



Se sändlista

Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov

Bifogat översänds på remiss Revisorsinspektionens (RI:s) promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. Remissen är en inbjudan att lämna synpunkter på förslaget till nya föreskrifter och bedömningarna i promemorian.

Remissvar ska ha kommit in till RI senast den 8 mars 2018. Svaret bör i första hand skickas till ri@revisorsinspektionen.se i word-format. Ange diarienummer och remissinstansens namn i rubriken på e-postmeddelandet. Svaret kan även skickas in i pappersform.

Per Johansson
Myndighetschef

Remissinstanser

Riksrevisionen	Högskolan i Borås
Ekobrottsmyndigheten	Högskolan i Kristianstad
Kommerskollegium	Linköpings universitet
Finansinspektionen	Linnéuniversitetet
Skatteverket	Lunds universitet
Bolagsverket	Malmö högskola
Bokföringsnämnden	Mittuniversitetet
Tillväxtverket	Mälardalens högskola
Regelrådet	Stiftelsen högskolan i Jönköping
Civilekonomerna	Stockholms universitet
FAR	Sveriges lantbruksuniversitet
Näringslivets Regelnämnd	Uppsala universitet
Sveriges Aktiesparares Riksförbund	
Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer	
Sveriges Kommuner och Landsting	
Sveriges redovisningskonsulters förbund	
BDO Sverige AB	
Deloitte AB	
Ernst & Young AB	
Grant Thornton Sweden AB	
KPMG AB	
PricewaterhouseCoopers AB	
Mazars Set revisionsbyrå AB	
Finnhammars revisionsbyrå AB	
Rödl & Partner Nordic AB	
R3 Revisionsbyrå Stockholm	
Frejs Revisorer AB	
Deskjockeys revision AB	
Göteborgs universitet	
Handelshögskolan i stockholm	
Umeå universitet	
Karlstads universitet	
Högskolan i Gävle	



Revisorsinspektionen

Swedish Inspectorate of Auditors

DEN FRAMTIDA REVISIONEN

Morgondagens kompetenskrav

- nya föreskrifter om utbildning och prov

Postadress/Postal address
Box 24014
104 50 Stockholm
Sweden

Besöksadress/Visiting address
Karlavägen 104
www.revisorsinspektionen.se
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 föreskrifter om utbildning och prov	5
3. Bakgrund	7
3.1 Revisorsinspektionens översyn av utbildningskraven.....	7
3.2 Revisorsdirektivet och gällande svensk rätt	8
4. Överväganden och förslag	11
4.1 Behovet av nya föreskrifter.....	11
4.2 Den teoretiska utbildningen	12
4.3 Den praktiska utbildningen	15
4.4 Ämnen om prövas vid provet för revisorsexamen	16
4.5 Administrativa bestämmelser om examen och prov	17
4.6 Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser	17
5. Konsekvensanalys	19
5.1 Problembeskrivning och val av lösning.....	19
5.2 Regleringens konsekvenser för berörda parter	20
6. Författningskommentar	24

1. Sammanfattning

Revisorsinspektionen (RI) föreslår att det införs nya föreskrifter om utbildning och prov. Föreskrifterna innehåller bestämmelser om de krav på utbildning som ställs för att en sökande ska få avlägga prov för revisorsexamen. Föreskrifterna innehåller även bestämmelser om vilka kunskaper som ska prövas vid provet och administrativa bestämmelser. Därtill innehåller de bestämmelser om lämplighetsprov. De nya föreskrifterna är enligt myndigheten nödvändiga för att effektivisera utbildningen, göra revisorsyrket mer attraktivt och ytterligare höja revisionskvaliteten.

RI genomför just nu en översyn av de nuvarande utbildningskraven för att bli auktoriserad revisor. Denna utbildning är längre och mer komplicerad än för de flesta andra kvalificerade akademikeryrken 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 väljer endast cirka 150 att skriva revisorsprovet. Samtidigt har det sedan början av 2000-talet skett en årlig minskning av antalet auktoriserade revisorer. 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.¹

Ansvar för attraktionen i yrket ligger i första hand hos revisionsföretagen och revisorerna själva. Som tillsynsmyndighet kan dock RI bidra genom att kraven på utbildning inte i onödan försvårar rekryteringen av framtida revisorer. Samhället behöver, nu och i framtiden, en tillräckligt stor revisorskår med rätt kompetens som kan ta sig an ett antal nya utmaningar. Detta kan åstadkommas genom en breddning av kompetensbasen samt genom att skapa alternativa utbildningsvägar.

Ett ändamålsenligt utbildningssystem förutsätter enligt RI också en tydlig ansvarsfördelning mellan berörda parter. För att åstadkomma detta behöver det förväntade innehållet i de olika ämnesområden som ingår i utbildningen tydliggöras. Det behövs också en markering av revisionsföretagens ansvar för utbildning inom ämnesområden som direkt avser revision, och endast i begränsad utsträckning finns tillgängliga vid svenska universitet och högskolor.

RI har också som utgångspunkt att föreskrifterna ska vara mer förståeliga och enklare att tillämpa än i dag för studenter, universitet, högskolor och revisionsföretag.

För att nå de uppsatta målen föreslår RI att det införs nya föreskrifter om utbildning och prov med följande huvuddrag:

- Ett flertal särskilt angivna obligatoriska ämnen ska, liksom tidigare, studeras vid universitet eller högskola, medan studier i andra obligatoriska ämnen får tillhandahållas även av andra utbildningsanordnare.

¹ Enligt statistik som RI har tagit fram har antalet auktoriserade och godkända revisorer med några få undantag minskat varje år mellan 1997-2017, från ca 4500 till ca 3400 revisorer. Bortfallet från yrkeskåren har tilltagit under 2010-talet. Såvitt avser efterfrågan på revisorer i Sverige, se Arbetsförmedlingens hemsida, *Yrkeskompassen*, lydelse 2017-09-03:
<https://www.arbetsformedlingen.se/Tjanster/Arbetssookande/Yrkeskompassen.html>

- Det anges uttryckligen att kunskaper i både obligatoriska och icke-obligatoriska ämnen prövas vid prov för revisorsexamen. Det krävs inte studier i de icke-obligatoriska ämnena för att få avlägga prov för revisorsexamen.
- Nuvarande krav om att det för att få avlägga prov för revisorsexamen krävs studier med ett visst antal högskolepoäng i företagsekonomi och juridik tas bort.

De nya föreskrifterna 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 provet för revisorsexamen. RI bedömer att detta prov fyller sin funktion väl och det är därför inte aktuellt att nu göra några ändringar när det gäller provets omfattning och svårighetsgrad.

2. Förslag till föreskrifter om utbildning och prov

Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om utbildning och prov

Krav för att få avlägga revisorsexamen

1 § För att få avlägga prov för revisorsexamen krävs att sökanden har genomgått teoretisk och praktisk utbildning.

2 § I den teoretiska utbildningen ska följande ämnen ha studerats med godkänt resultat:

1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,
3. internationella redovisningsstandarder,
4. räkenskapsanalys,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. riskhantering och intern kontroll,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,
9. internationella revisionsstandarder, och
10. yrkesetik och oberoende.

Ämnena ska studeras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

De ämnen som anges i första stycket 1-5 ska studeras vid universitet eller högskola. De ämnen som anges i första stycket 6–10 ska studeras hos revisionsföretag, vid universitet eller högskola, eller hos annan utbildningsanordnare.

Utbildning som inte sker vid universitet eller högskola ska följa en utbildningsplan som är godkänd av Revisorsinspektionen. Utbildningsplanen ska innehålla lärandemål som syftar till att ge tillräckliga teoretiska kunskaper som är relevanta för lagstadgad revision.

3 § Den praktiska utbildningen i revisorsyrket enligt 4 § första stycket 2 förordningen (1995:665) om revisorer ska pågå under minst tre år och motsvara minst tre års heltidsarbete. Heltid ska anses motsvara 1 600 arbetstimmar under ett år. Sökanden får inte tillgodoräkna sig mer än 1 800 arbetstimmar per år.

4 § Utbildningen enligt 3 § ska följa ett utbildningsprogram och vara allsidigt sammansatt. Den ska ge kunskap om revision i olika branscher. Utbildningen ska innehålla planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. Särskild vikt ska läggas vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet.

Prov för revisorsexamen och lämplighetsprov

5 § Vid prov för revisorsexamen prövas kunskaper i de ämnen som anges i 2 §. Därutöver prövas kunskaper i följande ämnen i den mån de är relevanta för lagstadgad revision:

1. associationsrätt och företagsstyrning,
2. obeståndsrätt och förmögenhetsbrott,
3. beskattningsrätt,
4. civil- och handelsrätt,
5. arbetsrätt och socialrätt,
6. informationsteknik och datorsystem,
7. organisationslära och nationalekonomi,
8. matematik och statistik, och
9. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

6 § Prov för revisorsexamen ska anordnas vid två tillfällen per år, varav det första infaller i maj eller juni och det andra infaller i november eller december.

Prov behöver inte anordnas om inte minst 30 sökande uppfyller kraven för att få avlägga provet i fråga. Skulle ett prov ställas in ska alltid det nästföljande provet anordnas.

7 § Lämplighetsprov enligt förordningen (1995:665) om revisorer anordnas vid behov.

8 § En ansökan om att få avlägga prov för revisorsexamen ska ha kommit in till Revisorsinspektionen senast den 25 februari för provet i maj eller juni och senast den 5 september för provet i november eller december.

9 § För att få avlägga prov för revisorsexamen eller lämplighetsprov ska sökanden betala en administrationsavgift med 5 000 kr och en examensavgift med 20 000 kr.

Administrationsavgiften ska betalas till Revisorsinspektionen i samband med att ansökan ges in. Examensavgiften ska betalas på Revisorsinspektionens begäran.

Examensavgiften får betalas tillbaka om sökanden inte kan delta i provet och det finns särskilda skäl för det.

Administrationsavgiften och examensavgiften ska betalas tillbaka om provet ställs in.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 juli 2018, när Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov ska upphöra att gälla.
2. Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov gäller fortfarande för den som har påbörjat den praktiska utbildningen före ikraftträdandet. Om en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare ska dessa tillämpas istället.

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 för att revisor blir ett bristyrke i framtiden, något som negativt kan påverka hela samhällsekonomin. 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 de faktorer som påverkar utvecklingen hör inte minst den snabba tekniska utvecklingen inom IT-området och införandet av nya internationella standarder 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 seminarier² och i debattartiklar³.

Utmärkande för den senaste tidens utveckling är också att revisionsbranschen i likhet med många andra branscher möter en allt hårdare konkurrens om kompetent arbetskraft. Efterfrågan på revisorer är större än tillgången.⁴ Antalet auktoriserade (och godkända) revisorer i landet minskar också för varje år.⁵ Samtidigt är utbildningen för att bli auktoriserad revisor 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 som effektiv och framkomlig.

Utbildningen av revisorer ska inte endast säkerställa att det i framtiden finns ett tillräckligt antal revisorer för näringslivets behov. Kvalificerade revisorer fyller också en viktig funktion i den offentliga sektorn, inte minst som sakkunniga biträden i den kommunala revisionen. Kompetensbasen för både den privata och offentliga sektorn behöver vara bred och flexibel för att yrkeskåren ska kunna möta nya krav på en högt kvalificerad lagstadgad revision. De komplexa redovisningsregelverken och den allt viktigare IT-revisionen kräver ofta

² Seminarierna *Den framtida revisionen i Sverige* och *Den framtida revisionen – morgondagens kompetenskrav* hölls i Stockholm den 20 april respektive den 18 september 2017.

³ Se till exempel följande artiklar. *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>

⁴ Se Arbetsförmedlingens hemsida, *Yrkeskompassen*, lydelse 2017-09-03: <https://www.arbetsformedlingen.se/Tjanster/Arbetsokande/Yrkeskompassen.html>

⁵ Enligt statistik som RI har tagit fram har antalet auktoriserade och godkända revisorer med några få undantag minskat varje år mellan 1997-2017, från ca 4500 till ca 3400 revisorer. Bortfallet från yrkeskåren har tilltagit under 2010-talet.

särskilda kunskaper utöver det som ryms inom traditionell revisionsverksamhet. Som exempel på ett område där revisorer har fått ett utökat granskningsansvar kan nämnas hållbarhetsredovisning⁶ där det ingår icke-finansiell information. Hit hör rapportering som omfattar områden som motverkande av korruption, ekonomisk brottslighet, sociala förhållanden, personalfrågor, respekt för mänskliga rättigheter och miljö.

Revisorernas utbildningssystem är inte anpassat till de behov som beskrivs ovan och omvärldsförändringarna, samtidigt som förändringstakten ökar. Framför allt saknas i dag vissa ytterligare kompetenser som efterfrågas, men som inte ryms i utbildningskraven, t.ex. djupare kunskaper inom IT. Samtidigt finns det inte någon tydlig ansvarsfördelning mellan revisionsföretagen och universiteten och högskolorna. Dessa problem kan emellertid motverkas genom att skapa alternativa utbildningsvägar. Samtidigt behöver det förväntade innehållet i de olika ämnesområden som ingår i utbildningen tydliggöras. Även revisionsföretagens ansvar för utbildning inom vissa ämnesområden behöver markeras. Sådana åtgärder kommer att höja kvaliteten och relevansen i utbildningen och i revisionskvaliteten.

Mot den nu beskrivna bakgrunden föreslår RI genom denna promemoria nya föreskrifter om utbildning och prov, som är avsedda att ersätta Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.⁷ Myndigheten har även inlett ett projekt för att ta fram vägledande dokument för tillämpning av föreskrifterna.⁸

3.2 Revisorsdirektivet och gällande svensk rätt

Grunden till de bestämmelser om den teoretiska och praktiska utbildning som denna promemoria berör återfinns i artiklarna 6–10 i revisorsdirektivet. Direktivets bestämmelser har i Sverige genomförts i 4 § förordningen (1995:665) om revisorer (revisorsförordningen) samt i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.

Revisorsdirektivets bestämmelser

Enligt artikel 6 i revisorsdirektivet får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier

⁶ Se 6 kap. 10 § årsredovisningslagen (1995:1554).

⁷ Mot samma bakgrund och som en del av myndighetens översyn av utbildningskraven har RI till regeringen gett in ett förslag till ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer (revisorsförordningen). Ändringarna avser de krav som gäller för att en sökande ska få avlägga revisorsexamen och är utformade inom ramen för det som är tillåtet enligt revisorsdirektivet⁷. Förslaget innebär i huvudsak att kraven på att sökandens avlagda kandidatexamen ska ha företagsekonomi som huvudområde för utbildningen och att sökanden ska ha genomgått ytterligare teoretisk eller praktisk utbildning under två år tas bort.

RI redogör i förslaget till regeringen för sin granskning av dessa två nationella särkrav avseende utbildning och anför bl.a. att ett borttagande av dessa kan ge ett betydligt mer flexibelt utbildningssystem för revisorerna. Därmed möjliggörs också en mer varierad och bredare kompetensbas för revisionsföretagen. Ändringarna innebär en ökad anpassning av de svenska reglerna för utbildningens längd och inriktning till revisorsdirektivet.

Förslaget till ändringar i förordningen berörs inte mer ingående i denna promemoria.

⁸ Projektet syftar till att ta fram beskrivningar av ämnesområden som är uppräknade i direktivet, i första hand de obligatoriska.

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 7 framgår att yrkesexamen enligt artikel 6 ska garantera tillräckliga teoretiska kunskaper i ämnen som är relevanta för lagstadgad revision samt en förmåga att tillämpa sådana kunskaper i praktiken. Examen ska åtminstone delvis vara skriftlig.

I artikel 8.1 anges att examens teoretiska kunskapsprov ska omfatta tio olika ämnesområden av visst slag (obligatoriska ämnen).

I artikel 8.2 anges att provet även ska omfatta ytterligare nio ämnesområden av visst slag i den mån de är relevanta för revision (icke-obligatoriska ämnen).

Av artikel 10 framgår att för att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även provas vid examen, ska en minst treårig praktisk utbildning med visst innehåll genomgå. Vidare anges att medlemsstaterna ska se till att all utbildning genomförs av personer som erbjuder tillräckliga garantier med avseende på deras förmåga att tillhandahålla den praktiska utbildningen.

Den teoretiska utbildningen enligt svensk rätt

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

När det gäller den teoretiska utbildningen har Sverige genom de nu gällande föreskrifterna om utbildning och prov valt en lösning där det inte ställs några ämneskrav på innehållet i revisorsexamen. Istället anges i 2 § första stycket i föreskrifterna, som ett behörighetskrav för att sökanden ska få avlägga prov för revisorsexamen, att den teoretiska utbildningen ska omfatta ämnesområden motsvarande de som avses i artikel 8 i direktivet. Ämnesområden motsvarande de som anges i artikel 8.2 ska dock enligt 2 § andra stycket omfattas endast i den utsträckning det har betydelse för revisionen.

De följande 3–5 §§ i föreskrifterna innehåller bestämmelser som går utöver revisorsdirektivets krav. För att få avlägga prov för revisorsexamen krävs att det i sökandens teoretiska utbildning ska ingå ett visst antal högskolepoäng i företagsekonomi, handelsrätt och beskattningsrätt samt att dessa ämnen ska ha innehåll av visst slag.

Den praktiska utbildningen enligt svensk rätt

När det gäller kraven på den praktiska utbildningen så följer föreskrifterna artikel 10 i revisorsdirektivet. Såvitt är aktuellt för den pågående översynen ska dock nämnas följande krav i föreskrifternas 8–10 §§, som går utöver revisorsdirektivets bestämmelser och alltså utgör en del av den nationella särregleringen:

- Den praktiska utbildningen ska ge praktisk erfarenhet av och utveckla teoretisk kunskap om revision och för revisionsutövning relevanta arbetsuppgifter.
- En del av utbildningen ska avse kvalificerade utredningar som kan fullgöras inom ett revisionsuppdrag eller som en del av ett annat uppdrag.
- Den praktiska utbildningen ska omfatta minst 1 500 timmar revision, varav minst 1 000 timmar ska utgöras av revision av aktiebolag.

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 pågår under två dagar. Frågorna i provet handlar om revision i företag av olika storlek och för att uppnå godkänt resultat måste tentanden ha minst 60 procent rätta svar. Provet anses ha en tillräckligt hög svårighetsgrad och RI bedömer att det fyller sin funktion väl. Det är därför inte aktuellt att nu göra några ändringar när det gäller provets omfattning och svårighetsgrad.

4. Överväganden och förslag

4.1 Behovet av nya föreskrifter

I RI:s uppdrag ingår att arbeta för att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer.⁹ En förutsättning för att detta behov ska kunna tillgodoses är enligt myndighetens mening att revisorsyrket upplevs som attraktivt och kan locka till sig kompetens.

Utbildningen för att bli auktoriserad revisor är en process med flera centrala aktörer. Av stor vikt i denna process är givetvis de utbildningsanordnare, statliga eller privata, som har examinationsrätt för de utbildningar som har angetts som obligatoriska för blivande revisorer. Andra centrala aktörer är branschorganisationen FAR och revisionsföretagen som verkar i processen, genom anställningar av nya medarbetare och genom upprätthållandet av kvaliteten på de utbildningar som de ansvarar för. RI har ett mycket stort inflytande på revisorsutbildningen, genom sina föreskrifter för teoretisk och praktisk utbildning, genom sin examinations- och auktorisationsverksamhet och genom den tillsyn som bedrivs avseende revisionsföretagens och revisorernas verksamhet.

Processen för den som går vägen från studier på universitet/högskola till auktorisation kan grafiskt åskådliggöras på följande sätt, där vägen fram till auktorisation följer ett antal bestämda steg.

Teoretisk utbildning	Praktisk utbildning	Revisorsexamen	Auktorisation	Vidare-utbildning
Regleras i Revisorsinspektionens föreskrifter				

RI anser att revisionsbranschens ansvar i denna process behöver förtydligas. Revisionsföretagen bedriver redan i dag utbildning inom flertalet av de obligatoriska ämnen som anges i artikel 8.1 i revisorsdirektivet. När det gäller de obligatoriska ämnen som direkt avser revision finns det dock få relevanta utbildningar inom universitet och högskolor i Sverige. I den utsträckning som universitet och högskolor erbjuder utbildningar inom revision saknas den nödvändiga möjligheten att kunna kombinera utbildningen med praktisk tillämpning.

RI föreslår mot bakgrund av detta nya föreskrifter om utbildning och prov som tydligt anger att vissa obligatoriska ämnesområden får studeras hos annan utbildningsanordnare än universitet eller högskola. Till denna kategori av utbildningsanordnare hör bland annat revisionsföretag och FAR. En sådan förändring innebär i allt väsentligt en anpassning till hur utbildningen sker redan i dag.

⁹ Förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen.

I de nya föreskrifterna klargörs också det förväntade innehållet i utbildningen genom att det tydligt framgår att studier i de icke-obligatoriska ämnena inte utgör ett behörighetskrav för att få avlägga prov för revisorsexamen, men att kunskaper i dessa ämnen testas i provet. I flertalet fall bör dessa ämnen kunna studeras som integrerade delar i den ordinarie utbildningen vid revisionsföretagen och i den utsträckning som de har betydelse för revisionen. 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.

En tydligare beskrivning av ansvar och förväntat innehåll inom olika ämnesområden kommer att underlätta för olika utbildningsanordnare att anpassa sitt utbud av utbildning till revisionsyrkets krav på faktisk kompetens.

Förutom att tydliggöra det förväntade innehållet i ämnesområdena och markera revisionsföretagens ansvar vill RI också utforma föreskrifterna på ett sätt som gör dem mer förståeliga och enklare att tillämpa jämfört med nu gällande föreskrifter. Föreskrifterna innehåller vissa tydliggöranden och justeringar av de administrativa reglerna för prov för revisorsexamen och lämplighetsprov. Förslagen redovisas i mera detalj nedan i avsnitt 4.2–4.6.

4.2 Den teoretiska utbildningen

RI:s förslag: För att få avlägga prov för revisorsexamen ska sökandens teoretiska utbildning liksom tidigare omfatta följande ämnen:

1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,
3. internationella redovisningsstandarder,
4. räkenskapsanalys,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. riskhantering och intern kontroll,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,
9. internationella revisionsstandarder, och
10. yrkesetik och oberoende.

Ämnena ska studeras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). De fem förstnämnda ämnena ska studeras vid universitet eller högskola. Resterande ämnen ska studeras hos ett revisionsföretag, vid universitet, vid högskola eller hos en annan utbildningsanordnare. Utbildning som inte sker vid universitet eller högskola ska följa en utbildningsplan som är godkänd av RI. Utbildningsplanen ska innehålla lärandemål som syftar till att ge tillräckliga teoretiska kunskaper som är relevanta för lagstadgad revision.

Kravet på att det i sökandens teoretiska utbildning ska ingå ett visst antal högskolepoäng i företagsekonomi och juridik med innehåll av visst slag tas bort.

Skälen för RI:s förslag:*Krav på studier inom EES*

Till skillnad mot tidigare ställs det upp ett krav om att de obligatoriska ämnena ska studeras i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). RI anser att en sådan begränsning är lämplig med hänsyn till att utbildningen bör vara inriktad mot de redovisningsregelverk som tillämpas inom EES. Bestämmelsen har ingen inverkan på vilka slags examen (t.ex. från ett land utanför EES) som kan godtas; detta regleras istället i 4 § revisorsförordningen.

Ämnen som ska studeras vid universitet eller högskola

RI har kunnat konstatera att de ämnen som anges i 2 § 1–5 i de föreslagna nya föreskrifterna ingår i det utbud av utbildningar som finns tillgängliga vid svenska universitet och högskolor. Dessa ämnen avser inte direkt revision och har därmed inte heller en direkt koppling till sådan inläring som behöver ske vid praktisk verksamhet hos revisionsföretag. Enligt myndigheten är det därför lämpligt att ämnena liksom i dag ska studeras vid lärosäten för högre utbildning.

Ämnen som får studeras hos annan utbildningsanordnare

RI har kunnat konstatera att de ämnen som anges i 2 § första stycket 6–10 i de föreslagna nya föreskrifterna ingår i få relevanta utbildningar tillgängliga vid svenska universitet eller högskolor. Detta har sin bakgrund i att ämnena direkt avser revision och därmed har en stark koppling till sådan inläring som typiskt sett sker vid praktisk verksamhet hos revisionsföretag. De är nära integrerade i revisionsmetodik och en effektiv kompetensutveckling kan därför gynnas av att teori löpande kan varvas med praktik.

Mot bakgrund av det sagda är det enligt RI lämpligt att ämnena i fortsättningen ska kunna studeras även hos annan utbildningsanordnare än universitet och högskola. Utbildningen kan härvid tillhandahållas även av exempelvis revisionsföretag eller FAR. Att ämnena får studeras utanför universitet eller högskola utgör enligt RI inte någon mer omfattande förändring, utan har mer en tydliggörande funktion. Redan i dag ingår normalt de aktuella ämnena i revisionsföretagens internutbildning.

Om utbildningen tillhandahålls av en annan aktör än universitet eller högskola ska den – i syfte att garantera att utbildningen håller en hög kvalitet – följa en utbildningsplan som är godkänd av RI innan utbildningen startar. Kvaliteten i utbildningen kan, såvitt avser utbildningsanordnare som är revisionsföretag, upprätthållas också inom ramen för RI:s tillsynsverksamhet. Därtill bör påpekas att revisionsföretagen vid sidan av RI:s föreskrifter är skyldiga att följa internationella standarder som ställer kvalitetskrav på utbildningens innehåll och utformning. Vad utbildningsplanerna ska innehålla utvecklas ytterligare i

författningskommentaren. RI har härutöver inlett ett projekt för att ta fram vägledande dokument för tillämpning av föreskrifterna.¹⁰

Borttagande av krav på antal högskolepoäng för juridik och företagsekonomi

Kraven på att sökanden ska ha ett visst antal högskolepoäng i företagsekonomi och juridik samt att dessa ämnen ska ha innehåll av visst slag kan enligt RI tas bort. Skälet för detta är främst att RI inte har kunnat identifiera några särskilda nationella behov som kan motivera längre gående krav än de som följer av revisorsdirektivet. Med nuvarande krav är det också mycket svårt för många sökanden att uppfylla utbildningskraven inom ramen för en kandidatexamen.

En av de allra viktigaste delarna av Bolognaprocessen är att dela upp den högre utbildningen i så kallade nivåer; grundnivå och avancerad nivå. Grundnivån ska omfatta minst tre års utbildning och ge tillgång till den avancerade nivån. Examen på grundnivå ska också vara relevant som kvalifikation för arbetsmarknaden. RI:s utbildningskrav innebär i dag att det är ett problem att nå kvalifikationskraven för arbetsmarknaden enbart genom akademisk utbildning på grundnivå. Detta beror på att av de 180 högskolepoäng som motsvarar en treårig akademisk utbildning är 135 högskolepoäng bundna till att utbildningen minst ska omfatta 90 högskolepoäng i företagsekonomi och 45 högskolepoäng i juridik. Detta innebär alltså att resterande ämnen som krävs enligt RI:s föreskrifter ska klaras av inom ramen för 45 högskolepoäng, vilket myndigheten bedömer är mycket svårt. Universitet och högskolor har även de påpekat att de har svårt att inrymma nu gällande utbildningskrav i en treårig utbildning.

Borttagandet av de aktuella kraven kan enligt RI bidra till att vägen genom utbildningsprocessen upplevs som mer framkomlig och till att skapa mer utrymme för olika studieinriktningar, vilket blir betydelsefullt särskilt i kombination med det ovan nämnda förslaget till ändringar i revisorsförordningen som har getts in till regeringen.

¹⁰ Projektet syftar till att ta fram beskrivningar av innehållet i de ämnesområden som är uppräknade i direktivet, i första hand de obligatoriska.

4.3 Den praktiska utbildningen

RI:s förslag: Följande krav för att sökanden ska få avlägga prov för revisorsexamen tas bort:

- Den praktiska utbildningen ska ge praktisk erfarenhet av och utveckla teoretisk kunskap om revision och för revisionsutövning relevanta arbetsuppgifter.
- En del av utbildningen ska avse kvalificerade utredningar som kan fullgöras inom ett revisionsuppdrag eller som en del av ett annat uppdrag.
- Den praktiska utbildningen ska omfatta minst 1 500 timmar revision varav minst 1 000 timmar ska utgöras av revision av aktiebolag.

Skälen för RI:s förslag: Formuleringen i 8 § i de nu gällande föreskrifterna om att den praktiska utbildningen ska ge praktisk erfarenhet av och utveckla teoretisk kunskap om revision och för revisionsutövning relevanta arbetsuppgifter bedöms vara överflödiga. Detsamma gäller formuleringen i 9 § om att en del av utbildningen ska avse kvalificerade utredningar och att dessa kan fullgöras inom ett revisionsuppdrag eller som en del av ett annat uppdrag. Det är enligt RI:s mening tillräckligt att det av 4 § i de nya föreskrifterna framgår att den praktiska utbildningen ska ge kunskap om revision i flera olika branscher och att utbildningen ska innehålla planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag.

Enligt 10 § i de nu gällande föreskrifterna krävs vidare att den praktiska utbildningen ska omfatta minst 1 500 timmar revision, varav minst 1 000 timmar ska utgöras av revision av aktiebolag. Enligt RI har det inte kommit fram att detta krav skulle kunna motiveras av några särskilda skäl. Det allmänna behovet av att någon under sin revisorsutbildning har fått tillräckligt stor kvantitativ erfarenhet av revision tillgodoses istället genom 4 § första stycket 2 revisorsförordningen, genom kravet i 3 § i de föreslagna nya bestämmelserna och genom att den som har klarat provet för revisorsexamen med godkänt resultat måste uppfylla ytterligare krav för att kunna auktoriseras som revisor. Det sistnämnda framgår av 1 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:3) om auktorisation, godkännande och registrering. Där anges det att för att bli auktoriserad revisor ska sökanden under de fem år som närmast föregår ansökan ha utövat revisionsverksamhet omfattande minst 1 500 timmar. Mer än 750 av dessa timmar ska ha avsett juridiska personer som enligt lag eller annan författning i en stat inom EES ska revideras av fysiska eller juridiska personer som har godkänts att utföra lagstadgad kvalificerad revision i den staten. Uppdragen ska också ha omfattat revisionsklienter inom olika branscher.

4.4 Ämnen som provas vid provet för revisorsexamen

RI:s förslag: Vid provet för revisorsexamen provas kunskaper i de ämnen som anges i 2 § i de nya föreskrifterna. Därutöver provas kunskaper i följande nio ämnen i den mån de är relevanta för lagstadgad revision:

1. associationsrätt och företagsstyrning,
2. obeståndsrätt och förmögenhetsbrott,
3. beskattningsrätt,
4. civil- och handelsrätt,
5. arbetsrätt och socialrätt,
6. informationsteknik och datorsystem,
7. organisationslära och nationalekonomi,
8. matematik och statistik, och
9. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

Skälen för RI:s förslag: Vid provet för revisorsexamen kommer provas, liksom tidigare, ämneskunskaper i alla de nitton ämnen som revisorsdirektivet anger. De föreslagna nya föreskrifterna innebär i detta avseende inga materiella förändringar. RI bedömer att provet har funnit sina former och utvärderingar har också visat att det fungerar väl.

RI har valt att inte i föreskrifterna närmare reglera i vilken utsträckning de icke-obligatoriska ämnena är relevanta och på vilket sätt. Betydelsen av dessa ämnesområden och det sätt på vilket de är relevanta för revision kan förändras över tid och provets innehåll kommer därför även i fortsättningen successivt att anpassas i linje med den löpande utvecklingen av god revisors- och revisionssed.

4.5 Administrativa bestämmelser om examen och prov

RI:s förslag: Bestämmelsen om att lämplighetsprov anordnas vid ett tillfälle per år under perioden oktober-november ersätts av en regel om att sådant prov ska anordnas vid behov. Bestämmelsen om att ansökan om att få avlägga lämplighetsprov ska ha kommit in till RI senast den 1 september tas bort.

Bestämmelsen om att ansökan om att få avlägga prov för revisorsexamen och lämplighetsprov ska göras på särskilt formulär och – om inte annat anges i ansökan – anses avse närmast följande provtillfälle tas bort.

Bestämmelserna om datum när ansökan om att få avlägga prov för revisorsexamen ska ha kommit in till RI ersätts av en regel med innebörd att ansökan ska ha kommit in till RI senast den 25 februari för provet i maj eller juni och senast den 5 september för provet i november eller december.

Bestämmelsen om den tid inom vilken examensavgiften ska ha betalats ersätts av en regel med innebörd att avgiften ska betalas vid begäran.

För att få avlägga prov för revisorsexamen eller lämplighetsprov ska sökanden, liksom enligt nu gällande föreskrifter, betala en administrationsavgift med 5 000 kr samt en examensavgift med 20 000 kr.

I övrigt görs även redaktionella ändringar jämfört med nu gällande föreskrifter.

Skälen för RI:s förslag: RI har kunnat konstatera att de administrativa bestämmelserna om prov för revisorsexamen och lämplighetsprov är i behov av ändringar. De nya reglerna syftar framför allt till att anpassa föreskrifterna till reella behov och göra dem mer förståeliga för sökanden.

4.6 Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser

RI:s förslag: De nya föreskrifterna ska träda i kraft den 1 juli 2018 när Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov ska upphöra att gälla.

Äldre föreskrifter gäller för den som har påbörjat den praktiska utbildningen före ikraftträdandet. Om en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare ska dessa tillämpas istället.

Skälen för RI:s förslag: När det gäller tidpunkten för ikraftträdandet av föreskrifterna 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 de nya föreskrifterna med de förslag till förordningsändringar som har getts in till regeringen. Vårens prov för revisorsexamen har också normalt avslutats vid den tiden på året vilket gör att RI anser detta kan vara en lämplig brytpunkt.

Personer som vid ikraftträdandet avser påbörja eller håller på att genomgå teoretisk utbildning vid universitet eller högskola väntas ha goda möjligheter att se till att den egna utbildningen uppfyller kraven enligt de nya föreskrifterna. Eventuella kompletteringsbehov bör utan större problem kunna tillgodoses genom studier hos universitet, högskola, revisionsföretag eller någon annan utbildningsanordnare. För dessa personer behövs därför enligt RI:s bedömning inte några övergångsbestämmelser.

För personer som redan har påbörjat den praktiska utbildningen före ikraftträdandet anser RI att det behövs övergångsbestämmelser av rättstrygghetsskäl. Därför ska äldre föreskrifter gälla, om inte de nya föreskrifterna är förmånligare.

5. Konsekvensanalys

5.1 Problembeskrivning och val av lösning

Enligt nu gällande reglering i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov ska utbildningen för den som vill avlägga prov för revisorsexamen uppfylla ett flertal krav med avseende på längd och innehåll. I synnerhet kraven på den teoretiska utbildningen är detaljerade och svårförståeliga.

Enligt RI:s bedömning orsakar flera av de nu gällande kraven svårigheter för revisionsföretagen att hitta, rekrytera och behålla personal som har rätt kompetens för att genomföra lagstadgad revision. Det är mycket svårt för många sökanden att uppfylla de teoretiska utbildningskraven inom ramen för en kandidatexamen. Det stora flertalet är tvungna att fortsätta sina studier ytterligare ett år. Vägen genom utbildningssystemet fram till erhållande av auktorisation kan upplevas som ineffektiv och svårframkomlig av den enskilde.

RI bedömer att det krävs åtgärder för att tillgodose det framtida behovet av revisorer med hög kompetens. Myndigheten föreslår därför att det införs nya föreskrifter om utbildning och prov med den lydelse som framgår av avsnitt 2. RI:s beslutanderätt stöder sig på 29 § revisorsförordningen och myndigheten gör bedömningen att det inte finns några alternativa lösningar, eftersom de utbildningskrav som har fastställts i nu gällande föreskrifter är obligatoriska för avläggande av prov för revisorsexamen och därmed också för auktorisation som revisor.

De nya föreskrifterna medför inte några tillkommande krav gentemot revisorsdirektivets krav och innebär en ökad harmonisering. Den föreslagna regleringen stämmer överens med de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU.

Enligt RI är det nödvändigt att föreskrifterna träder ikraft utan dröjsmål. Förändringarna på arbetsmarknaden för revisorer, såsom den ökande digitaliseringen och internationaliseringen samt problem med att hitta rätt personer är redan i dag en realitet för revisionsbranschen.

5.2 Regleringens konsekvenser för berörda parter

RI:s bedömning: De nya föreskrifterna innebär inga tillkommande kostnader eller andra negativa konsekvenser för enskilda fysiska personer som ansöker om att få avlägga prov för revisorsexamen.

De revisionsföretag som väljer att själva ta fram utbildningsplaner för de obligatoriska ämnena enligt 2 § första stycket 6–10 och bedriva sådan utbildning väntas få relativt låga tillkommande kostnader. Revisionsföretag som inte har lika goda möjligheter att själva bedriva sådan utbildning väntas kostnadseffektivt kunna vända sig till andra utbildningsanordnare istället. En närmare beräkning av kostnaderna är enligt RI svår att genomföra.

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

För RI väntas de nya föreskrifterna medföra en mindre engångskostnad för informationsinsatser samt tillkommande administrativa kostnader för handläggning av ansökningar om godkännande av utbildningsplaner. De nämnda kostnaderna är enligt myndigheten svåra att närmare beräkna.

Föreskrifterna 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 prov för revisorsexamen eller lämplighetsprov.
- Revisionsföretag där dessa personer är eller kommer att bli anställda.
- Samhället i stort.
- RI i egenskap av den myndighet som har att tillämpa bestämmelserna.

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

Vid ikraftträdandet kommer det att finnas en grupp personer som inte ännu har hunnit påbörja sina studier vid universitet eller högskola, eller som befinner sig mitt i sådana studier. Jämfört med det som gäller enligt nuvarande regler kommer dessa personer i genomsnitt inte att behöva studera lika länge innan de uppfyller de teoretiska utbildningskraven för att få avlägga prov för revisorsexamen. Detta beror framför allt på att de tidigare poängkraven för vissa ämnen tas bort. Denna grupp väntas därmed också i genomsnitt ha lägre studieskulder när de får avlägga prov för revisorsexamen. Gruppen väntas också ha gott om tid att hitta utbildningar inom de obligatoriska ämnena som uppfyller kraven enligt de nya föreskrifterna.

En annan grupp personer kommer vid ikraftträdandet ha avslutat eller befinna sig i ett senare skede av sina studier vid universitet eller högskola. Flera av dessa personer kommer därmed att ha studerat i större omfattning än det som behövs för att få avlägga prov för revisorsexamen. Detta beror på att de vid planeringen av sina studier har utgått från att de ska uppfylla bl.a. poängkraven enligt tidigare regler. Gruppen drabbas emellertid inte av några tillkommande kostnader.

De nya föreskrifterna väntas sammantaget inte öka de enskildas studieskulder jämfört med tidigare regler.

För personer som redan har påbörjat den praktiska utbildningen före ikraftträdandet gäller som ovan framgått övergångsbestämmelser med innebörd att äldre föreskrifter ska tillämpas om inte de nya föreskrifterna är förmånligare. Denna grupp av personer väntas därför inte drabbas av några tillkommande kostnader.

Hur många personer som efter införandet av de nya föreskrifterna kommer att ansöka om att få avlägga prov för revisorsexamen går enligt RI inte att förutse. Under åren 2014–2016 ansökte dock i genomsnitt 266 personer årligen om att få avlägga provet.

Konsekvenser för revisionsföretagen

Det finns få utbildningar vid svenska universitet och högskolor som omfattar de ämnen som anges i 2 § första stycket 6–10 i de föreslagna nya föreskrifterna. En konsekvens av detta blir att revisionsföretag kommer att behöva anordna sådan utbildning själva eller anlita andra utbildningsanordnare, t.ex. FAR, för att deras anställda revisorsassistenter ska kunna uppfylla kraven på den teoretiska utbildningen. Detta kommer att medföra vissa kostnader för företagen, bland annat för att ta fram utbildningsplaner som kan godkännas av RI.

Storleken på revisionsföretagen varierar från enskilda näringsidkare till stora internationella koncerner.¹¹ Framför allt de större revisionsföretagen har sedan lång tid tillbaka redan infört välorganiserade utbildningsverksamheter med program för den praktiska utbildningen. Mot bakgrund av detta och eftersom de ämnen som anges i 2 § första stycket 6–10 har nära anknytning till praktisk yrkesverksamhet bedömer RI att kostnaderna för dessa företag att ta fram utbildningsplaner för den teoretiska utbildningen kommer att bli relativt låga, särskilt på sikt. Mindre revisionsföretag kan visserligen inte väntas ha lika goda förutsättningar för att på egen hand tillhandahålla utbildning i de aktuella ämnena. De kan emellertid väntas få möjlighet att kostnadseffektivt utbilda sina revisorsassistenter genom att anlita FAR eller andra utbildningsanordnare som i likhet med de större revisionsföretagen har en välutvecklad utbildningsorganisation. Mot bakgrund av detta anser inte RI att ytterligare hänsyn behöver tas till företagets storlek vid utformningen av reglerna. Det är enligt RI svårt att närmare beräkna kostnaderna för utbildningen.

RI gör bedömningen att de nya föreskrifterna kommer att bidra till att utbildningssystemet examinerar fler revisorer med rätt kompetens. Därför

¹¹ Antalet registrerade revisionsbolag i Sverige uppgår till över 150 stycken och antalet icke registrerade revisionsföretag uppgår till betydligt fler.

väntas revisionsföretagens kompetensförsörjningsproblem minska. Tillgång till revisorer med bredare kunskaper väntas ge revisionsföretagen förutsättningar för att konkurrenskraftigt kunna tillhandahålla sådana effektiva och moderna revisionstjänster som efterfrågas.

Konsekvenser för samhället i stort

De föreslagna föreskrifterna 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.

Provet för att avlägga revisorsexamen kommer oförändrat att ställa samma höga krav på relevanta kunskaper som i dag. Även om revisorsexamen avläggs med godkänt resultat, så behöver också den som vill vara auktoriserad revisor uppfylla samma krav som i dag med avseende på bl.a. redbarhet, lämplighet, yrkesverksamhet och fortbildning. Liksom tidigare testas uppfyllandet av dessa krav i samband med prövningen av ansökan om ny eller fortsatt auktorisation. Kvaliteten kontrolleras också löpande inom ramen för RI:s tillsyn. 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 det som är lämpligt i förhållande till den egna kompetensen och erfarenheten.

Mot bakgrund av det ovan sagda väntas de föreslagna nya föreskrifterna positivt påverka det allmännas förtroende för revisorernas förmåga att genomföra revisioner av hög kvalitet.

Konsekvenser för RI

De nya föreskrifterna väntas medföra en mindre engångskostnad för informationsinsatser som myndigheten riktar till berörda parter. Därutöver väntas följa tillkommande administrativa kostnader för handläggning av ansökningar om godkännande av utbildningsplaner. De nämnda kostnaderna är enligt RI svåra att närmare beräkna.

Konsekvenser sett ur ett jämställdhetsperspektiv

I dag finns det drygt 3 300 auktoriserade och godkända revisorer, varav 34 procent kvinnor och 66 procent män.¹² De nya föreskrifterna tillsammans med förordningsändringarna bidrar till att andra akademiker än de med företagsekonomisk kandidatexamen ges 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

¹² Fördelningen mellan könen är mycket jämnare i de yngre åldersgrupperna. Inom gruppen revisorer mellan 25-39 år är fördelningen 57 % män och 43 % kvinnor.

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. De nya föreskrifterna kan därför endast förväntas få en marginell effekt på könsfördelningen inom yrket. Sammantaget saknas det enligt myndigheten skäl att befara att föreskrifterna kommer att medföra några negativa konsekvenser ur ett jämställdhetsperspektiv.

6. Författningskommentar

Förslaget till Revisorsinspektionens föreskrifter om utbildning och prov

1 §

Paragrafen motsvarar 1 § i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov, nedan benämnd de äldre föreskrifterna.

Paragrafen anger till skillnad från tidigare inte att annan likvärdig teoretisk utbildning kan godtas, eftersom 2 § innehåller bestämmelser som närmare anger var och hos vem studier i de obligatoriska ämnena kan bedrivas för att kunna tillgodoräknas.

2 §

Paragrafens *första stycke* motsvarar delvis 2 § i de äldre föreskrifterna men reglerar endast de tio ämnen som obligatoriskt ska ingå i den teoretiska utbildningen.

Enligt *andra stycket* ska samtliga obligatoriska ämnen studeras i en stat inom EES för att kunna tillgodoräknas. Bestämmelsen om geografisk begränsning är ny och avsedd att tillämpas på samma sätt för alla obligatoriska ämnen oavsett om de ingår i en universitetsexamen, högskoleexamen eller har tillhandhållits av en annan utbildningsanordnare. Paragrafen har ingen inverkan på vilka slags examen som kan godtas; detta regleras istället i 4 § revisorsförordningen.

Enligt *tredje stycket* ska de fem första obligatoriska ämnena (1–5) studeras vid universitet eller högskola. Detta innebär inte någon förändring i förhållande till hittillsvarande regler. De fem sista ämnena (6–10) ska studeras vid någon av följande institutioner: *revisionsföretag, universitet, högskola* eller *annan utbildningsanordnare*. Till den sistnämnda kategorin hör bl.a. FAR.

Av *fjärde stycket* framgår att annan utbildningsanordnare än universitet och högskola ska ansöka hos RI om godkännande av utbildningsplan för sådana ämnen som avses i tredje stycket 6-10. Utbildningsplanen ska vara godkänd innan utbildningen startar.

Ett godkännande kan förenas med villkor som RI anser är lämpliga, t.ex. villkor om att utbildningsanordnaren ska tillåta att myndigheten kontrollerar kvaliteten i utbildningen genom inhämtande av dokumentation.

Utbildningsplanen ska innehålla lärandemål som syftar till att ge tillräckliga teoretiska kunskaper som är relevanta för lagstadgad revision. Den ska även innehålla formerna för bedömning av studenternas prestationer, betygsskalor, litteratur och utbildningslängd samt föreskrifter som utbildningsanordnaren avser tillämpa (t.ex. regler om hjälpmedel vid examination).

Förutom en beskrivning av den utbildningsplan som sökanden vill ha godkänd, ska ansökan också innehålla en beskrivning av åtgärder för att upprätthålla en hög kvalitet på utbildningen.

3 §

Paragrafen avser den praktiska utbildningen och motsvarar 7 § första stycket i de äldre föreskrifterna. Studier i de obligatoriska ämnena (enligt 2 § första stycket 1–10) är en del av den teoretiska utbildningen och kan därför inte tillgodoräknas som arbetstimmar.

4 §

Paragrafen avser den praktiska utbildningen och motsvarar 8 och 9 §§ i de äldre föreskrifterna. Följande krav har tagits bort eftersom de inte har någon motsvarighet i revisorsdirektivet:

- Den praktiska utbildningen ska ge praktisk erfarenhet av och utveckla teoretisk kunskap om revision och för revisionsutövning relevanta arbetsuppgifter.
- En del av utbildningen ska avse kvalificerade utredningar som kan fullgöras inom ett revisionsuppdrag eller som en del av ett annat uppdrag.

Någon skillnad i sak är dock inte avsedd.

5 §

Paragrafen omfattar de totalt 19 olika teoretiska ämnen som provas vid prov för revisorsexamen. Kunskaper i de nio icke-obligatoriska ämnena provas i den utsträckning de har betydelse för revisionen. Bestämmelsen anger hur provet redan har sett ut sedan lång tid tillbaka och innebär därför inte någon praktisk skillnad.

6 och 7 §§

Paragraferna motsvarar 11 § i de äldre föreskrifterna. Det ställs dock inte upp någon tidsram för när lämplighetsprov ska anordnas utan sådant prov anordnas vid behov, d.v.s. i samband med att en ansökan om att få avlägga lämplighetsprov har kommit in till myndigheten.

8 §

Paragrafen motsvarar 12 § i de äldre föreskrifterna. Det som i hittillsvarande bestämmelse anges om lämplighetsprov saknas mot bakgrund av att sådana prov enligt 7 § ska anordnas vid behov. Vidare har tidsfristen för att ansöka till provet i maj eller juni förlängts från den 5 februari till den 25 februari. Detta innebär att undantagsregeln i de äldre föreskrifterna för den som deltagit vid närmast föregående provtillfälle, utan att uppnå godkänt resultat, inte längre behövs. I praktiken är det bara vid ansökan till provet i maj eller juni som den tidigare undantagsregeln har haft någon betydelse.

9 §

Paragrafen motsvarar närmast 13 § i de äldre föreskrifterna.