



Revisorsinspektionen

Swedish Inspectorate of Auditors

DEN FRAMTIDA REVISIONEN
Yrkets attraktionskraft
- behov av att förändra kraven för auktorisation och fortbildning

Innehållsförteckning

1. Bakgrund och syfte	2
Om Revisorsinspektionen	2
Skälen till RI:s översyn	2
Tim- och fortbildningskraven i dag	2
2. Nuvarande bestämmelser.....	4
2.1 Timkravet (vid auktorisation och fortsatt auktorisation).....	4
2.2 Krav på fortbildning under auktorisationstiden	5
Fortbildningens omfattning.....	5
Fortbildningens närmare innehåll.....	5
3. Revisorsinspektionens överväganden	6
3.1 Bör timkravet avskaffas?	6
3.2 Hur kan fortbildningskravet förtydligas?	8
Fortbildningens omfattning.....	8
Fortbildningens närmare innehåll – ämnesområden.....	8
Fortbildningens närmare innehåll – fortbildningsplan och lärandemål	9
4. En internationell jämförelse	10
4.1 Internationella standarder	10
4.2 Föreskrifter i andra länder.....	10
Bilaga – ämnesområden som provas vid revisorsexamen	12

1. Bakgrund och syfte

Om Revisorsinspektionen

Revisorsinspektionens (RI) uppgift enligt myndighetens instruktion är att ”tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer”. RI fullgör denna uppgift genom att anordna prov för examination och handlägga frågor om auktorisation och godkännande av revisorer samt registrering av revisionsbolag. Därtill bedriver RI tillsyn av revisorer och revisionsbolag och utfärdar föreskrifter. Det som i detta dokument sägs om auktorisation och auktoriserade revisorer gäller även för godkännande och godkända revisorer.

Skälen till RI:s översyn

RI har noterat att revisorsyrket under senare år har genomgått stora förändringar som tillfört nya och förändrade krav på de auktoriserade revisorernas kompetens. Betydelsen av en relevant utbildning och ett kontinuerligt lärande har ökat. Revisorsyrket har också genomgått förändringar när det gäller sättet det utövas på. Ny teknik, inte minst den pågående digitaliseringen, skapar nya förutsättningar för hur en effektiv revision kan eller bör bedrivas. Behovet av att revisionen stöds av olika specialistkompetenser har ökat.

Samtidigt med de nämnda förändringarna har antalet auktoriserade revisorer minskat och revisorskåren blivit allt äldre. Den sårbarhet som följer av detta har blivit mer påtaglig eftersom avgångarna från yrket till stor del avser de yngre åldersgrupperna.¹

De stora förändringarna av revisorsbranschen nödvändiggör enligt RI:s mening en kritisk granskning av om myndighetens föreskrifter är ändamålsenligt utformade. Reglerna bör inte hindra en effektiv personalförsörjning. De bör också ha sitt fokus på sådana kunskaper och kompetenser som är och kommer att vara relevanta för revision. Med den tilltagande förändringstakt som i dag präglar yrket och samhället i stort är det också av vikt att revisorerna fortlopande uppdaterar och vidmakthåller teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik.

Mot bakgrund av detta har RI under år 2018 inlett en översyn av auktorisations- och fortbildningskraven för revisorer.

Tim- och fortbildningskraven i dag

För beviljande av auktorisation respektive fortsatt auktorisation som revisor krävs i dag att sökanden under de fem år som närmast föregår ansökan har utfört ett minsta antal timmar revisionsverksamhet (det s.k. *timkravet*). Vid ansökan om fortsatt auktorisation gäller också att sökanden under de fem år som närmast föregår ansökan ska ha genomfört ett visst antal timmar fortbildning (det s.k. *fortbildningskravet*).

Timkravet är utpräglat kvantitativt till sin karaktär. Det lämnar inte utrymme för tillgodoräkande av andra erfarenheter än revisionsverksamhet, oavsett om de är relevanta för sökandens kompetens vid utövandet av yrkesmässig revision. I en tid där den eftersträlvade kompetensbasen för revisorer breddas alltmer kan det enligt RI ifrågasättas om timkravet i sin nuvarande utformning inte utgör ett onödigt hinder för den som under en tid har arbetat med annat än revision och vill återkomma till yrket.

Om timkravet i dag orsakar viss brist på flexibilitet i systemet så präglas fortbildningskravet istället av att det kan vara för allmänt hållet. Här saknas t.ex. närmare preciseringar som skulle

¹ Sverige har hösten 2018 omkring 3200 auktoriserade och godkända revisorer.

kunna vara av värde för bedömningen av vilka slags kompetenser som är relevanta och får tillgodoräknas.

Sammantaget kan de pågående förändringarna av revisorsrollen innebära att en prövning av en sökandes kompetens enbart utifrån ett visst antal timmar revision eller fortbildning inte längre är ändamålsenlig på samma sätt som tidigare. Det kan enligt RI vara betydelsefullt att en ökad vikt läggs vid kvalitativa aspekter när man bedömer revisorernas kompetens. Hit hör inte minst arbetets och fortbildningens faktiska innehåll samt kvalitet och relevans för yrket. Ett mer flexibelt auktorisationssystem med färre särskilda regler kan enligt RI vara ett sätt att underlätta för en mer varierad och bredare kompetens inom revision.

Det finns också ett allmänt behov att förtydliga nuvarande föreskrifter i syfte att göra dessa mer transparenta och förutsägbara för den enskilde revisorn. Nuvarande lagstiftning kräver en omprövning av auktorisationen minst vart femte år. Inför dessa beslut är det av stor vikt att den enskilde revisorn har en tydlig bild av vad som gäller för fortsatt auktorisation.

2. Nuvarande bestämmelser

2.1 Timkravet (vid auktorisation och fortsatt auktorisation)

Vid ansökan om auktorisation respektive fortsatt auktorisation gäller följande timkrav enligt 1 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:3) om auktorisation, godkännande och registrering:

- Sökanden ska under de fem år som närmast föregår ansökan ha utövat revisionsverksamhet omfattande minst 1500 timmar.
- Mer än 750 av revisionstimmarna ska ha avsett juridiska personer som enligt lag eller annan författning i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska revideras av fysiska eller juridiska personer som har godkänts att utföra lagstadgad kvalificerad revision i den staten.

Timkravet gäller på samma sätt för alla sökande, som härvid kan delas in i följande kategorier:

- a) Den som *för första gången ansöker om auktorisation* som revisor efter att ha avlagt revisorsexamen.
- b) Den som ansöker om *fortsatt auktorisation* som revisor.
- c) Den som efter att ha lämnat yrket *vill bli auktoriserad igen*.

2.2 Kravet på fortbildning under auktorisationstiden

Det grundläggande kravet på fortbildning finns i 6 § förordningen (1995:665) om revisorer (den svenska revisorsförordningen). Regleringen är en konsekvens av införandet av EU:s revisorsdirektiv² som i artikel 13 anger att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för att behålla tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik.

Fortbildningens omfattning

I 13 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet anges att revisorer ska i den omfattning som följer av god revisorssed genomgå fortbildning. Fortbildningen ska, under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation, omfatta minst 100 verifierbara timmar.

Fortbildningens närmare innehåll

Varken revisorslagen (2001:883) eller den svenska revisorsförordningen utvecklar närmare vilket närmare innehåll fortbildningen ska ha. Av 6 § den svenska revisorsförordningen framgår dock att fortbildningens syfte är att behålla de kunskaper och den förmåga som ska säkerställas vid revisorsexamen. dvs.:

- tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision i företag av olika storlek och med olika slags verksamhet, och
- förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

² 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.

3. Revisorsinspektionens överväganden

3.1 Bör timkravet avskaffas?

Det allmänna behovet av att den som ansöker om auktorisation eller fortsatt auktorisation som revisor har tillräcklig kompetens tillgodoses av ett flertal olika bestämmelser.

Att nå upp till en viss kvantitet revisionstimmar kan enligt RI anses vara av värde för den som är ny i branschen och genomgår sin *praktiska utbildning* inför revisorsexamen. En både kvalitativt och kvantitativt omfattande praktisk utbildning är givetvis viktig för att nå en hög grundkompetens som räcker för att kunna skriva provet med godkänt resultat och bedriva yrkesmässig revisionsverksamhet. Den praktiska utbildning som sökanden måste genomgå innan revisorsexamen sträcker sig över en tidsrymd om minst tre år och motsvarar sett till antalet arbetstimmar minst tre års heltidsarbete.³ Antalet revisionstimmar för den som för första gången ansöker om auktorisation överstiger därför i praktiken alltid timkravet och hamnar ofta t.o.m. på en flerfaldigt högre nivå. Den som har godkänts vid revisorsexamen och därefter för första gången ansöker om auktorisation uppfyller därmed normalt redan höga kvantitativa krav på revisionsverksamhet. Det kan därför enligt RI finnas anledning att ifrågasätta huruvida timkravet i dag tillför någon kompetenssäkrande funktion för denna kategori av sökande.

För den som ansöker om fortsatt auktorisation är det s.k. *yrkesverksamhetskravet* av särskild betydelse. Enligt 4 § första stycket 1 revisorslagen ska en auktoriserad revisor ”yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet”. Medan en prövning enligt timkravet är bakåtblickande så tar yrkesverksamhetskravet istället sikte på sökandens verksamhet i dag (vid tidpunkten för prövningen av ansökan) och framåt. Den närmare innebörden av yrkesverksamhetskravet med avseende på vilken omfattning som krävs framgår inte av revisorslagen eller av dess förarbeten. RI har dock i sin praxis tolkat lagen på sådant sätt att revisorn som utgångspunkt ska arbeta åtminstone halvtid med yrkesmässig revision.⁴ Normalt sett har alltså den som ansöker om fortsatt auktorisation arbetat med revision i minst 4 000 timmar under den senaste femårsperioden.⁵ Det kan därför enligt RI finnas anledning att även för denna kategori av sökande ifrågasätta huruvida timkravet i dag tillför någon kompetenssäkrande funktion.

Av betydelse i sammanhanget är också att den som vill erhålla auktorisation eller fortsatt auktorisation enligt 4 § första stycket 4 revisorslagen alltid ska ha den *utbildning och erfarenhet* som behövs för revisionsverksamhet. Den som redan är auktoriserad ska också enligt 6 § den svenska revisorsförordningen genomgå *fortbildning* (vilket kontrolleras i samband med ansökan om fortsatt auktorisation).

För den som har lämnat revisorsyrket och efter en tid vill bli auktoriserad igen är det enligt RI:s bedömning av betydelse att denne i och med det tidigare avläggandet av revisorsexamen och auktorisationen en gång (eller flera gånger) har fått ett officiellt erkännande av sin grundkompetens. Detta gäller särskilt om det inte har förflutit någon längre tid sedan myndighetens senaste beslut. I många fall kan sökanden ha bibehållit eller höjt sin kompetens som revisor genom arbete inom *områden som ligger nära eller är relevanta* för revisionsverksamhet. Hit kan höra

³ Se 4 § den svenska revisorsförordningen samt 4 och 5 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter om revisorsexamen. Enligt föreskrifterna ska heltid anses motsvara 1600 arbetstimmar under ett år. Sökanden får dock inte tillgodoräkna sig mer än 1800 arbetstimmar per år.

⁴ I bedömningen av arbetstiden har hänsyn tagits till sjukdom och föräldraledighet. RI har också gjort helhetsbedömningar av andra omständigheter av betydelse. Till exempel har regelmässigt godtagits att en revisor under en nedtrappningsperiod kring sin pensionering arbetar i en mer begränsad omfattning.

⁵ Heltid motsvarar ca 1600 arbetstimmar.

arbete med internrevision, offentlig revision, kvalificerat ekonomiarbete, forskning eller fintech. Även kvalificerade utbildningar av olika slag kan verka kompetenshöjande för den som ska arbeta med revision.

De ovan nämnda kraven på yrkesverksamhet, utbildning, erfarenhet och fortbildning innebär att det redan ställs mycket höga kompetenskrav på den som vill vara auktoriserad revisor. Även den som under en tid inte har varit auktoriserad kan ha tillräckligt hög kompetens för att börja utöva revisionsverksamhet igen. Till detta kommer att varje auktoriserad revisor är underkastad regelbundna kvalitetskontroller och RI:s tillsyn. Sammantaget kan det därför finnas anledning att reflektera över om timkravet i sin nuvarande utformning är ändamålsenligt för att säkra kvaliteten i revisionsverksamheten. Oavsett hur en prövning av revisorns kompetens görs så är det enligt RI värdefullt att försöka undvika onödiga inläsningseffekter i auktorisationssystemet. Reglerna bör utformas på ett sätt som inte avskräcker auktoriserade revisorer från att bredda sin kompetens och inte heller onödigt försvårar för kompetens att återvända till yrket.

Vid prövningen av en ansökan om auktorisation bör *omständigheter som kvalitativt påverkar kompetensen* och revisionsverksamheten vara viktigare än ett visst antal revisionstimmar. Den kompetens som en auktoriserad revisor bl.a. visat prov på genom att avlägga revisorsexamen förlorar enligt RI:s uppfattning inte sitt värde omedelbart efter det att revisorn upphört med att yrkesmässigt utföra revisionsverksamhet. När någon först efter en längre tids bortavaro (fem år eller mer) vill bli auktoriserad revisor igen bör det därför regelmässigt finnas anledning att göra en mer djupgående utredning och bedömning av om sökanden fortfarande kan antas ha den kompetens som behövs för revisionsverksamhet.

RI anser mot bakgrund av det ovan anförda att det finns anledning att överväga att avskaffa timkravet i sin nuvarande utformning och ersätta detta med en mer kvalitativt inriktad prövning av sökandens kompetens. Inom ramen för en kvalitativ prövning av sökandens kompetens kan RI göra en helhetsbedömning där hänsyn tas till andra relevanta yrkeserfarenheter än revisionsverksamhet.

3.2 Hur kan fortbildningskravet förtydligas?

Fortbildningens omfattning

Såvitt gäller fortbildningens omfattning så anser RI att det är lämpligt att denna även fortsättningsvis som utgångspunkt får bestämmas av god revisorssed. Vägledande för vad som anses vara god revisorssed är *FAR:s rekommendationer i etikfrågor EtikR 4 Vidareutbildning* (nedan EtikR 4). Enligt avsnitt 2.1 i EtikR4 ska fortbildningen omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Minst 60 timmar per treårsperiod ska vara verifierbara.

Mot bakgrund av att det genom god revisorssed sedan lång tid tillbaka har ställts upp kvantitativa fortbildningskrav finns det enligt RI:s bedömning anledning att reflektera över om kravet på minst 100 verifierbara timmar i RI:s föreskrifter tillför någon kompetenssäkrande funktion för auktoriserade revisorer. Sett över en femårsperiod krävs enligt god revisorssed lika många verifierbara och ett högre totalt antal fortbildningstimmar än det som följer av RI:s föreskrifter.

RI anser mot bakgrund av det nu sagda att det finns anledning att överväga att avskaffa kravet på 100 fortbildningstimmar i RI:s föreskrifter. Vid RI:s prövning av om en revisor har fullgjort sin fortbildningsskyldighet bör istället omständigheter som kvalitativt påverkar kompetensen och revisionsverksamheten få större utrymme jämfört med tidigare. Detta kan ske genom ett förtydligande av innehållet i fortbildningen (se nedan).

Fortbildningens närmare innehåll – ämnesområden

Enligt den svenska revisorsförordningen är syftet med fortbildningen att revisorerna ska behålla de kunskaper och den förmåga som de inhämtat under utbildningen inför revisorsexamen. I RI:s föreskrifter saknas dock en motsvarande koppling mellan revisorsutbildningens och fortbildningens innehåll. Detta leder till att föreskrifterna i dag kan uppfattas som otydliga och ofullständiga med avseende på vilken kompetens de auktoriserade revisorerna förväntas upprätthålla efter revisorsexamen.

Av 2 och 6 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen framgår att det finns 19 olika ämnesområden som kan provas vid provet för revisorsexamen (se bilaga). Genom att definiera de relevanta ämnesområdena har RI med utgångspunkt från EU:s revisorsdirektiv satt de yttre ramarna för vilka kompetenser som auktoriserade revisorer förväntas ha. För att få ett tydligare och mer konsekvent regelverk med fokus på kvalitet kan det enligt RI finnas goda skäl att samma ramar ska sättas också för innehållet i revisorernas fortbildning. En sådan lösning bör stämma väl överens med god revisorssed, enligt vilken revisorerna ”utvecklar sina kunskaper inom de ämnesområden som ingår i basutbildningen” (avsnitt 3.4 i EtikR 4).

RI anser mot bakgrund av det anförda att det finns anledning att överväga att i föreskrifter ange att fortbildningen ska avse samma ämnesområden som revisorernas teoretiska utbildning.

Fortbildningens närmare innehåll – fortbildningsplan och lärandemål

De regler som i dag gäller för revisorernas teoretiska utbildning inför revisorsexamen är på fler sätt av intresse vid den aktuella översynen av fortbildningskraven. Enligt 3 § Revisorsinspektionens föreskrifter om revisorsexamen ska den del av den teoretiska utbildningen som skett vid revisionsföretag ha följt en utbildningsplan som är godkänd av RI. Utbildningsplanen ska baseras på lärandemål som syftar till att ge tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra revisionsverksamhet. Just nu utarbetar FAR i samarbete med universitet och högskolor sådana lärandemål för samtliga ämnesområden som ingår i den teoretiska utbildningen för revisorer.

För att ytterligare tydliggöra fortbildningens syfte och riktning bör enligt RI övervägas om det på liknande sätt för fortbildningen ska krävas att denna har följt en fortbildningsplan som baseras på lärandemål och som syftar till att upprätthålla goda teoretiska kunskaper för att utöva revisionsverksamhet.

4. En internationell jämförelse

4.1 Internationella standarder

Det finns flera internationella standarder avseende revisorers utbildning. När det gäller revisorers fortbildning är International Education Standard (IES) 7, Continuing Professional Development av särskild vikt. Standarden som tagits fram av IAESB⁶ skiljer på tre olika modeller för att pröva om revisorer lever upp till kraven på fortbildning; input- och output-baserad eller en kombination av dessa. När det gäller den input-baserade modellen anges att varje professionell revisor ska slutföra minst 120 timmar av relevant kompetensutveckling under varje treårsperiod varav 60 timmar ska vara verifierbara timmar. Det anges också att fortbildningen ska uppgå till minst 20 timmar varje år. FAR har anpassat sina rekommendationer till IES 7 och den inputbaserade modellen. När det gäller outputbaserad modell krävs att varje professionell revisor regelbundet visar att man utvecklat och underhållit sin yrkeskompetens och att detta verifierats av en behörig källa och en giltig bedömningsmetod. Exempel på en sådan verifiering av kompetens kan vara särskilda fristående utvärderingar, publiceringar av artiklar och regelbundna förnyelser av examen. IES 7 ger också möjlighet till att kombinera input- och outputbaserad modell. Här anges särskilt att en sådan kombination kan användas i ett fall där en professionell revisor inte uppfyller kraven enligt den inputbaserade modellen men ändå på annat sätt kan verifiera att man utvecklat och underhållit sin kompetens.

Av intresse när det gäller frågor om revisorers kompetensutveckling är också standarden ISQC1⁷. Denna anger bland annat ansvaret för kvalitetssäkringen när det gäller personalens kompetens, färdigheter och etiska värderingar. Följsamheten mot efterlevnaden av ISQC1 ingår som en del i de kvalitetskontroller som varje revisor och registrerat revisionsbolag regelbundet ska genomgå.

4.2 Föreskrifter i andra länder

Det finns både skillnader och likheter mellan den svenska regleringen och motsvarande regleringar internationellt. Skillnader länder emellan när det gäller auktorisation/godkännande beror ofta på hur revisorsutbildningen är organiserad. Detta är särskilt tydligt när revisorsutbildningen i sin helhet genomförs vid högskolor och universitet och då leder till en akademisk titel. Man kan också se att man i de med Sverige jämförbara länder har en tydligare koppling till internationella standarder. Ett exempel på detta är Storbritannien där de olika revisorsorganisationerna själva anger villkoren för fortsatt auktorisation men generellt tillämpar internationella standarder som i sig enligt ovan ger utrymme för olika tillämpningar.

I jämförelse med våra nordiska grannländer finns likheter men också skillnader.

- I Finland anges i likhet med Sverige som förutsättning för att behålla sin auktorisation/godkännande krav på antal timmar revisionsverksamhet. Kraven är dock lägre än i Sverige. Man tar också i sina föreskrifter hänsyn till annan relevant yrkeserfarenhet som internrevision, offentlig revision och mer kvalificerat ekonomiadministrativt arbete.
- Finland och Danmark har föreskrifter som innebär att man kan vilandeförklara (deponera) sin auktorisation under ett uppehåll för att därmed underlätta en återgång till yrket.⁸

⁶ International Accounting Education Standards Board

⁷ International Standard on Quality Control 1

⁸ Norge har i dagsläget inga bestämmelser om deponering av auktorisation som revisor men i utredningen NOU 2017:15 *Revisorsloven – Forslag till ny lov om revisjon og revisorer* föreslås att en sådan möjlighet införs.

- När föreskrifterna avser kvantitativa krav om hur många timmar fortbildning som krävs så avser dessa en treårsperiod under vilken hälften av timmarna ska vara verifierbara. Sverige har motsvarande krav, men då fördelat över en femårsperiod.
- Det ställs i våra nordiska grannländer tydligare krav på innehållet i fortbildningen. Man anger att vissa ämnesområden som revision, redovisning och beskattning obligatoriskt ska ingå. I Finland och Danmark anges också vilken omfattning fortbildningen ska ha inom dessa områden.
- Våra nordiska grannländer har också, jämfört med de svenska föreskrifterna, relativt detaljerade regler om vilken form som utbildningen bör ha och krav på verifiering. I exempelvis Finland ställs också krav på att en viss miniminivå av fortbildningen genomförs varje år.

Bilaga – ämnesområden som provas vid revisorsexamen

Ämnesområden där kunskaper prövas vid prov för revisorsexamen	Ämnesområden där kunskaper prövas i den mån de är relevanta för revisionsverksamhet
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 10. yrkesetik och oberoende	1. associationsrätt och företagsstyrning 2. obeståndsrätt och förmögenhetsbrott 3. beskattningsrätt 4. civilrätt och handelsrätt 5. arbetsrätt och socialrätt 6. informationsteknik och datorsystem 7. organisationslära och nationalekonomi 8. matematik och statistik 9. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag