

Evaluering af revisoreksamen 2014

1. Eksamen 2014

Revisoreksamen har i 2014 for første gang været afholdt efter den nye ordning, der blev etableret ved Lov nr. 617 af 12. juni 2013¹ på baggrund af Revisorkommissionens rapporter fra 2011 og 2012.² De nærmere rammer for revisoreksamen er fastsat i eksamensbekendtgørelsen³ og eksamensvejledningen⁴. Som supplement til disse har Revisorkommissionen endvidere udarbejdet retningslinjer for afholdelse af revisoreksamen⁵, der belyser en række almindelige spørgsmål om procedurer, roller og opgaver.

Indtil 2014 var den skriftlige opgave ved revisoreksamen en to gange 8 timers prøve over to dage med én samlet karakter. Fra 2014 er den skriftlige eksamen opdelt i tre moduler A, B og C fordelt over tre dage. Prøvernes tidsmæssige varighed er henholdsvis 2, 6 og 4 timer. Der gives en karakter (bestået/ikke bestået) for hvert modul. Eksamen afholdes én gang om året.

Som noget nyt medvirker Revisorkommissionens civile medlemmer (dvs. ikke-revisorer) ikke længere som censorer ved den skriftlige eksamen. De civile medlemmer deltager i drøftelserne om og godkendelsen af årets opgaver. De civile medlemmer deltager ligeledes i forensurmødet, hvor rettevejledning, generelle fejl i besvarelsenerne og vægtningen drøftes med henblik på eksaminatorers og censorers videre rettearbejde.

Den mundtlige eksamen er i den nye eksamensordning uændret i forhold til tidligere. Prøven omfatter hele revisors virkefelt. Eksamen afholdes to gange om året.

Som led i den nye ordning udfases muligheden for at blive registreret revisor. Samtidig er der gennemført en overgangsordning for registrerede revisorer, der kan opnå godkendelse som statsautoriseret revisor efter bestået modul B og C samt mundtlig revisoreksamen. En helt ny gruppe af eksaminander har på denne baggrund deltaget i disse dele af revisoreksamen.

Revisoreksamen har i 2014 været afviklet på følgende tidspunkter:

¹ Lov nr. 617 af 12. Juni 2013 om ændring af revisorloven og lov om finansiel virksomhed (Revisoreres uddannelse og certificering af revisorer i finansielle virksomheder m.v.)

² Modernisering af revisoruddannelsen, juni 2011

http://erhvervsstyrelsen.dk/file/224999/Modernisering_af_revisoruddannelsen.pdf

Den fremtidige revisoruddannelse, juli 2012

<http://erhvervsstyrelsen.dk/file/256339/rks-rapport-om-en-moderne-revisoruddannelse.pdf>

³ Bekendtgørelse nr. 1408 af 11. december 2013 om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer

<http://erst.lovportaler.dk/showdoc.aspx?docId=bek20131408-full>

⁴ Revisorkommissionen vejledning om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer fra maj 2014,

http://erhvervsstyrelsen.dk/file/272239/vejledning_revisoreksamen.pdf

⁵ <http://erhvervsstyrelsen.dk/file/528901/retningslinjer-for-revisorkommissionens-afholdelse-af-eksamen.pdf>

	Jan	Feb	Mar	Apr	Maj	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Dec
Mundtlig eksamen						2.-4.					10.-14.	
Skriftlig Eksamen Modul A								4.				
Skriftlig Eksamen Modul B								19.				
Skriftlig Eksamen Modul C									4.			

Tabel 1. Tidspunkter for afholdt revisoreksamen (mundtlig og skriftlig) 2014

2. Beståelsesprocenterne ved revisoreksamen

År for år er det varierende, hvordan årets beståelsesprocent falder ud. Revisorkommissionen har i en årrække arbejdet målbevidst ud fra ønsket om at opnå en højere beståelsesprocent ved den skriftlige eksamen, primært ved at sikre, at en stor del af opgaven vedrørte centrale emner inden for revisors virkefelt. Gennem de senere år har Revisorkommissionen dog fundet, at beståelsesprocenten var acceptabel.

ÅR	SKRIFTLIG EKSAMEN				MUNDTLIG EKSAMEN			
	Tilmeldt	Bestået	Ikke best.	% bestået	Tilmeldt	Bestået	Ikke best.	% bestået
2001	176	73	103	41,5	109	71	38	65,1
2002	158	73	85	46,2	107	69	38	64,5
2003	177	74	103	41,8	112	83	29	74,1
2004	202	75	127	37,1	104	64	40	61,5
2005	163	75	88	46,0	113	70	43	61,9
2006	179	87	92	48,6	125	89	36	71,2
2007	152	71	82	46,0	103	75	27	73,5
2008	151	82	69	54,3	112	76	36	67,9
2009	174	91	83	52,3	126	84	42	66,6
2010	149	86	60	57,7	122	90	32	73,8
2011	135	75	60	55,6	104	80	24	76,9
2012	122	76	46	62,3	98	74	25	74,8
2013	116	69	47	59,4	92	64	28	69,6

Tabel 2. Beståelsesprocenter ved revisoreksamen 2001 - 2013

I 2014 er beståelsesprocenten for modulerne A, B og C henholdsvis ca. 53 %, 48 % og 52 %, hvilket er på niveau med de seneste 10 år, men noget lavere end de umiddelbart forudgående år.

Renses procenterne for de eksaminander, der har deltaget på baggrund af overgangsordningen for registrerede revisorer - hvilket er mest relevant sammenlignet med tidligere år - er beståelsesprocenterne for de tre moduler A, B og C henholdsvis ca. 53 %, 52 % og 60 %. Disse beståelsesprocenter er tilnærmelsesvist svarende til niveauet de forudgående år. Det bemærkes, at beståelsesprocenten for modul A er den samme, da de registrerede revisorer er fritaget for modul A.

ÅR 2014	TILMELDT MODUL A	TILMELDT MODUL B	HERAF REG.REV.	TILMELT MODUL C	HERAF REG.REV.	TILMELDT ALLE 3 MODULER	REG.REV. TILMELDT B+C
TILMELDT	174	201	35	130	33	95	31
BESTÅET	92	96	10	68	10	25	5
I %	52,9 %	47,8 %	28,6 %	52,3 %	30,3 %	27,8 %	16 %

Tabel 3. Beståelsesprocenter 2014, modulopdelt, fordelt på alle eksaminander og eksaminander, der har benyttet overgangsordningen for registrerede revisorer.

Det er Revisorkommissionens vurdering, at i betragtning af, at der er tale om en ny eksamensform, er eksamensresultatet for de enkelte moduler tilfredsstillende. Samtidig gør kommissionen opmærksom på, at simpel sandsynlighedsregning vil føre til en lavere beståelsesprocent ved den nye skriftlige revisoreksamen, da alle moduler skal bestås separat.

For så vidt angår de registrerede revisorer, der har benyttet overgangsordningen til at tilmelde sig modul B og C, har beståelsesprocenten været meget lav. Henholdsvis 35 og 33 registrerede revisorer var i 2014 til eksamen i modulerne B og C. 10 eksaminander bestod hvert et modul, svarende til en beståelsesprocent på ca. 30 %. Alene 5 eksaminander bestod begge moduler, svarende til en beståelsesprocent på 16 %. Disse beståelsesprocenter er markant lavere end det sædvanlige niveau ved revisoreksamen.

	Kun A	Kun B	Kun C	A og B	A og C	B og C (reg.rev.)	A, B og C
2014	8	5	5	67	2	32	96

Tabel 4. Antal tilmeldte til henholdsvis 1, 2 og 3 moduler.

Det har overrasket Revisorkommissionen, at et meget stort antal eksaminander (96) har valgt at tilmelde sig alle tre moduler, og at den næststørste gruppe (67) har valgt at tilmelde sig kombinationen af det mindste (A) og det største modul (B). Endelig har det overrasket kommissionen, at langt den overvejende del af de registrerede revisorer (32), der benytter overgangsordningen, har tilmeldt sig begge moduler.

De eksaminander, der har aflagt prøve i alle tre moduler – og for de registrerede revisorer svarende både modul B og C – har klaret sig markant dårligere, end de øvrige eksaminander (se tabel 3). Disse grupper har opnået en beståelsesprocent på henholdsvis 27,8 % og 16 %. Til sammenligning er beståelsesniveauet for de eksaminander, der kun har deltaget i et enkelt modul, på mellem 47,8 % og 52,9 %. Det er Revisorkommissionens vurdering, at det for langt de fleste eksaminander vil kunne have gavnlig indflydelse på resultatet, såfremt eksaminanden benytter sig af muligheden for kun at aflægge eksamen i et enkelt modul eller to mindre moduler. Denne mulighed for at fokusere på afgrænsede problemstillinger i forberedelsesfasen betragtes af kommissionen som den afgørende lettelse for eksaminanden ved den nye eksamensform, og var i øvrigt en væsentlig forudsætning for at opnå målet med den nye eksamensform.

Beståelsesprocenten ved den mundtlige revisoreksamen er samlet set ca. 75 % mod ca. 70 % i 2013, hvilket er fuldt ud tilfredsstillende. Af de 5 registrerede revisorer, der har bestået både modul B og C, har 3, svarende til 60 %, bestået den mundtlige prøve. For de registrerede revisorer

vedkommende er resultatet dermed noget lavere end sædvanligt ved den mundtlige eksamen (se tabel 2).

MUNDTLIG REVISOREKSAMEN						
2014	TILMELDT I ALT	BESTÅET	I %	RR	BESTÅET	I %
JUNI	18	13	72,2 %	0	0	0
NOV.	38	29	76,3 %	5	3	60,0%

Tabel 5. Beståelsesprocenter mundtlig revisoreksamen 2014

Da de mundtlige eksamener er forløbet som hidtil, og da årets resultater stort set er sammenlignelige med de tidligere års, har Revisorkommissionen i sin evaluering af revisoreksamen 2014 fokuseret på den skriftlige eksamen.

3. Eksamensopgavernes udarbejdelse

Den praktiske udarbejdelse af årets eksamensopgaver påhviler de tre statsautoriserede revisorer, der er medlemmer af Revisorkommissionen. Gruppen har fokus på forløbet, både hvad angår det overordnede emnevalg, de underliggende problemstillinger og opgavernes længde. Hidtil er den samlede Revisorkommission først blevet inddraget i udarbejdelsen af opgaven senere i forløbet, hvor et udkast til opgaverne drøftes.

Revisorkommissionen har ansvaret for opgavernes emne, længde, udformning, sværhedsgrad mv. For at fremhæve dette fælles ansvar har Revisorkommissionen besluttet, at proceduren fra 2015 er tilrettelagt sådan, at den samlede kommission inddrages tidligst muligt i forløbet. Herved sikres det, at alle medlemmer har indflydelse på valg af emne og problemstillinger, og – senere i forløbet – forholde sig til opgavernes længde, sværhedsgrad mv. Proceduren for udarbejdelse af opgaver er nærmere beskrevet i afsnit 1 i Retningslinjer for Revisorkommissionens afholdelse af eksamen.⁶

Revisorkommissionen tager under udarbejdelsen af opgavesættene hensyn til den udfordring, at eksamensopgaven for det enkelte modul kun må omfatte de emnekredse, der er fastlagt for dette modul i eksamensbekendtgørelsen. Opgaverne ved revisoreksamen 2014 er udarbejdet i overensstemmelse hermed.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at sværhedsgraden i årets eksamensopgaver er middel. Opgaverne er omfattende, og omfanget i sig selv stiller krav til eksaminanden om at have en god struktur i besvarelsen. Denne problemstilling har været særlig udtalt ved prøven til modul B. Revisorkommissionen har været opmærksom på modul B-prøvens store omfang, hvilket der blev kompenseret for ved bedømmelsen.

⁶ <http://erhvervsstyrelsen.dk/file/528901/retningslinjer-for-revisorkommissionens-afholdelse-af-eksamen.pdf>

4. Eksaminandernes besvarelse ved skriftlig eksamen

Revisorkommissionen har som led i evalueringen set nærmere på det generelle niveau af opgavebesvarelserne for henholdsvis de eksaminander, der har bestået, og for de eksaminander, der ikke er bestået. De beståede eksaminanders niveau i 2014 synes generelt at være på et lavere niveau end de tidligere år. For så vidt angår de ikke-beståede eksaminander, svarer niveauet svarer til de tidligere år.

Med henblik på tilrettelæggelsen af de kommende års revisoreksamener har Revisorkommissionen indgående drøftet mulige årsager til det lavere niveau hos de beståede eksaminander. Det er kommissionens opfattelse, at der er tale om et samspil af flere årsager:

4.1. En ny eksamensform

Overgangen til den nye revisoruddannelse har medført en stor ændring i forhold til den hidtidige, velkendte eksamensform. For eksaminanderne er det en udfordring i sig selv, at hvert af emnerne for de tre moduler (A: etik og uafhængighed, B: påtegning og erklæringer på regnskaber samt C: andre erklæringer og retlige rammer) nu afprøves individuelt i stedet for at indgå i en samlet bedømmelse, hvor mangler på et område kan kompenseres af dokumenteret viden på et andet. Samtidig har Revisorkommissionen ikke mulighed for at tilbyde "prøve-eksamensopgaver" – en mulighed, som fx højere læreranstalter, der ændrer eksamensform, typisk ville benytte.

4.2. Større umodenhed hos eksaminander

Når Revisorkommissionen omtaler en eksaminand som "umoden", refereres der ikke til personlige egenskaber, men til vedkommendes professionelle modenhed. En "umoden" eksaminand mangler erfaring med udførelse med en eller flere almindeligt forekommende revisionsopgaver. Et ofte forekommende eksempel på umodenhed er, at mange kandidater ikke formår at udforme en korrekt revisionspåtegning i de tilfælde, hvor påtegningen skal være med forbehold og / eller supplerende oplysninger. Den manglende erfaring gør det vanskeligt at strukturere og løse de stillede opgaver. Graden af umodenhed blandt eksaminanderne har været stigende.

4.3. Organisering hos revisionsfirmaer

I forlængelse af betragtningerne om eksaminandernes umodenhed har Revisorkommissionen overvejet, om denne umodenhed kan skyldes, at enten risikoprofilen eller organiseringen hos revisionsfirmaerne i dag medfører, at mange eksaminander har ingen eller for få opgaver på statsautoriseret revisor-niveau.

Organiseringen hos mange revisionsfirmaer kan modvirke, at eksaminanden får den nødvendige bredde i den praktiske erfaring. Problemstillingen er forskellig i store virksomheder og små – men Revisorkommissionen opfordrer til øget opmærksomhed på dette aspekt hos arbejdsgiverne.

4.4. Overdreven brug af paradigmer

Udover at afprøve eksaminandens viden om konkrete problemstillinger i revisionsammenhæng, tester eksamensopgaverne flere aspekter af en eksaminands generelle færdigheder. De generelle færdigheder, der testes, er især: eksaminandens evne til at bruge sin professionelle viden med henblik på identifikation og løsning af problemstillinger, evnen til at formulere løsningen afhængigt

af spørgerens position (adressering) samt overblik og strukturering af komplekse og omfattende problemstillinger.

Mange eksaminander gør i overdreven grad brug af paradigmer – og fortaber derved muligheden for at demonstrere en skarp sans for identifikation og løsning af problemområder. Når de grundlæggende problemstillinger ikke er identificeret korrekt, bliver løsningen mangelfuld. Resultatet er ofte, at eksaminanden producerer en meget stor mængde skrevne sider, der ikke er relevante for det aktuelle problem.

4.5. Adressering af besvarelsen

En anden ofte forekommende mangel ved besvarelsen er, at eksaminanden har overset, hvem der ifølge opgaveteksten "stiller spørgsmålet". Såvel stil- som indholdsmæssigt er der således stor forskel på, om en opgave er stillet som "et notat til revisors overordnede" eller "forslag til klienten".

Hvor et notat til en overordnet meget vel kan indeholde revisionstekniske termer og referere til forskellige faglige overvejelser, skal et forslag til klienten forfattes i et sprog, der er forståeligt for ikke-revisorer, og som regel være løsningsorienteret.

En forkert adresseret besvarelse, der har overset, hvem der er "spørgeren", vil derfor ikke have samme informationsværdi – og dette trækker meget ned i den samlede bedømmelse.

4.6. Dårlig disposition

I forlængelse af betragtningerne om overdreven brug af paradigmer og fejlagtig adressering af besvarelsen fremstår mange eksaminanders disponering af besvarelsen mangelfuld. Ofte følger det direkte af en dårlig disposition, at en eksaminand overser centrale problemstillinger.

En lang opgavetekst nødvendiggør, at eksaminanden strukturerer sin besvarelse målrettet. Hvad enten en meget lang og/eller fejladresseret og/eller dårlig disponeret besvarelse skyldes brug af paradigmer eller andet, betyder en besvarelse på mange sider ikke nødvendigvis høj kvalitet - snarere tværtimod. Opgaverne er bevidst udarbejdet med henblik på korte og præcise besvarelser. En velfungerende disposition øger eksaminandens mulighed for at demonstrere det nødvendige overblik og målrette besvarelsen gennem en hensigtsmæssig struktur.

4.7. Registrerede revisorers forberedelse

De registrerede revisorer, der har ønsket at benytte overgangsordningen til at aflægge prøve i modul B og C, har generelt været utilstrækkeligt forberedt. Konsekvensen har været, at mange besvarelser har overset væsentlige problemstillinger og har som følge heraf ikke den fornødne værdi for modtageren. Det kan også for de registrerede revisorers vedkommende være en fordel at opdele eksamen, således at der kun skal fokuseres på et modul.

5. Revisionsfirmaerne / eksaminandernes arbejdsgivere

Efter revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 5, sammenholdt med stk. 2, er det en betingelse for at opnå godkendelse som statsautoriseret revisor, at vedkommende "i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber,

koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer,” og at opgaverne er udført i en revisionsvirksomhed og “under tilsyn af en godkendt revisor”.

Mange eksaminander har ikke tilstrækkelig praktisk kendskab til dele af revisors virkefelt. Det gælder modul A (etik og uafhængighed) og i særlig grad modul C (andre erklæringer og retlige rammer).

På baggrund af revisionsfirmaernes lovbundne opgave med medarbejdernes praktiske uddannelse er det Revisorkommissionens forventning, at årets eksamensresultat er blevet grundigt analyseret i revisionsfirmaerne.

Det er Revisorkommissionens anbefaling, at revisionsfirmaerne ved vurderingen af, om en medarbejder har den fornødne modenhed til at blive indstillet til skriftlig eksamen, i højere grad lægger vægt på, om medarbejderen har opnået tilstrækkelig praktisk erfaring med udførelse af alle de almindeligt forekommende opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer.

6. Forventninger til revisoreksamen fremover

Det er Revisorkommissionens hensigt, at opgavernes form og sværhedsgrad fremadrettet vil have samme niveau som i 2014. Kommissionen vil også fremover være opmærksom på, at opgavernes omfang ikke må være en unødigt stor udfordring.

Samtidig forventer kommissionen, at såvel kandidater som arbejdsgivere og kursusudbydere finder sig til rette med det nye format for revisoreksamen – og at eksamensresultaterne vil afspejle dette.

7. Revisorkommissionens konklusioner (resumé)

I sin evaluering af revisoreksamen 2014 har Revisorkommissionen konkluderet følgende:

Om eksamensresultaterne

- Beståelsesprocenterne for de tre moduler er – når bortses fra dem, der er tilmeldt under overgangsordningen for registrerede revisorer – tilnærmelsesvist svarende til årene før.
- I betragtning af, at der er tale om en ny eksamensform, er beståelsesprocenterne for de enkelte moduler tilfredsstillende.
- Derimod er beståelsesprocenterne for de kandidater, der er gået op til alle tre moduler eller de to store moduler (B og C), utilfredsstillende.
- For langt de fleste eksaminander vil det kunne have gavnlig indflydelse på resultatet, såfremt eksaminanden benytter sig af muligheden for kun at aflægge eksamen i et enkelt modul eller to mindre moduler.

- For så vidt angår de registrerede revisorer, der har benyttet overgangsordningen til at tilmelde sig modul B og C, har beståelsesprocenten været meget lav.
- Beståelsesprocenten ved den mundtlige revisoreksamen er tilfredsstillende.
- For de registrerede revisorers vedkommende er beståelsesprocenten ved den mundtlige eksamen noget lavere end for øvrige kandidater.

Om opgaverne

- Sværhedsgraden i årets eksamensopgaver er middel.
- Modul B-prøven var omfattende, men dette blev der kompenseret for ved bedømmelsen.

Om eksaminandernes besvarelse

- De beståede eksaminanders niveau i 2014 synes generelt at være på et lavere niveau end de tidligere år. For så vidt angår de ikke-beståede eksaminander svarer niveauet til de tidligere år.
- Det er en skærpelse af eksamenskravene, at hvert af emnerne for de tre moduler nu afprøves individuelt i stedet for at indgå i en samlet bedømmelse, hvor mangler på et område til en vis grad kan kompenseres af dokumenteret viden på et andet.
- Graden af umodenhed hos eksaminanderne er stigende.
- Organiseringen i mange revisionsfirmaer kan modvirke, at eksaminanderne får den nødvendige bredde i den praktiske erfaring.
- Mange eksaminander gør overdreven brug af paradigmer.
- Mange eksaminander overser, hvem der ifølge opgaveteksten "stiller spørgsmålet".
- Mange eksaminanders disponering af besvarelsen er mangelfuld.
- De registrerede revisorer, der har benyttet overgangsordningen til at aflægge prøve i modul B og C, synes generelt at have været utilstrækkeligt forberedt.
- Også for de registrerede revisorers vedkommende kan det være en fordel at opdele eksamen, således at der kun skal fokuseres på et modul.

Om arbejdsgivers rolle

- Mange eksaminander har ikke tilstrækkelig praktisk kendskab til dele af revisors virkefelt. Det gælder modul A (etik og uafhængighed) og i særlig grad modul C (andre erklæringer og retlige rammer).

- Kommissionen anbefaler, at revisionsfirmaerne ved vurderingen af, om en medarbejder har den fornødne modenhed til at blive indstillet til skriftlig eksamen, i højere grad lægger vægt på, om medarbejderen har opnået tilstrækkelig praktisk erfaring med udførelse af alle de almindeligt forekommende opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer.

Om revisoreksamen fremover

- Opgavernes form og sværhedsgrad fastholdes.
- Eksamensformen bliver mere velkendt hos aktørerne – og resultaterne afspejler dette.