorsförordningen krav på ytterligare två år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning.

När det gäller prov för revisorsexamen så 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.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> (Norge) Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), LOV-1999-01-15-2; (Storbritannien) Financial Reporting Council (2016), Key Facts and Trends in the Accountancy Profession, June 2016; (Tyskland) Wirtschaftsprüferkammers hemsida, <http://www.wpk.de>; (Finland) 6 kap Revisionslagen och (Danmark) [www.fsr.dk](http://www.fsr.dk), eksamensbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016).

## 4. Överväganden och förslag

**RI:s förslag:** Kravet att sökanden ska ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år för att få avlägga revisorsexamen tas bort.

Även kravet att sökandens avlagda kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen tas bort.

Samtidigt förtydligas att kandidatexamen respektive treårig praktisk utbildning är den lägsta nivån på teoretisk och praktisk utbildning som sökanden ska uppnå för att få avlägga revisorsexamen.

**Skälen för RI:s förslag:** Som framgått ovan bestäms ramarna för innehållet i revisorernas utbildning av bestämmelser i revisorsdirektivet som i Sverige är implementerade genom revisorsförordningen och RI:s föreskrifter.

Förordningen innehåller dock även krav som går utöver dem som direktivet uppställer. För att kunna erlagga revisorsexamen och därefter bli auktoriserad revisor krävs det bland annat att sökandens avlagda kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen och att sökanden har genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år.

En utbildning som är längre än det som revisorsdirektivet kräver och som inte heller kan motiveras av rimliga hänsyn riskerar att ha en avskräckande verkan på de personer som överväger att satsa på att bli auktoriserade revisorer.

Utbildningen är i dag en av de allra längsta inom alla kvalificerade akademikerkyrken. RI har mot bakgrund av detta gjort en närmare granskning av de två nämnda sarsvenska kraven på utbildning och funnit att ett borttagande av dessa kan ge ett betydligt mer effektivt och framkomligt utbildningssystem för framtida revisorer. Därmed ökar yrkets attraktivitet samtidigt som revisionsföretagens möjligheter att rekrytera en mer varierad och bredare kompetens ökar. De föreslagna ändringarna innebär också en ökad anpassning till revisorsdirektivet.

*Borttagande av kravet att ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år*

Det är RI:s uppfattning att revisionskvaliteten inte påverkas negativt av att kravet på ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år tas bort. Undersökningar som myndigheten har gjort visar att antalet högskolepoäng utöver en kandidatexamen inte har någon avgörande betydelse för i vilken utsträckning tentander klarar revisorsexamen med godkänt resultat. När det gäller den praktiska utbildningens längd konstaterar RI att det redan med nuvarande regler räcker med tre års praktisk utbildning för att få avlägga revisorsexamen.

Som framgått ovan föreskriver revisorsdirektivet en utbildningstid för kvalificerade revisorer om tre års teoretisk utbildning och tre års praktisk utbildning. Utbildning för kvalificerade revisorer om totalt sex år förekommer i bland annat Tyskland och Danmark. Även Sverige hade under perioden 1996-

2013 ett system där utbildningstiden för att bli godkänd revisor med examen var totalt sex år.<sup>9</sup> Det kan enligt RI:s mening ifrågasättas om utbildningstiden behöver vara totalt åtta år som i dag och om en utbildningstid utöver sex år behövs för att ge tillräcklig kompetens för att få avlägga revisorsexamen. Med det nuvarande kravet på totalt åtta års utbildning finns en risk att studenter och anställda vid revisionsföretagen uppfattar revisorsutbildningen som svårframkomlig, vilket i sin tur får en negativ inverkan på revisionsföretagens möjlighet att locka och behålla kompetent arbetskraft.

En effektivare och mer framkomlig utbildning kan attrahera fler personer med hög kompetens, vilket i sin tur medför en höjning av revisionskvaliteten. Personer som under nuvarande regler har påbörjat revisorsutbildningen, men lämnat denna eftersom de har uppfattat den som för lång, kan också lockas tillbaka. Sammantaget är ett högre inflöde av kompetent arbetskraft till revisorsutbildningen ägnat att höja revisionens kvalitet.

Under de åtta år som utbildningen pågår ska det enligt nuvarande regler ingå minst tre års heltidspraktik. Den delen av utbildningen är enligt RI den i dag viktigaste faktorn som avgör huruvida en sökande klarar revisorsexamen med godkänt resultat. RI har för avsikt att genom nya föreskrifter göra det möjligt att fullgöra studier av vissa teoretiska ämnen som ett komplement till praktiken, d.v.s. utan att ge avkall på kravet att den praktiska utbildningen ska omfatta tre år. RI bedömer emellertid att utbildningen sammantaget blir effektivare och bättre om delar av den teoretiska utbildningen varvas med praktisk tillämpning.

*Borttagande av kravet att avlagd kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen*

Som framgått ovan har RI i sitt uppdrag under de senaste åren kunnat identifiera betydande förändringar i samhällets behov av och förväntningar på kvalificerade och oberoende externa revisorer. För att kunna tillförsäkra samhället tillräckligt många revisorer med rätt kompetens föreslår RI att kravet att kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen tas bort. Eftersom revisorsdirektivet och RI:s föreskrifter fortfarande kommer att kräva att de obligatoriska ämnesområdena ingår i utbildningen, så kan visserligen företagsekonomisk inriktning fortfarande väntas fortsätta vara det vanligast förekommande utbildningsvalet bland de studenter som siktar på att bli auktoriserade revisorer. Samtidigt öppnas dörren för personer med annan relevant utbildningsbakgrund att kunna söka sig till revisionsbranschen, exempelvis personer med ytterligare kunskaper inom IT (jfr ovan avsnitt 3.1). En sådan ordning skulle kunna bidra till att säkra behovet av kunskaper inom för den lagstadgade revisionen viktiga områden.

---

<sup>9</sup> En godkänd revisor med examen hade samma behörighet som en auktoriserad revisor. År 2013 avskaffades kategorin och de godkända revisorerna med revisorsexamen fick titeln auktoriserad revisor.

*Förtydligande avseende den teoretiska och praktiska utbildningens längd*

Med anledning av att den teoretiska och den praktiska utbildningens längd varierar individuellt och att revisorer ofta genomgår en längre utbildning än det som är obligatoriskt, föreslår RI att ordet *minst* läggs till i förordningstexten. Härigenom förtydligas att kandidatexamen respektive treårig praktisk utbildning är den lägsta nivån som sökanden ska uppnå för att få avlägga revisorsexamen.

Även om alla auktoriserade revisorer formellt sett har samma behörighet vill RI peka på det grundläggande kompetenskravet att en revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.<sup>10</sup> Detta innebär att revisorer efter erhållandet av sin auktorisation måste genomgå omfattande vidareutbildning för att kunna åta sig vissa slags revisionsuppdrag, exempelvis uppdrag i företag av allmänt intresse såsom banker och försäkringsbolag. Regelverket förutsätter alltså att revisorns kompetensutveckling fortsätter även efter auktorisationen.

*Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*

Såvitt avser tidpunkten för ikraftträdandet av ändringarna anser RI att den 1 juli 2018 är ett lämpligt datum. Myndigheten kommer då att ha marginal för att sätta in lämpliga informationsinsatser till berörda parter och samordna förordningsändringarna med de nya föreskrifter som hålls på att tas fram. Vårens prov för revisorsexamen har också normalt avslutats vid den tiden på året vilket RI anser kan vara en lämplig brytpunkt. Eftersom de personer som uppfyller utbildningskraven i dag kommer att göra det även efter ikraftträdandet, anser myndigheten inte att datumet behöver sättas senare än ovan nämnda datum och att det inte heller behövs några övergångsbestämmelser.

---

<sup>10</sup> Se t.ex. 9 kap 11§ aktiebolagslagen (2005:551).

## 5. Konsekvensanalys

### 5.1 Problembeskrivning och val av lösning

Enligt nu gällande reglering i 4 § revisorsförordningen krävs det för att bli auktoriserad revisor bland annat att sökanden har företagsekonomi som huvudområde för sin kandidatexamen och genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år.

Enligt RI:s bedömning orsakar de två nämnda kraven svårigheter för revisionsföretagen att hitta, rekrytera och behålla personal som har rätt kompetens för att genomföra lagstadgad revision. Svårigheterna beror på

- att kandidatexamen inom andra relevanta ämnesområden än företagsekonomi, t.ex. IT, juridik eller offentlig förvaltning, inte ger behörighet för att få avlägga revisorsexamen, och
- att vägen genom utbildningssystemet fram till erhållande av auktorisation kan upplevas som ineffektiv och svårframkomlig.

RI gör bedömningen att det krävs åtgärder för att tillgodose det framtida behovet av revisorer med hög kompetens. Myndigheten föreslår därför de ändringar som framgår av avsnitt 2. Myndigheten gör bedömningen att det inte finns några alternativa lösningar, eftersom de i förordningen fastställda utbildningskraven är obligatoriska för avläggande av revisorsexamen och därmed också för auktorisation som revisor.

Ändringarna medför inte några tillkommande krav och innebär att två svenska särregler som går utöver revisorsdirektivets krav tas bort. Därmed sker en ökad harmonisering mellan Sveriges regler på området och de skyldigheter som följer av direktivet. Den föreslagna regleringen överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Enligt RI är det nödvändigt att de föreslagna ändringarna träder ikraft utan dröjsmål. Den ökande digitaliseringen och internationaliseringen samt kompetensförsörjningsproblemen är redan en realitet för revisionsbranschen.



## 5.2 Regleringens konsekvenser för berörda parter

**RI:s bedömning:** Borttagandet av kraven att sökanden ska ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år för att få avlägga revisorsexamen och att sökandens avlagda kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen innebär inga tillkommande kostnader eller andra negativa konsekvenser för enskilda fysiska personer som ansöker om att få avlägga prov för revisorsexamen och inte heller för revisionsföretagen.

Ändringarna väntas inte negativt påverka det allmännas förtroende för revisorernas förmåga att genomföra revisioner av hög kvalitet. De väntas inte heller innebära några negativa förändringar för universitetens och högskolornas verksamhet.

Ändringarna väntas inte medföra några tillkommande administrativa kostnader för RI, bortsett från en mindre engångskostnad för lämpliga informationsinsatser som myndigheten riktar till berörda parter.

Ändringarna väntas inte få några konsekvenser ur ett jämställdhetsperspektiv.

**Skälen för RI:s bedömning:** RI har identifierat följande intressenter:

- enskilda fysiska personer som ansöker om att få avlägga revisorsexamen,
- revisionsföretag där dessa personer är eller kommer att bli anställda,
- samhället i stort, samt
- RI i egenskap av den myndighet som har att tillämpa bestämmelserna.

### *Konsekvenser för enskilda fysiska personer som ansöker om att få avlägga revisorsexamen*

Ändringarna väntas inte medföra några tillkommande kostnader för enskilda fysiska personer. Den som vill avlägga revisorsexamen kan även framöver genomgå den teoretiska och praktiska utbildningen på samma sätt som tidigare. Skillnaden är att det är möjligt att avsluta revisorsutbildningen inom en kortare tidsrymd (totalt sex i stället för åtta år efter avslutad gymnasieutbildning). Att fler huvudområden än företagsekonomi tillåts för kandidatexamen innebär att kretsen av personer som kan ansöka om att få avlägga revisorsexamen blir större. Detta är emellertid inte heller något som tillför kostnader för enskilda. Hur många som efter ändringarna kommer att ansöka om att få avlägga revisorsexamen går enligt RI inte att förutse. Under 2014–2016 ansökte dock i genomsnitt 266 personer årligen om att få avlägga prov för revisorsexamen.

### *Konsekvenser för revisionsföretagen*

Antalet registrerade revisionsbolag<sup>11</sup> i Sverige uppgår till över 150 stycken och antalet icke registrerade revisionsföretag uppgår till betydligt fler.<sup>12</sup> Storleken på de berörda företagen varierar från enskilda näringsidkare till större koncerner. RI kan dock inte se skäl till att särskild hänsyn behöver tas till företagets storlek vid utformningen av reglerna, eftersom dessa liksom i dag kommer att vara riktade mot enskilda fysiska personer som avser att avlägga revisorsexamen. Det är liksom tidigare vid rekrytering av revisorsassistenter upp till varje enskilt revisionsföretag att avgöra vilken teoretisk utbildning som efterfrågas hos de anställda samt i vilken utsträckning företaget självt vill tillhandahålla den praktiska utbildningen. I sin rekrytering avgör byrån vilken kompetens/utbildning som den nyanställda har. Finns det en "drömkandidat" så är det sannolikt att byrån investerar i den personen; finns inte det utrymme på byrån så kan de välja en person som studerat alla ämnen på universitet eller högskola. Ändringarna medför inga tillkommande utbildningskrav. De väntas därmed varken öka revisionsföretagens administrativa kostnader eller orsaka någon tidsåtgång för dessa. Revisionsföretagen kommer därmed inte heller att behöva vidta några särskilda åtgärder med anledning av ändringarna.

RI gör bedömningen att ändringarna kommer att bidra till att utbildningssystemet examinerar fler revisorer med rätt kompetens. Särskilt på sikt och i förening med införandet av nya föreskrifter av myndigheten väntas därför revisionsföretagens kompetensförsörjningsproblem minska.

En underlättad kompetensförsörjning väntas få som följdverkning att revisionsföretagen får lägre rekryteringskostnader och tillgång till revisorer med bredare kunskaper. Revisionsföretagen väntas därmed också få bättre förutsättningar för att konkurrenskraftigt kunna tillhandahålla sådana effektiva och moderna revisionstjänster som efterfrågas.

### *Konsekvenser för samhället i stort*

De föreslagna ändringarna innebär att revisionsföretagen får en bredare kompetenspool att rekrytera personal från. Detta bör leda till en ökad revisionskvalitet och en större förmåga hos revisorerna att möta nya uppgifter i sin profession och ge ett ekonomiskt mervärde till sina kunder.

Som angetts ovan avser ändringarna enbart regler för behörighet för att få avlägga revisorsexamen. Provet kommer oförändrat att ställa samma höga krav på relevanta kunskaper som i dag. Även om revisorsexamen avläggs med godkänt resultat så behöver den som vill vara auktoriserad som revisor fortfarande uppfylla samma krav som i dag med avseende på bl.a. redbarhet, lämplighet, yrkesverksamhet och fortbildning. Liksom tidigare testas

<sup>11</sup> Bolag som kan åta sig uppdrag som revisor med en fysisk person som huvudansvarig revisor. Sådana bolag står direkt under RI:s tillsyn.

<sup>12</sup> Det exakta antalet berörda revisionsföretag i Sverige är svårt att beräkna eftersom det saknas ett allmänt register för sådana företag.

uppfyllandet av kraven både inom ramen för RI:s tillsyn och i samband med prövning av ansökan om fortsatt auktorisation, under hela revisorns yrkesverksamma tid. Vidare väntas revisionsföretagen på samma sätt som i dag ha en viktig roll dels genom att den anställda tilldelas resurser för sin kompetensutveckling, dels genom att denne inte får mer ansvar än vad som är lämpligt i förhållande till den egna kompetensen och erfarenheten. Mot denna bakgrund väntas ändringarna inte negativt påverka det allmännas förtroende för revisorernas förmåga att genomföra revisioner av hög kvalitet.

Förslaget förväntas inte märkbart påverka det totala antalet sökande till universitet eller högskolor, eftersom det fortfarande krävs en kandidatexamen för att bli auktoriserad revisor och eftersom andelen studenter som i slutänden blir auktoriserade revisorer är mycket liten. Av de ca 8 000 ekonomer som årligen examineras i landet går ca 550 stycken, vilket motsvarar 7 procent, vidare till revisionsföretagens revisionsverksamhet. Universiteten och högskolorna utbildar ekonomer för hela näringslivet och inte bara revisorer och så kommer det även i fortsättningen att förbli.

I vilken utsträckning förslaget inverkar på studenternas val mellan att fortsätta studierna efter kandidatnivå eller istället ta anställning hos revisionsföretag är enligt myndighetens uppfattning mer svårbedömt. Det är emellertid idag endast en liten minoritet av de personer som auktoriseras som revisorer som har en examen på magister- eller mastersnivå.

RI förväntar sig att det stora flertalet revisorer även i framtiden kommer att ha en kandidatexamen eller högre med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen. Detta beror på att en sådan studieinriktning kommer att vara det tidsmässigt effektivaste sättet att täcka in så många obligatoriska ämnesområden som möjligt utan att efter erhållen examen behöva komplettera studierna.

Myndigheten förväntar sig att en liten andel revisorer kommer att ha annan relevant utbildningsbakgrund än företagsekonomi. Det är dock enligt myndigheten mycket svårt att förutse hur efterfrågan på universitetens och högskolornas kurser inom företagsekonomi och andra ämnen kommer att påverkas av ändringarna. Det kan dock inte uteslutas att attraktiviteten för företagsekonomi som huvudområde ökar bland studenterna, i och med att vägen genom utbildningssystemet fram till auktorisation som revisor blir mer effektiv och framkomlig.

Sammantaget saknas det enligt myndigheten skäl att befara att de föreslagna ändringarna kommer att medföra några negativa förändringar för universitetens och högskolornas verksamhet.

### *Konsekvenser för RI*

Ändringarna väntas inte medföra några tillkommande administrativa kostnader för RI, bortsett från en mindre engångskostnad för lämpliga informationsinsatser som myndigheten riktar till berörda parter.

*Konsekvenser sett ur ett jämställdhetsperspektiv*

I dag finns det drygt 3 300 auktoriserade och godkända revisorer, varav 34 procent kvinnor och 66 procent män.<sup>13</sup> De nu föreslagna ändringarna ger även andra akademiker än dem med företagsekonomisk kandidatexamen möjlighet att utbilda sig till auktoriserade revisorer. Detta kan leda till att könsfördelningen inom revisorsyrket åtminstone i viss mån kan komma att influeras av de fördelningar som råder inom andra akademiska kandidatutbildningar, särskilt om sådana ämnesområden är starkt mans- eller kvinnodominerade. RI:s bedömning är emellertid att förhållandena även framöver kommer att vara så att en stor majoritet av de som ansöker om att få avlägga prov för revisorsexamen kommer att ha kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning. Ändringarna kan därför endast förväntas få en marginell effekt på könsfördelningen inom yrket. Sammantaget saknas det enligt myndigheten skäl att befara att de föreslagna ändringarna kommer att medföra några negativa konsekvenser ur ett jämställdhetsperspektiv.

---

<sup>13</sup> Fördelningen mellan könen är mycket jämnare i de yngre åldersgrupperna. Inom gruppen revisorer mellan 25-39 år är fördelningen 57 % män och 43 % kvinnor.

## 6. Författningskommentar

4 § förordningen om revisorer innehåller regler om behörighet för att få avlägga revisorsexamen.

Enligt första stycket krävs liksom tidigare att sökanden har avlagt kandidatexamen enligt bilaga 2 till högskoleförordningen eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat, samt att han eller hon har genomgått en praktisk utbildning under tre år, som särskilt omfattar revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar.

Sökanden behöver dock inte längre ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år. Sökandens kandidatexamen behöver inte heller längre ha företagsekonomi som huvudområde. Genom användningen av ordet *minst* förtydligas att kandidatexamen respektive treårig praktisk utbildning är den lägsta nivån som sökanden ska uppnå för att få avlägga revisorsexamen. Det är alltså, liksom tidigare, möjligt att genomgå en längre teoretisk eller praktisk utbildning än vad bestämmelsen anger.

Andra stycket anger närmare var och på vilket sätt den praktiska utbildningen ska fullgöras. Den nya lydelsen är enbart en justering med anledning av att sökanden inte längre behöver genomgå ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år. Av samma anledning behövs inte heller längre någon bestämmelse som anger att 60 högskolepoäng anses motsvara ett år.

