

**Forslag til en ny
Revisoreksamen**

Eksamensudvalget januar 2020

Indhold

1. Indledning	4
1.1 Forord	4
1.2 Eksamensudvalgets kommissorie	5
2. Eksamensudvalgets sammensætning og arbejdsmetode	6
2.1 Eksamensudvalgets sammensætning	6
2.2 Eksamensudvalgets arbejdsmetode	6
3. Sammenfatning	7
4. Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2018	9
5. Evaluering af de gældende regler for revisoreksamen	10
5.1 Ændring af revisoreksamen i 2014	10
5.1.1 Baggrunden for ændringen	10
5.1.2 Eksamensordningen efter ændringen	14
5.2 Analyse af de skriftlige eksamensopgaver ved revisoreksamen 2017 og 2018	16
5.3 Udviklingen i tilmeldte til eksamen, aldersfordeling, antal anvendte forsøg ved de skriftlige moduler, beståelsesprocenter, antal nye statsautoriserede revisorer	17
5.4 Sammenfatning af Eksamensudvalgets evaluering af den gældende revisoreksamen	18
6. Eksamensudvalgets overvejelser	20
6.1 Rammerne for revisoreksamen, 8. direktiv	20
6.2 Kompetencer, som revisoreksamen skal teste/udprøve	20
6.2.1 Revisordirektivets bestemmelser	20
6.2.2 Gældende danske regler	21
6.2.3 Eksamensudvalgets overvejelser	22
6.3 Former for spørgsmål til den skriftlige eksamen	30
6.4 Eksamensordningens struktur	32
6.4.1 Den skriftlige eksamen	32
6.4.2 Den mundtlige eksamen	33
6.5 Antal forsøg, betingelser og frister mv. ved revisoreksamen	34
6.5.1 Den skriftlige revisoreksamen	34
6.5.2 Den mundtlige prøve ved revisoreksamen	35
6.6 Bedømmelsen af kandidaters præstationer ved skriftlig og mundtlig eksamen ..	36
6.7 Sammenfatning af Eksamensudvalgets overvejelser	37

Bilag

1. Ekstrakt af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 (8. selskabsdirektiv)

2. Antal optagne studerende og dimittender på cand.merc.aud. studiet
3. Antal tilmeldte og beståede ved revisoreksamen 2001-2019
4. Kandidaters alder ved første tilmelding til revisoreksamen
5. Kandidaters antal forsøg ved modulet ved skriftlig revisoreksamen
6. Antal tilmeldte kandidater til henholdsvis 1, 2 og 3 moduler
7. Antal statsautoriserede revisorer godkendt i 2018 og 2019
8. Revisoreksamen i andre lande

1. Indledning

1.1 Forord

Europa-Parlamentet og Rådet vedtog i 2006 8. direktiv om lovpligtig revision. 8. direktiv stiller i artikel 6-12 rammerne for at blive godkendt revisor. Det er dog især artiklerne 6, 7, 8 og 10, der er af interesse for den danske revisoruddannelse, idet disse artikler indeholder rammerne for den teoretiske og praktiske uddannelse samt for den endelige revisoreksamen. Artikel 7 og 8 er relevante for revisoreksamen.

Der er med direktivets regler ikke tale om en egentlig harmonisering af revisoruddannelsen i EU, idet de enkelte medlemslande inden for de udstukne rammer frit kan tilrettelægge uddannelsen, som de finder det hensigtsmæssigt. Da der er tale om minimumsregler, kan det enkelte medlemsland gå videre end direktivets krav. Det bemærkes herved, at det i artikel 6, stk. 2, omhandlede samarbejde mellem medlemslandene om minimumskonvergens til kravene til uddannelseskravene er i en indledende fase.

EU-retten bestemmer ikke formen for revisoreksamen, udover at revisoreksamen i det mindste delvis skal være skriftlig, jf. direktivets artikel 7, men EU-retten bestemmer ikke, om eksamen skal bestå af flere moduler, ligesom varigheden af prøven(erne) ikke er fastlagt.

Direktivets krav om uddannelse af godkendte revisorer er implementeret i revisorloven. Det fremgår af § 33, at Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om betingelserne for at indstille sig til revisoreksamen. De nærmere krav til revisoreksamen er fastlagt i bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016 om eksamener m.v. for godkendte revisorer¹.

For at bestå den skriftlige prøve skal tre skriftlige eksamener (modul A, B og C) være bestået inden for en periode på fire år. Kandidaten har tre forsøg til hvert af de tre moduler. Modulerne skal bestås enkeltvis, og der gives karakteren ”bestået” og ”ikke bestået”. Varigheden af de enkelte moduler og det faglige indhold er fastlagt i eksamensbekendtgørelsens § 11, hvoraf det fremgår, at modul A har en varighed af *to timer*, modul B har en varighed af *seks timer* og modul C har en varighed af *fire timer*.

Kravene til revisoruddannelsen blev senest ændret i 2013² på baggrund af anbefalinger fra den daværende Revisorkommission.

Revisorkommissionen udarbejdede forud for ændringen af revisoruddannelsen en rapport om

- ”Modernisering af revisoruddannelsen” med anbefalinger til den fremtidige revisoruddannelse, og
- ”Den fremtidige revisoruddannelse” med Revisorkommissionens forslag til ændringer af revisorlovgivningen og kommissionens overvejelser og konklusioner.

Erhvervsstyrelsen har i marts 2019 anmodet Eksamensudvalget om bistand til styrelsens forberedelse af evaluering af de nuværende regler om revisoreksamen for godkendte revisorer og afhængig af resultatet at komme med løsningsforslag til ændring af reglerne for eksamensformen for revisoreksamen, jf. nærmere i afsnit 1.2.

¹ Bekendtgørelse nr. 1045 af 2. juli 2016 om eksamener m.v. for godkendte revisorer, som ændret ved bekendtgørelse nr. 1315 af 23. november 2018

² Lov nr. 617 af 12. juni 2013 om ændring af revisorloven og lov om finansiel virksomhed

1.2 Eksamensudvalgets kommissorie

Erhvervsstyrelsen anmodede i marts 2019 Eksamensudvalget om en evaluering af revisoreksamen.

Om baggrunden for Erhvervsstyrelsens anmodning fremgår bl.a.:

”Den nuværende revisoreksamensform har eksisteret siden 2014, og revisoreksamen blev på daværende tidspunkt ændret med det formål at øge beståelsesprocenten, sikre en tilgang af statsautoriserede revisorer til branchen og samtidig bevare et højt fagligt niveau hos statsautoriserede revisorer i deres egenskab af samfundets tillidsrepræsentant.

Revisorbranchen har et ønske om, at der uddannes flere godkendte revisorer, samt at kandidaterne kommer hurtigere igennem revisoreksamen. Revisionsydelsen og revisionsbranchen er påvirket af store digitale, forretningsmæssige, økonomiske og faglige forandringer. Ifølge branchen fylder både IT og de tilhørende kompetencer for lidt i revisors uddannelse og revisoreksamen.”

Erhvervsstyrelsen anmodede Eksamensudvalget om:

- *”På baggrund af en evaluering af revisoreksamen i 2018 sammenholdt med evalueringer fra tidligere år, bl.a. at evaluere om*
 1. *ændringen af revisoreksamen har levet op til hensigten med at tiltrække flere studerende?*
 2. *ændringen har fået flere til at bestå revisoruddannelsen og dermed har haft den ønskede effekt?*

Ved evalueringen bør det bl.a. indgå, om opdelingen af den skriftlige eksamen i tre moduler har haft den ønskede effekt, og om opgaverne har det rette niveau i forhold til den tid, der er til rådighed.

- *Afhængigt af resultatet af evalueringen komme med et begrundet forslag til ændring af reglerne for eksamensformen for revisoreksamen (f.eks. én skriftlig eksamen eller opdelt på flere moduler), indhold (temaer) og omfanget (varighed af eksamen).*

Eventuelle forslag til ændring af reglerne skal foruden at ligge inden for rammerne af artikel 8 i 8. selskabsdirektiv om indholdet af den teoretiske prøve samtidig ligge inden for de områder, som hører under statsautoriserede revisorerers virkefelt, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3.”

Erhvervsstyrelsen anmodede om at modtage Eksamensudvalgets evaluering med eventuelle forslag i juli 2019, men bl.a. pga. udskrivelse af folketingsvalget i maj 2019, var det ikke muligt at færdiggøre evalueringen til juli 2019.

2. Eksamensudvalgets sammensætning og arbejdsmetode

2.1 Eksamensudvalgets sammensætning

Eksamensudvalgets sammensætning i forbindelse med evalueringen var ved arbejdets afslutning:

- Adm. direktør Jens Lundager (formand)
- Fagchef for moms, regnskab og revision, advokat Ulla Brandt
- Revisionschef Dorthe Tolborg
- Professor Thomas Riise Johansen
- Fagleder Kristian Koktvedgaard
- Statsautoriseret revisor Stine Grothen
- Statsautoriseret revisor Per Kristensen
- Statsautoriseret revisor Peter Thor Kellmer
- Statsautoriseret revisor Louise Nellemann
- Kontorchef Susanne Thorhauge
- Kontorchef Trine Camilla Høybye (observatør)
- Fuldmægtig Maibritt Egelund Christensen (observatør)
- Uddannelseskoordinator Camilla Ackey Wolf (observatør)

Chefkonsulent Peter Krogslund Jensen, specialkonsulent Maria Waring Hendrichsen, specialkonsulent Henrik Davidsen, ekspeditionssekretær Pia Jensen og studentermedhjælper Sükran Gezen, Erhvervsstyrelsen har bistået Eksamensudvalget og den nedsatte arbejdsgruppe som sekretariat. Derudover har statsautoriseret revisor Marianne Z. Svenningsen, Zander Advice bistået sekretariatet.

2.2 Eksamensudvalgets arbejdsmetode

Eksamensudvalget har blandt sine medlemmer nedsat en arbejdsgruppe, der har udarbejdet et udkast til den foreliggende evaluering, som derefter er behandlet af det samlede udvalg og herefter godkendt af Revisorrådet.

Arbejdsgruppen har bestået af medlemmer af Eksamensudvalget:

- Fagleder Kristian Koktvedgaard
- Fagchef for moms, regnskab og revision, advokat Ulla Brandt
- Statsautoriseret revisor Peter Thor Kellmer
- Statsautoriseret revisor Louise Nellemann
- Statsautoriseret revisor Stine Grothen
- Statsautoriseret revisor Per Kristensen
- Kontorchef Susanne Thorhauge

Arbejdsgruppen har afholdt en række møder i perioden fra marts til december 2019.

Rapporten er godkendt af Eksamensudvalget og Revisorrådet og afleveret til Erhvervsstyrelsen i februar 2020.

3. Sammenfatning

Evaluering af revisoreksamen 2018

Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2018 viser, at beståelsesprocenterne ved såvel de mundtlige som skriftlige prøver til revisoreksamen svarer til beståelsesprocenterne fra før den ændring af eksamensordningen, der trådte i kraft i 2014. Evalueringen viser desuden, at antallet af tilmeldte kvindelige kandidater til revisoreksamen stadig ligger markant under antallet af mandlige tilmeldte kandidater.

Antallet af kandidater, der går op til den mundtlige og afsluttende prøve, er imidlertid på et væsentligt lavere niveau, når der sammenlignes med de tilsvarende tal fra før 2014. Dette medfører, at antallet af nye statsautoriserede revisorer er væsentligt færre end tidligere. Konsekvensen heraf er en nedgang i tilgangen til professionen som statsautoriseret revisor.

Evaluering af den gældende revisoreksamen

På baggrund af evalueringen af revisoreksamen 2018 og de statistiske oplysninger om revisoreksamen finder Eksamensudvalget grundlag for at konkludere, at den samlede effekt af omlægningen af eksamensordningen i 2014 ikke har ført til en øget beståelsesprocent ved revisoreksamen, eller at flere studerende tiltrækkes revisoruddannelsen og herved sikrer tilgangen af statsautoriserede revisorer til branchen. Den ønskede effekt af omlægningen af den skriftlige eksamen til 3 moduler er således klart udeblevet.

Udvalget foreslår derfor, at reglerne for revisoreksamen tilpasses, men uden at gå på kompromis med det høje faglige niveau hos statsautoriserede revisorer. Det høje faglige niveau er under hensyn til revisors rolle som samfundets tillidsrepræsentant af afgørende betydning.

Eksamensudvalgets forslag til ændring af reglerne om revisoreksamen

Prøven skal fremover fokuseres på revisors kerneområder og rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. Prøven skal derfor tage udgangspunkt i kravene i 8. direktiv med de udvidelser, der følger af afgivelse af erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Med henblik på samtidig at opnå:

- Et kortere eksamensforløb vedrørende revisoreksamen
- En højere beståelsesprocent ved revisoreksamen

foreslår Eksamensudvalget følgende ændringer af reglerne for revisoreksamen:

1. Ændring af den skriftlige eksamen til én skriftlig prøve

Det foreslås at ændre den skriftlige eksamen fra 3 moduler til alene at bestå af én skriftlig prøve, der afholdes over to dage af hver 6 timer, og som bedømmes samlet.

2. Ændring af den skriftlige eksamens indhold

Det foreslås, at det faglige indhold af den skriftlige eksamen skal fokusere på revision og anden erklæringsafgivelse. Andre fagområder som f.eks. selskabsret, skatteret, og erhvervsret mv., skal indgå i det omfang, det har betydning for revision eller anden erklæringsafgivelse.

3. Former for spørgsmål ved den skriftlige eksamen

Det foreslås, at den skriftlige prøve kan afholdes som en kombination af forskellige former for spørgsmål, således at prøven fremover kan bestå af både spørgsmål med lange svar, spørgsmål med korte svar, multiple choice samt beregninger.

4. Antal eksamensforsøg ved den skriftlige eksamen

Det foreslås, at kandidater har et ubegrænset antal eksamensforsøg til den skriftlige revisoreksamen, da afskaffelse af loftet på 3 forsøg vil øge fleksibiliteten og få flere til at bestå revisoreksamen. Øget fleksibilitet antages også at kunne medvirke til at skabe rammerne for en mere ligelig kønsmæssig tilgang til erhvervet.

5. Mulighed for at afholde skriftlig eksamen 2 gange årligt

Det anbefales, at den eksisterende mulighed for at afholde den skriftlige revisoreksamen to gange årligt fastholdes. Erhvervsstyrelsen bør i samarbejde med FSR – danske revisorer, der forestår eksamensafholdelsen, efter en overgangsperiode, hvor der er opnået erfaring med ændringen af den skriftlige revisoreksamen, foretage nærmere undersøgelser af muligheden for at afholde den skriftlige eksamen 2 gange årligt, herunder de økonomiske konsekvenser heraf og hvordan afholdelse årligt af to skriftlige eksamener kan tilrettelægges.

Ændringen vil medvirke til, at kandidaterne består revisoreksamen på kortere tid, samt at flere kandidater gennemfører revisoreksamen.

6. Den mundtlige prøve ved revisoreksamen

Der foreslås ikke som sådan ændringer af reglerne vedrørende den mundtlige prøve ved revisoreksamen. Dog vil de ændringer, der foreslås vedrørende den skriftlige eksamen afspejle sig i de spørgsmål, som kan stilles ved den mundtlige prøve. Spørgsmål om etik og uafhængighed vil som hidtil kunne forekomme både ved den skriftlige og den mundtlige eksamen.

Det foreslås endvidere, at kandidater har et ubegrænset antal eksamensforsøg til den mundtlige revisoreksamen, men at en kandidat skal bestå senest 7 år efter at have bestået den skriftlige del af revisoreksamen.

Det er Eksamensudvalgets forventning, at de foreslåede ændringer af revisoreksamen vil medføre, at flere af de, der påbegynder revisoruddannelsen, vil bestå revisoreksamen, ligesom det må forventes, at ændringerne vil føre til en lavere alder for de, der godkendes som statsautoriserede revisorer.

4. Eksamensudvalgets evaluering af revisoreksamen 2018

Erhvervsstyrelsen har anmodet udvalget om en evaluering af revisoreksamen i 2018.

Eksamensudvalget har foretaget en sådan evaluering, som blev offentliggjort i oktober 2019. Evalueringen kan ses:

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-10/Eksamensudvalgets%20evaluering%20af%20revisoreksamen%202018.pdf>

Af Eksamensudvalgets konklusioner fremgår, at:

Beståelsesprocenterne ved modulerne til den skriftlige del af revisoreksamen har for 2017 og 2018 stabiliseret sig på et højere niveau sammenlignet med de første år efter en omlægning af eksamensordningen i 2014. Årsagen til det lave niveau i 2014, 2015 og 2016 synes især at skyldes et relativt stort antal tilmeldte registrerede revisorer, som havde en markant lavere beståelsesprocent. Gruppen udgør nu en forsvindende andel af tilmeldte.

Beståelsesprocenterne er nu på niveau med procenterne fra før omlægningen, men som følge af at kandidaterne skal bestå 3 moduler, er gennemløbstiden og antallet af kandidater, der har mulighed for at tilmelde sig mundtlig eksamen, faldende.

Antallet af tilmeldte kvindelige kandidater til skriftlig revisoreksamen ligger fortsat markant under antallet af mandlige tilmeldte kandidater.

Beståelsesprocenten i 2018 ved den mundtlige del af revisoreksamen er fuldt ud tilfredsstillende og svarer til resultaterne de seneste år inden omlægningen af eksamensordningen.

Tilmeldte kandidater til de mundtlige eksamener (årligt mellem 56 og 77) synes stabiliseret på et væsentligt lavere niveau sammenlignet med antal tilmeldte (mellem 92 og 126) forud for ændringen af eksamensordningen. Udviklingen medfører en nedgang i tilgangen til professionen som statsautoriseret revisor.

5. Evaluering af de gældende regler for revisoreksamen

5.1 Ændring af revisoreksamen i 2014

5.1.1 Baggrunden for ændringen

Revisorkommissionen³ afgav i 2011 rapporten ”Modernisering af revisoruddannelsen”⁴ indeholdende kommissionens anbefalinger til en fremtidig revisoruddannelse. I forlængelse heraf foreslog Revisorkommissionen i sin rapport ”Den Fremtidige Revisoruddannelse”⁵ fra juli 2012 en række konkrete ændringer af revisoruddannelsen.

I rapporten fra 2011 anførte Revisorkommissionen (side 36f) med hensyn til form og indhold af den skriftlige eksamen:

”Den skriftlige eksamen afholdes i dag for statsautoriserede revisorer over to dage (2x8 timer), og for registrerede revisorer på en dag (8 timer). Pensum er meget bredt og omfatter i princippet alt, hvad der er lært og gennemgået igennem hele studieforløbet. Opgaverne er dog udformet, så der ikke er tale om en teoretisk prøve – teorien forudsættes indlært ved kandidatuddannelsen (CMA-uddannelsen) – men som en praktisk prøve.

En af de væsentligste indvendinger imod den gældende ordning – og en af grundene til de lave beståelsesprocenter – ved skriftlig eksamen er, at pensum er for bredt. Dette er fremhævet af en række interessenter, ligesom det også fremgår af interessentundersøgelsen blandt de nuværende CMA-studerende og nyuddannede revisorer. Revisorkommissionen har derfor drøftet, hvordan man kan opretholde niveauet og samtidig gøre eksamensformen bedre, så flere kandidater består den afsluttende eksamen, men med fastholdelse af et fagligt højt niveau.

...

Revisorkommissionen har i stedet overvejet muligheden for at opdele den skriftlige eksamen i 3 eller 4 moduler, som skal bestås enkeltvis. Der vil således blive tale om et ”hækkeløb” med flere ”hække” undervejs og således ikke et ”højdespring” hvor al viden skal forløses på en gang. En sådan model vil betyde, at kandidaterne ikke skal rumme al viden på én gang men kan koncentrere sig om dele af eksamensstoffet. For en sådan model taler, at den skriftlige eksamination vil blive mere overskuelig og give kandidaten mulighed for at indrette sit studie – såvel teoretisk som praktisk – efter den deleksamen, der forestår. På længere sigt må en sådan ordning forventes at betyde, at flere kandidater består den afsluttende revisoreksamen. Denne model vil samtidig imødekomme ønsker udtrykt af en række interessenter.

Revisorkommissionen er dog opmærksom på, at man ved en sådan ordning skal fastholde, at kandidaterne i forbindelse med deres kandidatuddannelse har bevist deres teoretiske kundskaber. De enkelte moduler skal således udformes, så det fortsat er kandidatens duellighed og modenhed, der afprøves, og ikke kun de teoretiske kundskaber, idet prøven ellers blot ville blive en forlængelse af den teoretiske uddannelse.”

Revisorkommissionen foreslog, at den skriftlige del af revisoreksamen blev erstattet af 3 skriftlige moduler: modul A (etik og uafhængighed), modul B (revisionspåtegninger og andre

³ Nedlagt i forbindelse med gennemførelsen af lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love.

⁴ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/RKS-modernisering_af_revisoruddannelsen_juni_2011.pdf

⁵ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-04/RKS-rapport-om-en-moderne-revisoruddannelse%20-juli-2012.pdf>

erklæringer på regnskaber) og modul C (andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret). Modulerne skulle bestå enkeltvis og inden for en periode på højst 4 år.

Om baggrunden for Revisorkommissionens anbefaling, hvorefter de 3 moduler skal bestå inden for en periode på højst 4 år, samt at indstilling til den mundtlige prøve skal ske inden for en frist på 3 år fra beståelse af de foreslåede 3 moduler, fremgår af kommissionens rapport fra 2011 (side 38ff):

”Revisorkommissionen har overvejet om den såkaldte 8-års regel⁶ skal opretholdes. Reglen betyder, at en kandidat skal indstille sig til revisoreksamen senest 8 år efter bestået kandidateksamen, og har i praksis vist sig uhensigtsmæssig. En afskaffelse af 8-års reglen kan imidlertid medføre, at den praktiske uddannelse tidsmæssigt kommer til at ligge langt tilbage. Efter de gældende regler har kandidaten mindst 2 års praktisk uddannelse inden for de seneste 8 år, før kandidaten indstiller sig til eksamen. En kandidat kan således indstille sig til skriftlig eksamen, selvom vedkommende ikke har arbejdet i en revisionsvirksomhed i 6 år. Et forslag om at afskaffe 8-års reglen indebærer imidlertid, at den praktiske uddannelse kan ligge så mange år forud for eksamen, at den har mistet sin relevans som følge af den udvikling, der har fundet sted.

Revisoreksamen bør imidlertid primært være rettet mod kandidater i revisorbranchen, der vil anvende godkendelsen til at arbejde som godkendt revisor, hvorimod revisoreksamen ikke bør tage særlige hensyn til personer, der arbejder uden for revisorbranchen, og som alene går til eksamen for at opnå en titel. Afskaffelse af 8-års reglen bør derfor erstattes af et krav til, hvor gammel den praktiske uddannelse må være for at indstille sig til den skriftlige eksamen, så den stadig har den nødvendige aktualitet.

Den gældende revisoreksamen er en 2x8 timers prøve over to dage. Efter beståelse af den skriftlige eksamen er der en frist på 3 år til at indstille sig til den mundtlige eksamen. Dvs. der er tale om et sammenhængende forløb og én beståelse af den skriftlige eksamen. Dette ”brydes” ved opdelingen i moduler, hvorved der skal tages stilling til, om der skal stilles tidsmæssige krav til beståelse af modulerne.

Fastsættelse af frister for den skriftlige eksamen og mundtlige eksamen giver et mere sammenhængende eksamensforløb og understøtter, at kandidaten på tidspunktet for godkendelse som revisor besidder de nødvendige kompetencer. Flexibiliteten understøttes ved undtagelses-/dispensationsmuligheder. De faglige kompetencer understøttes ved typen af undtagelsesmuligheder samt i forbindelse med behandling af dispensationsansøgninger.”

I Revisorkommissionens rapport fra 2012 anførte kommissionen om fristerne i forbindelse med den mundtlige prøve (side 50 ff):

”Revisorkommissionen fastholder sin anbefaling fra juni 2011, hvorefter indstilling til den mundtlige eksamen skal ske senest 3 år efter, at det sidste skriftlige modul er bestået. Hvis fristen overskrides, kan kandidaten anmode Revisorkommissionen om dispensation. Kravet er videreført fra den gældende eksamensbekendtgørelse.

Revisorkommissionen har som noget nyt foreslået, at der fastsættes en frist for, hvornår den mundtlige eksamen senest skal være bestået. I henhold til kommissionens forslag til eksamensbekendtgørelse § 3, stk. 2, jf. afsnit 2.1., skal den mundtlige eksamen være bestået

⁶ § 2, nr. 2, i den dagældende bekendtgørelse nr. 1029 af 22. oktober 2008 om revisoreksamen og kvalifikationseksamen for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.

senest fire år efter, at kandidaten har indstillet sig til den mundtlige eksamen første gang. Revisorkommissionen får beføjelse til at dispensere fra reglen.

Kravet er indsat for at sikre et mere sammenhængende eksamensforløb, hvor uddannelsens enkelte dele fortsat har den nødvendige aktualitet. Fristen understøtter, at kandidaten på tidspunktet for godkendelse som revisor besidder de nødvendige kompetencer. Dispensationsmuligheden er indsat for at understøtte uddannelsens fleksibilitet.”

Med hensyn til antal eksamensforsøg til skriftlig og mundtlig eksamen anførte Revisorkommissionen i rapporten fra 2011 (side 39f):

”Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt der fortsat skal være en grænse for, hvor mange gange en kandidat kan indstille sig til eksamen. I dag har en kandidat tre forsøg til henholdsvis skriftlig og mundtlig eksamen. Revisorkommissionen kan dog dispensere herfra, men der føres en restriktiv praksis på området.

Flere faktorer kan tale for, at der ikke opstilles begrænsninger for antallet af eksamensforsøg, herunder bl.a. at der i flere EU/EØS-lande ikke opereres med en øvre grænse for, hvor mange gange en kandidat kan gå op til eksamen. Endvidere er der ikke på nuværende tidspunkt en grænse for, hvor mange gange en revisor kan indstille sig til egnethedsprøve⁷. Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at muligheden for ubegrænset at kunne indstille sig til eksamen vil kunne føre til misbrug, hvor kandidater tilmelder sig eksamen, fordi det er ”gratis”, selvom de ikke er parate fagligt eller modenhedsmæssigt.

Revisorkommissionen anbefaler på denne baggrund:

- *At en kandidat maksimalt skal kunne indstille sig til hver af de skriftlige moduler og til den mundtlige eksamen 3 gange*
- *At Revisorkommissionen skal kunne dispensere fra antallet af eksamensforsøg (til hvert modul og til mundtlig eksamen)*
- *At anmodning om et 4. gangs forsøg skal behandles efter en lempeligere praksis end i dag. Anmodning om et 5. gangs forsøg skal kun imødekommes under ganske særlige omstændigheder. Der skal som altovervejende hovedregel ikke kunne gives dispensation til mere end 5 forsøg i alt.”*

Om den mundtlige prøve ved revisoreksamen fremgår af Revisorkommissionens rapport fra 2011 (side 41f):

”Det er fortsat Revisorkommissionens opfattelse, at den mundtlige eksamen skal bibeholdes og være den afsluttende eksamen, der tester kandidatens duelighed og modenhed. Der er imidlertid enighed om, at den mundtlige eksamen trænger til en justering. Formen med 40 minutters forberedelsestid og 30-40 minutters eksamination har hidtil fungeret tilfredsstillende, og brugerundersøgelsen blandt de nuværende CMA-studerende og nyuddannede revisorer peger heller ikke på problemer i den henseende.

Derimod er der fra flere interessenters side peget på, at spørgsmålene bør gøres mere ensartede, og temaet for eksamen koncentreret om revisorlovens anvendelsesområde – dog

⁷ Egnethedsprøve for personer med udenlandsk godkendelse til udførelse af lovpligtig revision, jf. § 9 i bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016 om eksamener m.v. for godkendte revisorer, som ændret ved bekendtgørelse nr. 1315 af 23. november 2018 (herefter eksamensbekendtgørelsen).

uden at prøven mister sin værdi til afprøvning af kandidatens duelighed og modenhed. Den mundtlige eksamen skal således koncentrere sig om revisors kerneområder og ikke bevæge sig ud på perifere områder. Revisorkommissionen finder, at den mundtlige eksamination bør gøres mindre "bred" men til gengæld mere "dyb".

Revisorkommissionen har i den forbindelse overvejet muligheden for at lade Eksamenskommissionen godkende de mundtlige eksamensspørgsmål for at sikre, at spørgsmålene har et mere ensartet niveau. Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at en sådan ordning vil være for ressourcekrævende. Revisorkommissionens medlemmer er dog enige om, at der er behov for at sikre en større ensartethed i opgaverne, og kommissionen er derfor indstillet på at udarbejde en vejledning for eksaminatorer og i den opstille kriterier for bl.a. opbygning og indhold af en mundtlig eksamensopgave.

Revisorkommissionen anbefaler på baggrund af ovenstående, at den mundtlige eksamen bibeholdes som den afsluttende eksamen, samt at der udarbejdes en vejledning for eksaminatorer om udformningen af mundtlige eksamensspørgsmål."

På baggrund af Revisorkommissionens rapporter gennemførte Folketinget ved lov nr. 617 af 12. juni 2013 en række ændringer af revisoruddannelsen. Ændringerne vedrørte navnlig den skriftlige del af revisoreksamen til statsautoriseret revisor. Af lovforslagets almindelige bemærkninger (FT 2011-2012, L126) fremgår:

"Revisoreksamen skal fortsat bestå af en skriftlig del og en mundtlig del. Den nuværende skriftlige eksamen er imidlertid kritiseret for, at pensum er meget bredt og i princippet omfatter alt, hvad der er lært og gennemgået igennem hele studieforløbet – hvilket gør forberedelsen vanskelig for kandidaterne. Den skriftlige del skal derfor opdeles i tre separate eksaminationer, benævnt modul A (etik og uafhængighed), B (revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber) og C (andre erklæringer og skatte-, selskabs- og erhvervsret), der skal bestå enkeltvis – og som kan tages i vilkårlig rækkefølge.

Der har været en vis efterspørgsel efter afholdelse af skriftlige eksamener to gange årligt. Forberedelse, tilrettelæggelse og afholdelse af skriftlige eksamener er imidlertid et omfattende og bekosteligt arbejde, og det er derfor hensigten, at de nye modul-eksamener i første omgang afholdes en gang årligt. Afhængigt af erfaringerne med denne nye eksamensform kan det overvejes, om det er praktisk muligt at afholde skriftlige eksamener to gange årligt.

For at sikre, at kandidaten besidder tilstrækkelig aktuel viden forinden aflæggelse af den mundtlige eksamen, skal alle moduler være bestået inden for en periode på fire år, men med mulighed for at kompensere for et forældet modul. Alle moduler skal være bestået forinden indstilling til den mundtlige eksamen.

Den mundtlige eksamen, der ligesom i dag er den afsluttende eksamen, tænkes gennemført i sin nuværende form. Det vil sige, at eksaminationstiden er på 30 – 40 minutter, og kandidaten har 40 minutters forberedelsestid. Den mundtlige eksamen er et væsentligt og værdifuldt supplement til den skriftlige eksamen, hvor det bl.a. er muligt at få et indtryk af en kandidats modenhed og evne til at identificere og vurdere relevante oplysninger, herunder evnen til at sige fra. Der har været efterspørgsel efter afholdelse af mundtlig eksamen to gange årligt. Dette ønske vil blive imødekommet, og det er hensigten, at der med den nye revisoruddannelse vil blive afholdt mundtlig eksamen hvert halve år."

Af lovforslagets specielle bemærkninger (til lovforslagets § 1, nr. 8), fremgår:

”Det fremgår af den nuværende bekendtgørelse, at eksamen til statsautoriseret revisor består af en skriftlig prøve på 2 gange 8 timer, der strækker sig over 2 fortløbende dage, og en mundtlig eksamen. Det foreslås i Revisorkommissionens rapport om den fremtidige revisoruddannelse, at den skriftlige prøve til revisoreksamen fremover skal bestå af 3 separate eksaminationer, benævnt modul A, B og C, der skal bestås enkeltvis.

8. direktiv om loypligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber (2006/43/EF) fastsætter i artikel 8 kravene til de fag, der skal indgå i eksamen. Fagene, der indgår i revisoreksamen, foreslås således ikke ændret, men fagene vil blive opdelt i 3 separate eksaminationer. Modulerne kan tages i vilkårlig rækkefølge, og en kandidat kan således fx vælge at udskyde et eller to moduler til et efterfølgende år, hvis det passer bedre ind i vedkommendes planlægning.

Forslaget om at opdele den skriftlige eksamen i 3 moduler er bl.a. begrundet i, at kandidaterne skal have mulighed for en mere fleksibel og målrettet forberedelse til eksamen, hvilket generelt bør føre til en højere beståelsesprocent og dermed et kortere uddannelsesforløb, der kan sænke alderen på nyuddannede revisorer. Samtidig kan det ske uden at sænke det faglige niveau.”

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2014. Ændringerne i eksamensordningen blev udmøntet ved bekendtgørelse nr. 1408 af 11. december 2013 om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer m.v.⁸ og havde virkning for revisoreksamen fra og med 2014.

5.1.2 Eksamensordningen efter ændringen

Af eksamensbekendtgørelsens § 11, stk. 1, fremgår, at den skriftlige og mundtlige prøve ved revisoreksamen skal godtgøre kandidatens praktiske duelighed inden for de områder, som hører under statsautoriserede revisorers virkefelt, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, som omfatter revisors afgivelse af revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed og afgivelse af erklæringer uden sikkerhed, dvs. erklæringer, hvor revisor ikke udtrykker en konklusion.

Organiseringen af afholdelsen af eksamener for revisorer blev ændret i 2016⁹, idet Revisorkommissionen, som indtil da havde forestået revisoreksamen, blev nedlagt.

Fra den 1. oktober 2016 har Revisorrådet bistået Erhvervsstyrelsen med revisoreksamen, men således at Eksamensudvalget varetager dette arbejde. Fra samme tidspunkt har FSR – danske revisorer forestået afholdelsen af revisoreksamen, herunder alt praktisk arbejde vedrørende afholdelse af skriftlige og mundtlige prøver og udarbejdelsen af de skriftlige opgaver ved modulerne A, B og C. For tilmelding til revisoreksamen opkræves der betaling (ca. 18.000 kr. for skriftlig og mundtlig eksamen).

Såvel for den skriftlige som for den mundtlige prøve gives bedømmelsen ”bestået” eller ”ikke bestået”.

Den skriftlige prøve ved revisoreksamen

Med virkning fra den 1. januar 2014 består den skriftlige prøve ved revisoreksamen af modulerne A, B og C, hvis indhold er fastsat i eksamensbekendtgørelsens § 11, stk. 2-4.

⁸ Se nu bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016 om eksamener m.v. for godkendte revisorer.

⁹ Lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love.

Modul A¹⁰, der har en varighed af to timer, dækker områderne etik og uafhængighed og koncentrerer sig om: Revisors tiltræden og fratræden, opgaveaccept, rapportering om økonomiske forbrydelser, etik, tavshedspligt, uafhængighed samt kvalitetsstyring.

Modul B, der har en varighed af seks timer, dækker områderne revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber og koncentrerer sig om: Opgavens planlægning og udførelse, afgivelse af erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabssystemer og interne kontroller, risikostyring, regnskabsanalyse, rentabilitetsanalyser samt spørgsmål i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber.

Modul C, der har en varighed af fire timer, dækker områderne andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret og koncentrerer sig om: Kriseramte virksomheder, generationsskifte, spørgsmål inden for skat, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

De skriftlige prøver (moduler) afholdes mindst en gang årligt med mindst 10 dages mellemrum. Prøverne afholdes i august/september måned.

Modulerne bedømmes og består enkeltvist. De tre moduler skal være bestået senest i det fjerde kalenderår efter det år, hvor det første modul er bestået. "Forældes" et modul, skal modulet bestås på ny. En kandidat har 3 forsøg til at bestå et modul. Eksamensudvalget kan dispensere herfra og tillade yderligere forsøg.

Den mundtlige prøve ved revisoreksamen

Reglerne for den mundtlige prøve ved revisoreksamen er uændret i forhold til reglerne før ændringen i 2014. Eksaminationen varer 30-40 minutter inklusive votering, hvortil kommer 40 minutters forberedelsestid. Prøven afholdes i maj/juni og november måned.

Af Eksamensudvalgets "Retningslinjer til eksamenskandidater om indholdet af eksamener og prøver for revisorer"¹¹ april 2019 (side 11) fremgår:

"Den mundtlige eksamination omfatter hele revisors virkefelt. Eksamensspørgsmålene skal dog koncentrere sig om centrale spørgsmål inden for virkefeltet. Det tilstræbes, at kandidaten skal forholde sig til spørgsmål, der ligner de arbejdsopgaver, som forekommer sædvanligt i en godkendt revisionsvirksomhed. Opgaven ved den mundtlige revisoreksamen er derfor case-baseret.

Ved den mundtlige prøve forventes kandidaten at være i besiddelse af en naturlig paratviden. Paratviden kan defineres som den professionelle viden, som en revisor bør være i besiddelse af for at være i stand til at besvare spørgsmål inden for et emne, som vedkommende ikke har forberedt specielt."

Af Eksamensudvalgets "Retningslinjer for eksaminatorer og censorer ved FSR - danske revisorer afholdelse af eksamener og prøver for revisorer"¹², april 2019, (side 40), fremgår:

¹⁰ Modulet kan afholdes om en multiple choice opgave, jf. eksamensbekendtgørelsens § 10, stk. 3. Adgangen hertil har ikke været udnyttet.

¹¹ https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/20190401_Eksamensudvalgets_retningslinjer_for_indholdet_af_eksaminer_og_proever_for_revisorer.pdf

¹² https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-05/20190401_Eksamensudvalgets_retningslinjer_for_eksaminatorer_og_censorer_ved%20eksaminer_og_proever_for_revisorer.pdf

”Spørgsmål udarbejdes på forhånd af eksaminator og censor (ikke civil censor). Forinden udarbejdelse af spørgsmål orienteres eksaminatorerne og censorerne (ikke de civile) om, at spørgsmålene skal medvirke til, at kandidaten afprøves sin praktiske duelighed inden for de områder, som hører under en statsautoriseret (registreret) revisors virkefelt og at spørgsmålet dermed kan indeholde områderne der fremgår af § 11, stk. 2-4 i eksamensbekendtgørelsen.

Spørgsmålene skal således have en sådan karakter, at de ligger inden for de typiske områder af revisorens daglige arbejde.

Eksaminator medbringer fem spørgsmål (og en kortfattet beskrivelse af det ønskede svar), svarende til de eksaminationer, den pågældende skal forestå + et ekstra spørgsmål/ svar.

Censor (ikke civil) medbringer et spørgsmål samt en kortfattet beskrivelse af det ønskede svar. Dette spørgsmål kommer kun i anvendelse, hvis en eksaminator får forfald.

...

Af hensyn til at bevare fortroligheden omkring spørgsmålene, bliver de ikke fremsendt på forhånd, men vil på formødet, der afholdes kl. 8.00 på eksamensdagen, blive drøftet de medbragte spørgsmål / svar. Såfremt spørgsmålene af hele bedømmelsesudvalget vurderes som værende egnede til eksamination, indgår de i den pulje, eksaminanderne trækker spørgsmål fra.”

Den mundtlige prøve kan først aflægges, efter at de tre skriftlige moduler er bestået. Indstilling til prøven skal ske senest i det tredje kalenderår, efter at den skriftlige prøve er bestået. Prøven skal være bestået senest i det fjerde kalenderår efter det år, hvor kandidaten indstillede sig første gang til prøven. En kandidat har 3 forsøg til at bestå prøven. Eksamensudvalget kan dispensere herfra og tillade yderligere forsøg.

5.2 Analyse af de skriftlige eksamensopgaver ved revisoreksamen 2017 og 2018

I udvalgets kommissorie er der peget på, at der som et led i evalueringen kan gennemføres en interviewundersøgelse blandt studerende. Den nedsatte arbejdsgruppe har valgt at afstå herfra og har i stedet anmodet to statsautoriserede revisorer, der begge bestod revisoreksamen i 2015, om at foretage en analyse af de skriftlige eksamensopgaver (modul A, B og C) stillet ved revisoreksamen 2017 og 2018.

De to statsautoriserede revisorer blev anmodet om at forholde sig til en række spørgsmål med hensyn til de stillede opgaver ved de 3 moduler, herunder om opgaverne var stillet inden for rammerne af eksamensbekendtgørelsen, de områder, som en godkendt revisor skal kunne løse, opgavernes relevans, formulering og sværhedsgrad samt den afsatte tid.

De to revisorer mente grundlæggende, at opgaverne var fair, forståelige og inden for revisors fagområder/eksamensbekendtgørelsen.

Herudover havde de to revisorer bl.a. følgende iagttagelser og forslag til overvejelse:

- Modul A kan evt. indgå i modul B og C eller i den mundtlige prøve
- Modul A kan evt. afholdes som en multiple choice opgave

- Den lave beståelsesprocent for modul A kan skyldes, at de stillede spørgsmål ikke fylder i revisors dagligdag
- Afholdelse af modul A dag 1 og modul B/C dag 2 bedømt med en samlet karakter, alternativt færre antal dage mellem afholdelse af modul A og B/C, eller modul A og C afholdes samme dag
- Opgavernes formulering og spørgsmål:
 - Det bør fremgå klart, hvad der forventes. Forventes en beregning i besvarelsen, bør det fremgå eksplicit, men afpasses den afsatte tid for prøven
 - Der bør være sammenhæng mellem opgaven og rettevejledningen. Efterspørges et kort notat, bør rettevejledningen ikke anføre punkter, der ikke forventes dækket
 - Ved modul A bør det være samme gennemgående case for alle spørgsmål
- De skriftlige prøver afholdes tillige i november/december måned.

5.3 Udviklingen i tilmeldte til eksamen, aldersfordeling, antal anvendte forsøg ved de skriftlige moduler, beståelsesprocenter, antal nye statsautoriserede revisorer

I 2018 havde 56 % af kandidaterne ved første tilmelding til revisoreksamen en alder i intervallet 30-34 år, mens 16 % var ældre og 28 % yngre. Gennemsnitsalderen for revisorer, der i perioden 1. december 2017 – 31. marts 2018 blev godkendt for første gang, var på 35 år, For revisorer, der i perioden 1. december 2018 – 31. marts 2019 blev godkendt for første gang, var gennemsnitsalderen 36 år.

Af bilag 2 ses for perioden 2014-2018 udviklingen i antal studerende og dimittender vedrørende cand.merc.aud. uddannelsen. Det gennemsnitlige årlige antal dimittender er for perioden 466. Tallet kan sammenholdes med antal tilmeldte kandidater til revisoreksamen.

Af bilag 3 fremgår udviklingen i antal tilmeldte siden 2001 til den skriftlige del af revisoreksamen. Frem til ændringen af eksamensordningen i 2014 var det gennemsnitlige antal årligt tilmeldte 158 personer med en faldende tendens fra år 2010. Fra 2014 er det gennemsnitlige antal tilmeldte til et modul årligt 131 personer. Af samme bilag fremgår, at antal beståede kandidater i 2017-2019 gennemsnitligt var 59 kandidater.

Af bilag 4 fremgår for perioden 2016-2018 tilmeldte¹³ kandidaters alder ved første tilmelding til revisoreksamen fordelt på aldersgrupperne 25-29 år, 30-34 år, 35-40 år og mere end 40 år. For hele perioden er 28 % af de tilmeldte ved første tilmelding under 30 år, 56 % mellem 30 og 34 år, mens 16 % er 35 år eller ældre.

Af bilag 5 fremgår for perioden 2016-2018 de tilmeldte kandidaters antal forsøg til modulerne ved den skriftlige revisoreksamen. For modul A var tilmeldingen for mellem 65 % og 74 % af de tilmeldte de pågældendes 1. forsøg, mens tilmeldingen for mellem 17 % og 24 % var det 2. forsøg. For modul B var tilmeldingen for mellem 65 % og 75 % af de tilmeldte de pågældendes 1. forsøg, mens tilmeldingen for mellem 16 % og 24 % var det 2. forsøg. For modul C var tilmeldingen for mellem 65 % og 70 % af de tilmeldte de pågældendes 1. forsøg, mens tilmeldingen for mellem 19 % og 27 % var det 2. forsøg. Samlet for modulerne var tilmeldingen for mellem 7 % og 14 % af de tilmeldte de pågældendes 3. eller 4. forsøg.

¹³ Registrerede revisorer er ikke medtaget.

Bilag 6 indeholder en oversigt for perioden 2014-2019 og viser, i hvilket omfang kandidater i et enkelt år tilmelder sig 1, 2 eller 3 moduler ved den skriftlige revisoreksamen. Det fremgår, at i 2014 tilmeldte 96 kandidater sig 3 moduler. Dette antal er faldet væsentlig og var i 2019 nede på 7.

Af bilag 7 fremgår for 2018 og 2019 antallet af nye godkendte¹⁴ statsautoriserede revisorer fordelt på aldersgrupper. Det ses, at i 2018 og 2019 var henholdsvis 2 % og 13 % af nye godkendte statsautoriserede revisorer mellem 25 og 29 år. Omkring halvdelen - 54 % og 47 % - var mellem 30 og 34 år, mens 44 %, henholdsvis 40 %, var 35 år eller ældre.

Der foreligger ikke noget talmateriale for, hvor lang tid en kandidat i gennemsnit er om at fuldføre selve revisoruddannelsen – hverken før eller efter reformen – hvorfor der er fokuseret på aldersfordelingen ved første tilmelding hhv. aldersfordelingen for nye godkendte revisorer.

Det foreliggende talmateriale viser, at

- Kun en begrænset andel af cand.merc.aud. kandidater søger revisoruddannelsen
- 72 % af de tilmeldte kandidater ved revisoreksamen er ved første tilmelding 30 år eller ældre
- Kun et fåtal af de tilmeldte kandidater ved den skriftlige revisoreksamen tilmelder sig i samme år 3 moduler
- En betydelig del af kandidaterne bruger mere end et forsøg til at bestå de skriftlige moduler
- En ny godkendt statsautoriseret revisor er oftest over 30 år
- Antallet af beståede kandidater har de seneste år været på omkring 59.

5.4 Sammenfatning af Eksamensudvalgets evaluering af den gældende revisoreksamen

Evalueringen af revisoreksamen 2018, jf. kapitel 4, viser, at beståelsesprocenten ved såvel de mundtlige som skriftlige prøver til revisoreksamen nu svarer til de beståelsesprocenter, der var gældende før omlægningen af eksamensordningen i 2014, men som følge af at kandidaterne nu skal bestå 3 eksamener er gennemløbstiden og antallet kandidater, der har mulighed for at komme til mundtlige eksamen, faldende.

På baggrund af de foreliggende statistiske oplysninger om revisoreksamen, jf. herved bilag 3-6, finder udvalget grundlag for at konkludere, at den samlede effekt af omlægningen af eksamensordningen i 2014 ikke har ført til en øget beståelsesprocent, eller at flere studerende tiltrækkes revisoruddannelsen og herved sikrer en tilgang af statsautoriserede revisorer til branchen. Den tid, som kandidaterne samlet anvender til at bestå revisoreksamen, synes også forøget, da kun et fåtal i samme eksamenstermin tilmelder sig alle 3 moduler, og da de skriftlige prøver kun udbydes én gang årligt. Den ønskede effekt af omlægningen er således klart udeblevet.

¹⁴ Personer, der har fået genudleveret godkendelsen eller forinden var godkendt som registreret revisor, indgår ikke i tallene.

Udvalget foreslår derfor, at reglerne for revisoreksamen tilpasses uden at gå på kompromis med at det høje faglige niveau hos statsautoriserede revisorer skal bevares. Det høje faglige niveau er under hensyn til revisors rolle som samfundets tillidsrepræsentant af afgørende betydning.

6. Eksamensudvalgets overvejelser

6.1 Rammerne for revisoreksamen, 8. direktiv

8. direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber indeholder i artiklerne 6-12, jf. bilag 1, rammerne for de krav, der som minimum skal stilles til personer, der skal godkendes til at udføre lovpligtig revision i medlemslandene.

Direktivet er et såkaldt minimumsdirektiv, og medlemslandene kan derfor inden for rammerne tilrettelægge uddannelsen, som det enkelte land finder hensigtsmæssigt. I Danmark blev direktivet implementeret ved lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

Det følger af direktivet, at kandidaten efter at have gennemgået et teoretisk og praktisk uddannelsesforløb skal bestå en faglig kvalifikationseksamen for at blive godkendt til at udføre lovpligtig revision. Denne kvalifikationseksamen skal være på niveau med afgangseksamen fra et universitet.

6.2 Kompetencer, som revisoreksamen skal teste/udprøve

6.2.1 Revisordirektivets bestemmelser

Revisordirektivets anvendelsesområde er lovpligtig revision.

Formålet med den afsluttende kvalifikationseksamen ifølge direktivets art. 7 er at sikre, at kandidaten har den fornødne teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelse af lovpligtig revision, samt evnen til at anvende denne viden i praksis. Det betyder, at revisoreksamen ifølge direktivet udelukkende skal teste kandidaten i emner, der ligger inden for lovpligtig revision, og emner, som har betydning for revisionen jf. nedenfor. Da der er tale om en minimumsbestemmelse, er direktivet imidlertid ikke til hinder for, at revisoreksamen omfatter andre fagområder end de i direktivet anførte.

Direktivets artikel 8 fastsætter de fagområder, der skal indgå den faglige kvalifikationseksamen, som skal bestås for at få ret til at udføre lovpligtig revision. Artikel 8 anfører:

1. Den prøve i teoretisk viden, der indgår i eksamen, skal især omfatte følgende fag:

- a) *generel regnskabsteori og -principper*
- b) *juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber*
- c) *internationale regnskabsstandarder*
- d) *regnskabsanalyse*
- e) *driftsbogholderi og internt regnskab*
- f) *risikostyring og intern kontrol*
- g) *revision og faglige kvalifikationer*
- h) *juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer*
- i) *internationale revisionsstandarder som omhandlet i artikel 26*
- j) *faglig etik og uafhængighed.*

2. I det omfang, det har betydning for revisionen, skal mindst følgende fag ligeledes indgå:

- a) *selskabsret og virksomhedsledelse*
- b) *konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger*

- c) skatteret
- d) civilret og erhvervsret
- e) arbejdsret og lovgivning om social sikring
- f) informationsteknologi og computersystemer
- g) driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
- h) matematik og statistik
- i) grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring.

Direktivet stiller endvidere krav om, at revisoreksamenen, i det mindste delvis, skal være skriftlig. Det er således et krav at afholde en skriftlig eksamen, mens afholdelse af mundtlig eksamen er et tilvalg.

Revisordirektivet er ikke til hinder for, at visse fagområder alene testes ved en mundtlig eksamen.

6.2.2 Gældende danske regler

Det faglige indhold af revisoreksamen følger af bekendtgørelse om eksamener m.v. for godkendte revisorer (eksamensbekendtgørelsen)¹⁵, der i § 11 fastsætter det faglige indhold af de tre skriftlige moduler, der indgår i den skriftlige eksamen.

Tabel 6.2.2.1. Fagligt indhold af den skriftlige eksamen

Modul A Etik og uafhængighed (Bek. 11, stk. 2)	Modul B Revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber (Bek. § 11, stk. 3)	Modul C Andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret (Bek. § 11, stk. 4)
<i>Skal koncentrere sig om følgende faglige indhold:</i>	<i>Skal koncentrere sig om følgende faglige indhold:</i>	<i>Skal koncentrere sig om følgende faglige indhold:</i>
1) Revisors tiltræden og fratræden	1) Opgavens planlægning og udførelse	1) Kriseramte virksomheder
2) Opgaveaccept	2) Afgivelse af erklæringer og beretninger	2) Generationsskifte
3) Rapportering om økonomiske forbrydelser	3) Vurdering af regnskabssystemer og interne kontroller	3) Spørgsmål inden for skat
4) Etik	4) Risikostyring	4) Finansieringsforhold
5) Tavshedspligt	5) Regnskabsanalyse	5) Værdiansættelser
6) Uafhængighed	6) Rentabilitetsanalyser	6) Køb og salg af virksomheder
7) Kvalitetsstyring	7) Spørgsmål i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber	7) Undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation

Der er ikke i eksamensbekendtgørelsen med tilhørende vejledninger foretaget en nærmere afgrænsning af de emner, der eksamineres i.

¹⁵ Bekendtgørelse nr. 1045 af 30. juni 2016 med senere ændringer

6.2.3 Eksamensudvalgets overvejelser

Eksamensbekendtgørelsens § 11 indeholder de gældende krav til det faglige indhold af de skriftlige eksamener i

- modul A om etik og uafhængighed,
- modul B om revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber og
- modul C om andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret.

Det faglige indhold blev fastlagt i forbindelse med moderniseringen af revisoruddannelsen i 2013¹⁶ og afspejler dels kravene til revisoreksamen efter revisordirektivet¹⁷ og dels, at den danske revisorlovgivning har et bredere anvendelsesområde end revisordirektivet.

Den skriftlige eksamen er i dag opdelt i 3 moduler, der skal bestås enkeltvist. Det indebærer, at kandidaternes viden testes på færdighedsniveau i de fagområder, der indgår i den skriftlige eksamen.

Eksamensudvalget har overvejet, om der er behov for at justere de gældende krav til det faglige indhold af den skriftlige revisoreksamen, herunder kravene til vidensniveau til de enkelte fagområder og eventuelt en begrænsning i omfang af fagområderne.

Revisordirektivets artikel 8, stk. 1, fastsætter de fagområder, som revisoreksamen især skal omfatte. Der er således tale om kerneområder, hvor det må forventes, at revisor har indgående forståelse. Det gælder på fagområderne inden for revision, regnskabsaflæggelse samt etik og uafhængighed m.v.

De fagområder, der er anført i revisordirektivets artikel 8, stk. 2, skal alene indgå i revisoreksamen i det omfang, det har betydning for revisionen. Der er således tale om fagområder, hvor der ikke stilles samme høje kompetencekrav til hele fagområdet, som gælder for fagområderne omfattet af direktivbestemmelsens stk. 1.

Eksamensudvalget har i tabellen nedenfor gennemgået de fagområder, der i dag indgår i den skriftlige revisoreksamen, og vurderet kravene til kompetenceniveau med udgangspunkt i revisordirektivets artikel 8, stk. 1, eller artikel 8, stk. 2. Eksamensudvalget har på denne baggrund anvendt følgende kompetenceniveauer:

Færdighedsniveau: Indgående viden om fagområdet (fagområder omfattet af artikel 8, stk. 1, og revisorlovens § 1, stk. 2 og 3)

Vidensniveau: Viden om relevante forhold af betydning for erklæringsafgivelse (fagområder omfattet af artikel 8, stk. 2)

Kendskabsniveau: Kendskab til fagområdet, men hvor opgaver sædvanligvis løses af eksperter (fagområder, der ikke er nævnt i direktivet)

¹⁶ Lov nr. 617 af 12. juni 2013 om ændring af revisorloven og lov om finansiel virksomhed

¹⁷ Direktiv 2006/43/EF med senere ændringer

Tabel 6.2.3.1. *Kompetencekrav i henhold til revisordirektivet*

Eksamensbekendtgørelsen	Revisordirektivets artikel 8 Stk. 1 – Fag, som prøven i teoretisk viden, der indgår i eksamen, især skal omfatte Stk. 2 – Fag, som skal indgå i det omfang, det har betydning for revisionen	Kompetencekrav
Modul A		
Etik og uafhængighed, som skal koncentrerer om følgende faglige indhold:		
1) Revisors tiltræden og fratræden	h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau
2) Opgaveaccept	h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau
3) Rapportering om økonomiske forbrydelser	h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau
4) Etik	j) faglig etik og uafhængighed (stk. 1)	Færdighedsniveau
5) Tavshedspligt	h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau
6) Uafhængighed	j) faglig etik og uafhængighed (stk. 1)	Færdighedsniveau
7) Kvalitetsstyring	h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau
Modul B		
Revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber, som skal koncentrerer om følgende faglige indhold:		
1) Opgavens planlægning og udførelse	g) revision og faglige kvalifikationer (stk. 1) h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau

	i) internationale revisionsstandarder som omhandlet i artikel 26 (stk. 1)	
2) Afgivelse af erklæringer og beretninger	h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer (stk. 1)	Færdighedsniveau
3) Vurdering af regnskabssystemer og interne kontroller	i) risikostyring og intern kontrol (stk. 1)	Færdighedsniveau
4) Risikostyring	f) risikostyring og intern kontrol (stk. 1) g) grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring (stk. 2)	Færdighedsniveau
5) Regnskabsanalyse	d) regnskabsanalyse (stk. 1) e) Driftsbogholderi og internt regnskab (stk. 1)	Færdighedsniveau
6) Rentabilitetsanalyser		Færdighedsniveau
7) Spørgsmål i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber	a) generel regnskabsteori og – principper (stk. 1) b) juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (stk. 1) c) internationale regnskabsstandarder (stk. 1)	Færdighedsniveau
	f) informationsteknologi og computersystemer (stk. 2) h) matematik og statistik (stk. 2)	Vidensniveau
Modul C		
Andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret, som skal koncentreres om følgende faglige indhold:	a) selskabsret og virksomhedsledelse (stk. 2) d) civilret og erhvervsret (stk. 2)	Vidensniveau
1) Kriseramte virksomheder	b) konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger (stk. 2)	Kendskabsniveau
2) Generationsskifte		Kendskabsniveau
3) Spørgsmål inden for skat	c) skatteret (stk. 2)	Vidensniveau Kendskabsniveau
4) Finansieringsforhold	g) driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering (stk. 2)	Kendskabsniveau
5) Værdiansættelser		Kendskabsniveau
6) Køb og salg af virksomheder		Kendskabsniveau

7) Undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation		Kendskabsniveau
	d) Civilret ¹ og erhvervsret (stk. 2) ¹	Vidensniveau
	e) arbejdsret og lovgivning om social sikring (stk. 2) ¹	Vidensniveau

¹ Fagområderne ses ikke umiddelbart at være dækket af de gældende eksamenskrav

Der er under visse fagområder angivet flere kompetenceniveauer, hvilket afspejler, at der stilles forskellige krav til elementer, der indgår i fagområdet.

Det er Eksamensudvalgets vurdering, at de danske krav til eksamen er mere omfattende end krævet af EU-reglerne. Det gælder både i forhold til de fagområder, der indgår i revisoreksamen, men også i forhold til det kompetenceniveau, der stilles krav om. Det er endvidere Eksamensudvalgets opfattelse, at kravene går videre end til revisors kerneopgaver i henhold til revisorloven, som er revisors afgivelse af erklæringer.

Det er herudover Eksamensudvalgets vurdering, at dele af flere af fagområderne i modul C allerede indgår i modul B. Det gælder f.eks. spørgsmål inden for skat, finansieringsforhold og værdiansættelser, hvor det er relevant for revisors afgivelse af erklæringer iht. revisorloven. Derudover vil kriseramte virksomheder, generationsskifte, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation typisk være specialistområder i en revisionsvirksomhed. Det vil således være områder, som en revisor efterfølgende specialiserer sig i.

Det er derfor Eksamensudvalgets opfattelse, at fagområderne i modul C kan udgå som selvstændige fagområder i den skriftlige revisoreksamen.

Eksamensudvalget har endvidere drøftet, om der er behov for at justere på de fagområder, der indgår i modul A og B, så de i højere grad afspejler kravene i revisordirektivet, men fortsat tager hensyn til, at den danske revisorlov har et bredere anvendelsesområde end direktivet.

Kravene i revisordirektivets artikel 8 er minimumskrav, hvorfor det skal sikres, at alle fagområderne indgår i de danske krav. Som det fremgår af tabel 6.2.3.1, er det ikke umiddelbart tilfældet i dag. Direktivets anvendelsesområde er lovpligtig revision, mens revisorlovens anvendelsesområder er revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed overfor tredjemand. Derudover gælder et mindre antal bestemmelser ved revisors afgivelse af erklæringer uden sikkerhed overfor tredjemand, f.eks. erklæring om assistance med opstilling af et regnskab.

På baggrund af ovenstående har Eksamensudvalget overvejet, hvordan fagområderne til den skriftlige revisoreksamen kunne se ud, så følgende formål opfyldes:

- 1) Fokus er på revisors kerneopgaver
- 2) Minimumskravene i revisordirektivet er opfyldt
- 3) Tager højde for revisorlovens bredere anvendelsesområde
- 4) Tilpasse eksamensomfanget uden at gå på kompromis med de kompetencer, der kræves for at kunne varetage revisors kerneområder.

Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget i tabel 6.2.3.2. vil kunne opfylde formålene.

Tabel 6.2.3.2. Eksamensudvalgets forslag til fagområder til den skriftlige revisoreksamen

Revisordirektivets artikel 8	Forslag til fagområder, der fremover skal indgå i den skriftlige eksamen	Eksamensudvalgets bemærkninger til forslaget
<i>Artikel 8, stk. 1</i>	<i>Den skriftlige prøve skal vedrøre revision og anden erklæringsafgivelse og skal især omfatte:</i>	
j) Faglig etik og uafhængighed	1) Faglig etik og uafhængighed	<p>Sammenholdt med de gældende krav i modul A er følgende områder udgået som selvstændige områder:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tiltræden og fratræden 2. Opgaveaccept 3. Tavshedspligt 4. Kvalitetsstyring 5. Rapportering om økonomiske forbrydelser <p><u>Ad 1, 2 og 4</u> Områderne falder ind under forslaget nr. 4 og 5, da områderne dels er reguleret i revisorloven og dels er reguleret i de internationale revisionsstandarder.</p> <p><u>Ad 3</u> Området falder ind under forslaget nr. 4, da området er reguleret i revisorloven.</p> <p><u>Ad 5</u> Området falder ind under forslaget nr. 4, da rapportering om økonomiske forbrydelser dels er reguleret i revisorlovgivningen og dels er reguleret i hvidvaskloven.</p> <p>Det er således Eksamensudvalgets vurdering, at der er tale om en videreførelse af gældende ret, uanset de foreslåede ændringer til formulering af fagområderne.</p>

g) Revision og faglige kvalifikationer	2) Revision og faglige kvalifikationer	<p>Der er tale om et ”nyt” fagområde, der er indsat iht. revisordirektivet.</p> <p>Det er Eksamensudvalgets vurdering, at fagområdet ikke at indeholde nye kompetencekrav, da general viden om revision og faglige kvalifikationer forudsætningsvist allerede har været et krav.</p>
h) Juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer	3) Retlige krav og faglige standarder for revision og anden erklæringsafgivelse	<p>Eksamensudvalget bemærker, at kravet går videre end revisordirektivet, men afspejler revisorlovens bredere anvendelsesområde.</p> <p>Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget er en videreførelse af gældende ret om bl.a. accept, planlægning og udførelse af en opgave, afgivelse af erklæringer og beretninger samt rapportering om økonomiske forbrydelser. Se bl.a. bemærkningerne til forslagens nr. 1.</p>
i) Internationale revisionsstandarder som omhandlet i artikel 26	4) Internationale revisionsstandarder	<p>Der er tale om et ”nyt” fagområde, der er indsat iht. revisordirektivet.</p> <p>Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget viderefører gældende ret. Der henvises til bemærkningerne til forslagens nr. 4.</p>
a) Generel regnskabsteori og -principper	5) Generel regnskabsteori og -principper	<p>Der er tale om et ”nyt” fagområde, der er indsat iht. revisordirektivet.</p> <p>Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget svarer til indholdet af det gældende fagområde ”vurdering af regnskabssystemer” og dermed er en videreførelse af gældende ret.</p>

b) Juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber	6) Retlige krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber	Der er tale om et ”nyt” fagområde, der er indsat iht. revisordirektivet. Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget svarer til indholdet af det gældende fagområde ”Spørgsmål i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber” og dermed er en videreførelse af gældende ret.
c) Internationale regnskabsstandarder	7) Internationale regnskabsstandarder	Der er tale om et ”nyt” fagområde, der er indsat iht. revisordirektivet. Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget viderefører gældende ret. Der henvises til bemærkningerne til forslagets nr. 7.
d) Regnskabsanalyse	8) Regnskabsanalyse	Der er tale om en videreførelse af et gældende fagområde.
e) Driftsbogholderi og internt regnskab	9) Driftsbogholderi og internt regnskab	Der er tale om et ”nyt” fagområde, der er indsat iht. revisordirektivet. Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget svarer til indholdet af det gældende fagområde ”vurdering af regnskabssystemer” og dermed er en videreførelse af gældende ret. Se også bemærkningerne til forslagets nr. 6.
f) Risikostyring og intern kontrol	10) Risikostyring og intern kontrol	Der er tale om en videreførelse af gældende fagområder.
<i>Artikel 8, stk. 2</i>	<i>Følgende fagområder skal indgå i den skriftlige eksamen i det omfang, det har betydning for revision</i>	

	<i>eller anden erklæringsafgivelse:</i>	
a) Selskabsret og virksomhedsledelse	1) Selskabsret og virksomhedsledelse	<p>Flere af fagområderne har ikke tidligere været eksplicit anført. Forslaget bringer de danske regler i overensstemmelse med revisordirektivets minimumskrav.</p> <p>Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget vil være i overensstemmelse med direktivet, da fagområderne i henhold til direktivet kun skal indgå i den skriftlige eksamen i det omfang, det har betydning for revision eller anden erklæringsafgivelse.</p> <p>Forslaget erstatter således flere af de selvstændige fagområder i det gældende Modul C.</p>
b) Konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger	2) Konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger	
c) Skatteret	3) Skatteret	
d) Civilret og erhvervsret	4) Civilret og erhvervsret	
e) Arbejdsret og lovgivning om social sikring	5) Arbejdsret og lovgivning om social sikring	
f) Informationsteknologi og computersystemer	6) Informationsteknologi og computersystemer	
g) Driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering	7) Driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering	
h) Matematik og statistik	8) Matematik og statistik	
i) Grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring	9) Grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring	

Det er Eksamensudvalgets vurdering, at forslaget imødekommer de opstillede formål ovenfor, idet:

- Det præciseres, at revisoreksamen skal vedrøre revision og anden erklæringsafgivelse.
- Direktivets minimumskrav til revisoreksamen i henhold til artikel 8, stk. 1 og 2, er indeholdt i forslaget.
- Revisorlovens bredere anvendelsesområde er dækket af forslaget, idet revisoreksamen udover revision skal vedrøre anden erklæringsafgivelse.
- Eksamensomfanget og kompetencekravene justeres, idet fagområder, der tidligere indgik i modul C, nu alene indgår i det omfang, det har betydning for revision eller anden erklæringsafgivelse.

Eksamensudvalget er opmærksom på, at forslaget fortsat rejser en række spørgsmål relateret til eksamensopgavernes bredde og forventninger til kandidaternes kompetenceniveau. Eksamensopgaverne vil omfatte en bred udprøvning inden for de foreslåede fagområder. Eksamensudvalget foreslår, at udvalget kan fastsætte nærmere retningslinjer for udprøvningen. Udvalget foreslår endvidere, at der med udgangspunkt i etik og uafhængighed, opgaveaccept, planlægning, udførelse og afrapportering af en erklæringsopgave udarbejdes retningslinjer, der nærmere beskriver, f.eks.:

- Bredde og dybde af spørgsmål, der kan stilles til revisoreksamen, herunder f.eks. i forhold til revision af børsnoterede og finansielle virksomheder samt kommuner og regioner.
- Hvad der menes med, at fagområder indgår i det omfang, det har betydning for den lovpligtige revision eller anden erklæringsafgivelse
- Det forventede kompetenceniveau på de områder, der indgår i revisoreksamen.

Det er Eksamensudvalgets opfattelse, at den internationale uddannelsesstandard IES 8 ”Professional Competence For Engagement Partners Responsible For Audits Of Financial

Statements (Revised)¹⁸ med fordel kan inddrages ved udarbejdelse af vejledningen. Standarden indeholder således læringsmål for de professionelle kompetencer, der efter standarden kræves af en opgaveansvarlig revisor.

6.3 Former for spørgsmål til den skriftlige eksamen

Den skriftlige revisoreksamen, modul A, B og C, har siden 2014 i al væsentlighed bestået af, at kandidaten har skullet skrive et notat enten til en kunde eller et internt notat f.eks. til sin chef, en anden medarbejder eller som dokumentation for kandidatens overvejelser i forhold til en given problemstilling. Dertil kommer udformning af erklæringer. Der har været stillet to, tre eller fire spørgsmål pr. modul. For hvert spørgsmål er anført en procentsats, der angiver den vejledende vægtning i forbindelse med bedømmelsen.

Den nuværende mulighed for, at modul A kan afholdes som en multiple choice opgave jf. eksamensbekendtgørelsens § 10, stk. 3, har ikke været udnyttet.

Eksamensudvalget har overvejet, om den hidtidige praksis for udformning af de skriftlige eksamensspørgsmål er den mest hensigtsmæssige til bedømmelse af en kandidats kompetencer, holdninger og adfærd i forhold til at udfylde rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Eksamensudvalget har derfor drøftet muligheden for at inddrage flere former for spørgsmål, eventuelt i en kombination:

1. Spørgsmål med lange svar (svarende til nuværende opgaver)
2. Spørgsmål med korte svar
3. Multiple choice spørgsmål
4. Spørgsmål, hvor beregninger indgår.

I det følgende gennemgås karakteristika samt fordele og ulemper ved de fire former for spørgsmål.

Ad 1. Spørgsmål med lange svar

Ved spørgsmål med lange svar skriver kandidaten et længere svar på få spørgsmål. Denne form er den hidtil mest anvendte ved modul A, B og C.

Fordele ved spørgsmål med lange svar er, at kandidaten får mulighed for både at demonstrere sine faglige kompetencer og sin evne til at skabe et overblik og komme hele vejen rundt om en problemstilling, at opbygge en logisk struktur i besvarelsen, der giver værdi for modtager, at argumentere for og begrunde sine svar samt at vise sine holdninger.

Ulemper ved spørgsmål med lange svar er, at spørgsmålene vedrører en begrænset del af det samlede pensum. Lange svar favoriserer de kandidater, der er velformulerede og skriver hurtigt. Det er samtidig en omfattende og tidskrævende proces at bedømme lange svar. Der skal udarbejdes en detaljeret rettevejledning med klare retningslinjer for bedømmelsen, og selvom den foreligger, er der et ikke uvæsentligt element af skøn fra bedømmernes side, hvilket kan være en udfordring i forhold til at skabe en ensartet bedømmelse af besvarelsene.

Ad 2. Spørgsmål med korte svar

Ved spørgsmål med korte svar skriver kandidaten et kort svar til et større antal spørgsmål. Svarmuligheden kan være begrænset til et vist antal anslag, f.eks. 800 – 1000 anslag med

¹⁸ Standarden er blevet opdateret i oktober 2019 og er gældende fra 1. januar 2021.

mellemrum. Denne form har ikke hidtil været anvendt direkte. Det kan diskuteres, om enkelte spørgsmål, især i modul A, har haft karakter af spørgsmål med korte svar, men der har ikke været en begrænsning på længden af svaret. Ofte har et svar været på 1 – 2 sider, hvilket er mere omfattende end det, der sædvanligvis forstås ved spørgsmål med korte svar.

Fordele ved spørgsmål med korte svar er, at der er bedre muligheder for at stille spørgsmål i en større del af pensum. Kandidaten får mulighed for at demonstrere sine faglige kompetencer og sin evne til at argumentere for og begrunde sine svar samt vise sine holdninger. Ved korte svar er kandidatens evne til at skrive hurtigt og velformuleret ofte ikke så afgørende som evnen til at svare helt kort og specifikt på det, der bliver spurgt om. Det er ofte lettere at foretage en ensartet bedømmelse af korte svar på baggrund af en rettevejledning.

Ulemper ved korte svar er, at kandidaterne ikke testes i evnen til at skabe et overblik og komme hele vejen rundt om en problemstilling eller i at opbygge en logisk struktur i besvarelsen, der giver værdi for modtager.

Ad 3. Multiple choice spørgsmål

Ved multiple choice spørgsmål vælger kandidaten det eller de korrekte svar blandt flere alternativer (ofte mindst fire alternativer).

Fordele ved multiple choice spørgsmål er, at det er velegnet til både at teste faglige kompetencer, adfærd og holdninger samt giver mulighed for at stille spørgsmål i en større del af pensum. Multiple choice kan udformes, så sværhedsgraden afspejler kompetencekravene til revisor. Kandidatens evne til at skrive hurtigt og til at formulere sig indgår ikke i bedømmelsen. Det er enkelt at bedømme, om kandidatens svar er korrekt, og det er ikke nødvendigt med en censor som medbedømmer.

Ulemper ved multiple choice er, at der altid vil være et element af, at kandidaten kan gætte sig til et svar. Denne risiko kan dog delvis reduceres ved at øge antallet af alternative svar eller ved valg af scoringsmodel, idet en scoringsmodel, hvor et fejlagtigt svar scores til minus 1, intet svar scores til 0 og et korrekt svar scores til plus 1, vil give et incitament til ikke at gætte.

Ad 4. Spørgsmål, hvor beregninger indgår

Ved besvarelsen af spørgsmål, hvor beregninger indgår, løser kandidaten et problem ved at foretage beregning af en værdi. Der er indgået beregninger i de skriftlige eksamensopgaver på modul B og modul C.

Fordele ved beregninger er, at kandidaten demonstrerer sin evne til at beregne en eksakt værdi eller et værdiinterval som svar på et spørgsmål. Det er enkelt at bedømme, om kandidatens svar er korrekt.

Ulemper ved beregninger er, at fokus er på resultatet og mindre på proces og overvejelser for at nå resultatet.

Eksamensudvalgets overvejelser og anbefaling

Ifølge eksamensbekendtgørelsen § 11, stk.1, skal den skriftlige og mundtlige prøve ved revisoreksamen godtgøre kandidatens praktiske duelighed inden for de områder, som hører under statsautoriserede revisors virkefelt, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3. Dokumentation af revisionsmæssige overvejelser foretages i praksis i overvejende grad i kvalitetsstyringssystemer, hvorfor den anvendte eksamensform med spørgsmål med lange svar i form af notater ikke i stort omfang afspejler kandidaternes dagligdag. Dette sammenholdt med ovenstående beskrivelse af

karakteristika, fordele og ulemper ved de forskellige former for spørgsmål gør, at Eksamensudvalget foreslår, at der åbnes mulighed for, at den skriftlige prøve kan afholdes som en kombination af ovenstående former for spørgsmål, således at den skriftlige revisoreksamen fremover kan bestå af både spørgsmål med lange svar, spørgsmål med korte svar, multiple choice samt beregninger.

Idet der er væsentlig forskel på kandidaternes forberedelse i forhold til metode, anbefaler Eksamensudvalget, at der i en vejledning tages stilling til, hvordan sammensætningen af spørgsmål vil være ved den skriftlige revisoreksamen.

6.4 Eksamensordningens struktur

6.4.1 Den skriftlige eksamen

Opdelingen i moduler

Den skriftlige eksamen blev i 2014 ændret fra et ”højdespring” til et ”hækkeløb” (fra én eksamen i alle områder til 3 mindre omfangsrige eksamener, moduler). Ændringerne havde til formål at øge tilgangen af godkendte revisorer, og forventningen var, at beståelsesprocenterne ville stige. Men erfaringerne har vist, at dette mål ikke er nået, og at der samlet set er færre kandidater, der består revisoreksamen samtidig med, at den enkelte kandidat anvender flere forsøg og længere tid på at bestå eksamen.

Det er Eksamensudvalgets opfattelse, at én af årsagerne til dette er, at kandidaten skal bestå 3 skriftlige eksamener individuelt – og ikke som tidligere, hvor der blev givet én samlet bedømmelse af den skriftlige eksamen.

På denne baggrund er det Eksamensudvalgets opfattelse, at der er grund til at overveje, om der bør ske en ændring af strukturen af eksamensformen, og i givet fald hvorledes revisoreksamen fremover skal struktureres.

Eksamensudvalget har drøftet, om en eksamensform med 3 moduler, der skal bestås individuelt, kan være med til at reducere sandsynligheden for, at kandidaterne består eksamen, og øger gennemløbstiden samt risikoen for, at kandidaterne giver op i processen. Det er udvalgets opfattelse, at det er en udfordring i sig selv, at hvert af emnerne for de tre moduler afprøves individuelt i stedet for at indgå i én samlet bedømmelse, hvor mindre mangler på et område kan kompenseres af dokumenteret viden på et andet.

Desuden er det Eksamensudvalgets vurdering, at opdelingen af den skriftlige eksamen i 3 moduler, der afholdes én gang årligt, bl.a. har vist sig ikke at have medført en mere fleksibel og målrettet forberedelse til eksamen. Målet om en højere beståelsesprocent og dermed et kortere uddannelsesforløb, der kan sænke alderen på nyuddannede revisorer, er heller ikke opnået.

Eksamensudvalget har endvidere foretaget et nabotjek af eksamensstrukturer i andre nordiske lande. Det fremgår heraf, at Danmark er det eneste land med 4 eksamener. De andre skandinaviske lande har 1-3 eksamener. Danmark har desuden som eneste land en mundtlig eksamen, den højeste gennemsnitsalder (både målt på første tilmelding til eksamensforløbet og målt ved gennemsnitsalderen for nye godkendte revisorer) og en af de laveste beståelsesprocenter i forhold til de lande, vi sammenligner os med, jf. bilag 8. Der synes i øvrigt at være sammenhæng mellem antallet af eksamener, der skal bestås, eksamensfrekvens og gennemsnitsalderen ved beståelse af revisoreksamen.

Herudover er det udvalgets opfattelse, at eksamensformen med 3 moduler begrænser muligheden for at stille opgaver, der favner hele pensum (helhedsopgaver), og som tester kandidaternes modenhed og helhedsforståelse samt overblik.

På denne baggrund foreslår Eksamensudvalget, at modulopdelingen bør afskaffes.

Varigheden af den skriftlige eksamen

Eksamensudvalget foreslår i stedet at erstatte opdelingen af den skriftlige eksamen i moduler med én skriftlig eksamen, som efter udvalgets opfattelse bør afholdes over 2 dage, og som bedømmes samlet. Ved bedømmelsen af den skriftlige prøve fastholdes anvendelsen af karaktererne "bestået" og "ikke bestået".

Efter de gældende regler har den skriftlige eksamen samlet set en varighed på i alt 12 timer. Da Eksamensudvalget fastholder det samme høje niveau til revisoreksamen, der i dag stilles til eksamen for statsautoriserede revisorer, foreslår udvalget, at prøvens varighed ikke reduceres i forhold til, hvad der gælder i dag. Udvalget foreslår derfor, at den skriftlige eksamen afholdes over 2 dage af 6 timers varighed. Udvalget finder, at der bør skabes mulighed for at kunne opdele den ene dag i blokke med multiple choice og/eller korte svar, idet dette bedre reflekterer revisors hverdag.

Afholdelse af den skriftlige eksamen 2 gange årligt

De skriftlige eksamener afholdes i dag kun én gang om året (august), uanset at eksamensbekendtgørelsens § 5, stk. 1, giver mulighed for at afholde eksamen flere gange om året. Eksamensudvalget finder, at dette er en medvirkende årsag til at forøge både kandidaternes gennemløbstid og risikoen for, at kandidaterne opgiver at gennemføre eksamensforløbet. Består en kandidat ikke et eller flere moduler, må kandidaten således vente til det følgende år med at tilmelde sig igen – og med samtidig risiko for helt at opgive at bestå revisoreksamen.

Det er udvalgets vurdering, at en ændring, hvorefter skriftlig eksamen afholdes to gange årligt, vil medvirke til, at kandidaternes gennemløbstid forkortes, samt at flere kandidater gennemfører revisoreksamen. For de kandidater, der ikke består eksamen i august måned, vil det være en fordel at kunne gå til eksamen igen allerede i f.eks. december samme år, da kandidaten i højere grad vil kunne drage fordel af sin eksamensforberedelse fra augusteksamenen. Hertil kommer, at består kandidaten i december eksamenen, har kandidaten mulighed for at tilmelde sig den mundtlige prøve i det følgende halvår.

På denne baggrund anbefaler Eksamensudvalget, at den eksisterende mulighed for at afholde den skriftlige revisoreksamen to gange årligt fastholdes. Erhvervsstyrelsen bør i samarbejde med FSR – danske revisorer, der forestår eksamensafholdelsen, efter en overgangsperiode, hvor der er opnået erfaring med ændringen af den skriftlige revisoreksamen, foretage nærmere undersøgelser af muligheden for at afholde den skriftlige eksamen 2 gange årligt, herunder de økonomiske konsekvenser heraf, og hvordan afholdelse årligt af to skriftlige eksamener kan tilrettelægges.

6.4.2 Den mundtlige eksamen

Med hensyn til den mundtlige revisoreksamen er det Eksamensudvalget opfattelse, at denne bør fastholdes, da den mundtlige eksamen giver mulighed for at vurdere kandidatens mundtlige formidlingsevner, modenhed og generelle forståelse for almene problematikker for en praktiserende revisor. Samtidig sikres det herved, at der medvirker ikke-godkendte revisorer ved

bedømmelsen af kandidaterne, idet den ene censor ved den mundtlige eksamen er en ikke-godkendt revisor. Udvalget finder, at det har en selvstændig værdi, at der ved den endelige bedømmelse af kandidaterne medvirker ikke-godkendte revisorer som censorer, hvorved brugere af revisionsydelser er repræsenteret ved bedømmelsen.

Udvalget finder således ikke grundlag for at foreslå en ændring af hverken forberedelses- eller eksaminationstiden eller f.eks. lade revisoreksamen alene omfatte en eller flere skriftlige prøver. Udvalget er herved opmærksom på, at kravet om, at en kandidat skal bestå en mundtlig prøve, ligger ud over, hvad 8. direktiv stiller krav om. Det betyder, at udvalget foreslår, at strukturen for den mundtlige eksamen fastholdes, men at der bør ske en ændring af indholdet, jf. afsnittet om fagområder i kapitel 6.2. Udvalget foreslår derfor, at det i en vejledning nærmere beskrives, hvad kandidaterne kan forvente ved den mundtlige eksamen, jf. afsnit 6.5.2.

Udvalget har endvidere drøftet, om hele eller dele af elementer fra modul A om etik og uafhængighed fremover er bedre egnet til at indgå ved den mundtlige eksamen, således at dele af etik og uafhængighed udprøves ved en skriftlig eksamen, mens andre dele kan udprøves ved den mundtlige eksamen. Udvalget finder imidlertid, at etik og uafhængighed fortsat skal kunne indgå i både den skriftlige og den mundtlige eksamen.

Udvalget bemærker samtidig, at de forslag vedrørende afviklingen og indholdet af den mundtlige prøve, som fremgår af Revisorkommissionens rapport fra 2011 (refereret ovenfor i kapitel 5 (side 12)), er søgt imødekommet ved udformningen af Eksamensudvalgets Retningslinjer til eksamenskandidater om indholdet af eksamener og prøver for revisorer.

6.5 Antal forsøg, betingelser og frister mv. ved revisoreksamen

6.5.1 Den skriftlige revisoreksamen

Antal forsøg ved den skriftlige eksamen

Eksamensudvalget har overvejet, om der fortsat bør være et loft på 3 forsøg ved den skriftlige eksamen.

Som anført foran i kapitel 5 (side 12) var Revisorkommissionens begrundelse for ikke at tillade kandidater ubegrænset at indstille sig til revisoreksamen, at et ubegrænset antal eksamensforsøg ville kunne føre til misbrug, fordi det var ”gratis” at tilmelde sig, selvom de pågældende ikke var parate fagligt eller modenhedsmæssigt.

Eksamensudvalget har drøftet, om afskaffelse af loftet på 3 forsøg på den ene side kan være hindrende for at bestå for nogle kandidater, da motivation til at forberede sig til den enkelte revisoreksamen kan blive mindre, hvis der ikke er et begrænset antal eksamensforsøg. På den anden side antages muligheden for et ubegrænset antal eksamensforsøg at bidrage til at gøre revisoreksamen mere attraktiv.

Det er forventningen, at en afskaffelse af loftet på 3 forsøg vil skabe en større fleksibilitet, når en kandidat har mulighed for at kunne gå til revisoreksamen, så mange gange den pågældende vil. Det er Eksamensudvalget opfattelse, at dette vil kunne have en positiv effekt på den kønsmæssige fordeling af tilmeldte kandidater til revisoreksamen.

Herudover er det Eksamensudvalgets opfattelse, at forslaget vil kunne lette presset på kandidaterne, hvorfor dette i sig selv kan medvirke til at tiltrække flere kandidater til uddannelsen. I forhold til, om forslaget vil bidrage til, at kandidaterne mister motivationen til at

bestå revisoreksamen, finder udvalget, at der vil være en selvregulerende mekanisme fra branchen, der vil være med til at sikre, at kandidaten i høj grad har en egen interesse i at bestå.

Forslaget vil samtidig medføre en administrativ lettelse for såvel kandidater som Eksamensudvalget, da der ikke vil behov for at indgive og behandle dispensationsansøgninger om eksamensforsøg ud over 3 forsøg.

Samlet set er det Eksamensudvalgets opfattelse, at afskaffelse af loftet på 3 forsøg vil øge fleksibiliteten og dermed forventeligt få flere til at bestå revisoreksamen. Øget fleksibilitet antages også at kunne medvirke til at skabe en øget tilgang til erhvervet, herunder en mere ligelig kønsmæssig tilgang. Udvalget foreslår derfor, at det eksisterende loft på 3 forsøg afskaffes.

Kravet om at bestå skriftlig eksamen inden for 4 år

Efter de gældende regler skal en kandidat bestå de 3 moduler ved den skriftlige revisoreksamen senest i det fjerde kalenderår, efter at det første modul er bestået.

Det er Eksamensudvalgets opfattelse, at følges udvalgets forslag om at erstatte de 3 moduler ved den skriftlige revisoreksamen af én skriftlig eksamen, er der ikke behov for at fastsætte en tidsgrænse, inden for hvilken den skriftlige revisoreksamen skal bestås.

Forslaget om at ophæve kravet om at bestå den skriftlige revisoreksamen inden for en bestemt tidsramme tilgodeser tillige fremtidens arbejdsmarked, da det bliver muligt for en kandidat at afbryde uddannelsesforløbet, f.eks. i forbindelse med en barselsperiode eller med henblik på uddannelse i udlandet for senere at vende tilbage til revisoreksamen.

6.5.2 Den mundtlige prøve ved revisoreksamen

Fristen for tilmelding til mundtlig eksamen og frist for at bestå mundtlig eksamen

En kandidats tilmelding til den mundtlige prøve ved revisoreksamen skal ske senest i det tredje kalenderår, efter at kandidaten har bestået den skriftlige prøve ved revisoreksamen. Den mundtlige prøve skal være bestået senest i det fjerde kalenderår efter kandidatens første tilmelding til mundtlig revisoreksamen. Kandidaten har 3 forsøg til at bestå prøven.

Eksamensudvalget har overvejet, om der er behov for ændring af reglen om fristen for tilmelding efter beståelse af den skriftlige prøve ved revisoreksamen og kravet om beståelse af den mundtlige prøve sammenholdt med kandidatens første tilmelding. En fuld "udnyttelse" af de to frister vil medføre, at en kandidat skal bestå den mundtlige prøve senest 7 år efter at have bestået de 3 moduler.

Det er Eksamensudvalgets vurdering, at der ikke fortsat er behov for begge frister, En kandidat, der har bestået den skriftlige prøve ved revisoreksamen, vil med henblik på at opnå godkendelsen som statsautoriseret revisor typisk tilmelde sig den mundtlige prøve ved den førstkommende afholdelse af prøven.

På den anden side er det udvalgets opfattelse, at der fortsat bør gælde et krav om, at den mundtlige prøve skal være bestået inden for en vis tidsfrist i forhold til, at kandidaten har bestået den skriftlige eksamen. Baggrunden herfor er de samme hensyn, som Revisorkommissionen anførte for at have en tidsfrist¹⁹, nemlig at sikre et sammenhængende eksamensforløb, hvor uddannelsens enkelte dele fortsat har den nødvendige aktualitet. Fristen understøtter, at kandidaten på tidspunktet for godkendelse som revisor besidder de nødvendige kompetencer.

¹⁹ Gengivet ovenfor side 11-12.

Eksamensudvalget foreslår derfor, at den mundtlige prøve ved revisoreksamen skal være bestået senest 7 år efter, at kandidaten har bestået den skriftlige prøve.

Eksamensudvalget foreslår samtidig, at den gældende dispensationsmulighed bevares, således at kandidater, der f.eks. kan dokumentere at have opnået erfaring i en revisionsvirksomhed i et andet EU-land eller fulgt efteruddannelse kan opnå en dispensation, ligesom personlige grunde bør kunne føre til, at dispensation gives.

Antal forsøg ved den mundtlige eksamen

Eksamensudvalget har overvejet, om der fortsat bør være et loft på 3 forsøg ved den mundtlige eksamen.

Som anført foran i kapitel 5 (side 12) var Revisorkommissionens begrundelse for ikke at tillade kandidater ubegrænset at indstille sig til revisoreksamen, at et ubegrænset antal eksamensforsøg ville kunne føre til misbrug, fordi det var ”gratis” at tilmelde sig, selvom de pågældende ikke var parate fagligt eller modenhedsmæssigt.

På baggrund af de samme overvejelser som angivet i afsnit 6.5.1. vedrørende afskaffelse af et loft for den skriftlige eksamen, finder udvalget, at kandidater ubegrænset bør kunne indstille sig til den mundtlige revisoreksamen.

Forslaget vil samtidig medføre en administrativ lettelse for såvel kandidater som Eksamensudvalget, da der ikke vil behov for at indgive og behandle dispensationsansøgninger om eksamensforsøg ud over tre forsøg.

Følges Eksamensudvalgets forslag, hvorefter den mundtlige prøve ved revisoreksamen skal være bestået senest 7 år efter, at kandidaten har bestået den skriftlige prøve, vil en kandidat således have et betydeligt antal forsøg, idet den mundtlige prøve afholdes 2 gange årligt.

6.6 Bedømmelsen af kandidaters præstationer ved skriftlig og mundtlig eksamen

Eksamensudvalget udnævner og afskediger eksaminatorer og censorer til de skriftlige og mundtlige prøver ved revisoreksamen, jf. eksamensbekendtgørelsens § 16, stk. 2.

De skriftlige prøver bedømmes af en eksaminator og en censor, der begge skal være statsautoriserede revisorer. Ved de mundtlige prøver medvirker en eksaminator og to censorer. Eksaminator og den ene af censorerne skal være statsautoriserede revisorer, mens den anden censor ikke er godkendt revisor, såkaldt civil censor.

Ved bedømmelsen af skriftlige og mundtlige prøver anvendes karaktererne ”bestået” og ”ikke bestået”.

Udvalget har overvejet, hvad der skal til, for at en kandidat kan opnå karakteren ”bestået”. Det er udvalgets opfattelse, at Eksamensudvalget kan fastsætte nærmere retningslinjer om bedømmelsen af den skriftlige eksamen.

Til brug for bedømmelsen af de skriftlige prøver anvendes en rettevejledning, der præciserer kravene til, hvad en kandidat skal kunne for at opnå bedømmelsen ”bestået”. Rettevejledningen har forinden været drøftet på et forcensurmøde, jf. herved Eksamensudvalgets ”Retningslinjer

for eksaminatorer og censorer ved FSR - danske revisorer's afholdelse af eksamener og prøver for revisorer" april 2019.

Eksamensudvalget har overvejet, om der med hensyn til bedømmelsen af de *mundtlige* prøver er behov for nærmere at præcisere, hvad der kræves af kandidaten for at opnå bedømmelsen "bestået". Udvalget finder, at det som hidtil er afgørende ved bedømmelsen af en kandidats præstation ved den mundtlige prøve, at kandidaten foruden evnen til at identificere og vurdere relevante oplysninger, herunder evnen til at sige fra, besidder den fornødne modenhed og kan formidle resultatet af sin vurdering af de foreliggende faktiske omstændigheder. Udvalget foreslår derfor ikke ændringer vedrørende den mundtlige prøve.

6.7 Sammenfatning af Eksamensudvalgets overvejelser

Det er Eksamensudvalgets opfattelse, at en ændring af reglerne for revisoreksamen bør have til formål at opnå

- Et kortere eksamensforløb vedrørende revisoreksamen
- En højere beståelsesprocent ved revisoreksamen

Med henblik på at opnå disse mål foreslår Eksamensudvalget følgende ændringer af reglerne for revisoreksamen:

1. Ændring af den skriftlige eksamen til én skriftlig prøve

Det foreslås at ændre den skriftlige eksamen fra 3 moduler til alene at bestå af én skriftlig prøve, der afholdes over to dage á hver 6 timer, og som bedømmes samlet.

2. Ændring af den skriftlige eksamens indhold

Det foreslås, at det faglige indhold af den skriftlige eksamen skal fokusere på revision og anden erklæringsafgivelse. Andre fagområder, som f.eks. selskabsret, skatteret, og erhvervsret mv., skal indgå i det omfang, det har betydning for revision eller anden erklæringsafgivelse.

3. Former for spørgsmål ved den skriftlige eksamen

Det foreslås, at den skriftlige prøve kan afholdes som en kombination af forskellige former for spørgsmål, således at prøven fremover kan bestå af både spørgsmål med lange svar, spørgsmål med korte svar, multiple choice samt beregninger.

4. Antal eksamensforsøg ved den skriftlige eksamen

Det foreslås, at kandidater har et ubegrænset antal eksamensforsøg til prøven ved den skriftlige og mundtlige revisoreksamen, da afskaffelse af et loft på 3 forsøg vil øge fleksibiliteten og forventes at få flere til at bestå revisoreksamen samt skabe rammerne for en mere ligelig kønsmæssig tilgang til erhvervet.

5. Mulighed for at gå til skriftlig eksamen 2 gange årligt

Udvalget anbefaler, at den eksisterende mulighed for at afholde den skriftlige revisoreksamen to gange årligt fastholdes. Erhvervsstyrelsen bør i samarbejde med FSR – danske revisorer, der forestår eksamensafholdelsen, efter en overgangsperiode, hvor der er opnået erfaring med ændringen af den skriftlige revisoreksamen, foretage nærmere undersøgelser af muligheden for at afholde den skriftlige eksamen 2 gange årligt, herunder de økonomiske konsekvenser heraf og hvordan afholdelse årligt af to skriftlige eksamener kan tilrettelægges.

Ændringen vil medvirke til, at kandidaterne består revisoreksamen på kortere tid, samt at flere kandidater gennemfører revisoreksamen.

6. Den mundtlige prøve ved revisoreksamen

Der foreslås ikke som sådan ændringer af reglerne vedrørende den mundtlige prøve ved revisoreksamen. Dog vil de ændringer, der foreslås vedrørende indholdet af den skriftlige eksamen, afspejle sig i de spørgsmål, som kan stilles ved den mundtlige prøve, jf. ovenfor pkt. 2. Spørgsmål om etik og uafhængighed vil som hidtil kunne forekomme både ved den skriftlige og den mundtlige eksamen.

Det foreslås endvidere, at kandidater har et ubegrænset antal eksamensforsøg til den mundtlige revisoreksamen, men at en kandidat skal bestå senest 7 år efter at have bestået den skriftlige del af revisoreksamen.

Det er Eksamensudvalgets forventning, at de foreslåede ændringer af revisoreksamen vil medføre en øget tilgang af statsautoriserede revisorer til branchen, uden dog at gennemsnitsalderen for nye statsautoriserede revisorer bliver sænket markant.

Bilag 1

Ekstrakt af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 (8. selskabsdirektiv):

...

Artikel 6

Uddannelseskvalifikationer

Med forbehold af artikel 11 kan en fysisk person kun godkendes til at udføre en lovpligtig revision efter at have nået et niveau, der giver adgang til en universitetsuddannelse, eller et tilsvarende niveau og derefter gennemgået et teoretisk undervisningsprogram og fuldført en praktisk uddannelse samt bestået en af den pågældende medlemsstat afholdt eller anerkendt faglig kvalifikationseksamen på niveau med afgangseksamen fra et universitet eller et tilsvarende niveau.

De kompetente myndigheder som omhandlet i artikel 32 samarbejder med hinanden med henblik på at opnå en minimumskonvergens i de krav, der er fastsat i nærværende artikel. De kompetente myndigheder tager, når de deltager i et sådant samarbejde, hensyn til udviklingen inden for revision og revisorerhvervet og navnlig konvergens, der allerede er opnået af erhvervet. De samarbejder med Udvalget af Europæiske Revisionstilsynsmyndigheder (CEAOB) og de kompetente myndigheder, der er omhandlet i artikel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014, for så vidt denne konvergens vedrører lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden.

Artikel 7

Faglig kvalifikationseksamen

Den i artikel 6 omhandlede faglige kvalifikationseksamen skal sikre den nødvendige teoretiske viden om de forhold, der er relevante for udøvelse af lovpligtig revision samt evne til at anvende denne viden i praksis. Denne eksamen skal, i det mindste delvis, være skriftlig.

Artikel 8

Prøve i teoretisk viden

1. Den prøve i teoretisk viden, der indgår i eksamen, skal især omfatte følgende fag:

- a) generel regnskabsteori og -principper
- b) juridiske krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- c) internationale regnskabsstandarder
- d) regnskabsanalyse
- e) driftsbogholderi og internt regnskab
- f) risikostyring og intern kontrol

- g) revision og faglige kvalifikationer
- h) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer
- i) internationale revisionsstandarder
- j) faglig etik og uafhængighed.

2. I det omfang, det har betydning for revisionen, skal mindst følgende fag ligeledes indgå:

- a) selskabsret og virksomhedsledelse
- b) konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger
- c) skatteret
- d) civilret og erhvervsret
- e) arbejdsret og lovgivning om social sikring
- f) informationsteknologi og computersystemer
- g) driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
- h) matematik og statistik
- i) grundlæggende principper for virksomheders økonomiske styring.

3. Kommissionen kan efter proceduren i artikel 48, stk. 2, ændre listen over fag, der skal indgå i den i stk. 1 omtalte teoretiske prøve. Når Kommissionen vedtager sådanne gennemførelsesbestemmelser, tager den højde for udviklingen inden for revision og revisorprofessionen.

Artikel 9

Fritagelse

1. Uanset artikel 7 og 8 kan medlemsstaterne bestemme, at personer med universitetseksamen eller tilsvarende eksamen eller med eksamensbevis fra et universitet eller tilsvarende bevis vedrørende et eller flere af de i artikel 8 nævnte fag fritages for at aflægge prøve i teoretisk viden inden for de fag, hvori de allerede har bestået en sådan eksamen, eller for hvilke de har erhvervet sådanne eksamensbeviser.

2. Uanset artikel 7 kan medlemsstaterne bestemme, at indehavere af eksamensbeviser fra et universitet eller tilsvarende beviser vedrørende et eller flere af de i artikel 8 nævnte fag fritages for at aflægge en prøve til påvisning af deres evne til i praksis at anvende den teoretiske viden i de pågældende fag, når der til grund for denne viden ligger en praktisk uddannelse, som er fulgt op af en statsanerkendt eksamen eller et statsanerkendt eksamensbevis.

Artikel 10

Praktisk uddannelse

1. Med henblik på at udvikle evnen til i praksis at anvende den teoretiske viden, hvori prøve udgør en del af eksamen, skal der gennemføres en praktisk uddannelse af mindst tre års varighed, som navnlig vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende regnskaber. Mindst to tredjedele af denne praktiske uddannelse skal gennemføres hos en revisor eller et revisionsfirma, der er godkendt i en medlemsstat.

2. Medlemsstaterne sikrer sig, at hele den praktiske uddannelse gennemføres hos personer, der frembyder tilstrækkelige garantier for deres evne til at sørge for den praktiske uddannelse.

Artikel 11

Kvalifikationer som følge af langvarig praktisk erfaring

En medlemsstat kan godkende personer til at udføre lovpligtig revision, selv om de ikke opfylder de i artikel 6 nævnte betingelser, hvis de kan dokumentere enten:

- a) at de i 15 år har udøvet faglig virksomhed, der har gjort det muligt for dem at erhverve en tilstrækkelig erfaring på det økonomiske, det juridiske og det regnskabsmæssige område, og har bestået den i artikel 7 nævnte faglige kvalifikationseksamen, eller
- b) at de i syv år har udøvet faglig virksomhed på de nævnte områder og derudover har gennemgået den i artikel 10 omhandlede praktiske uddannelse og har bestået den i artikel 7 nævnte faglige kvalifikationseksamen.

Artikel 12

Kombination af praktisk og teoretisk uddannelse

1. Medlemsstaterne kan bestemme, at perioder med teoretisk undervisning i de i artikel 8 nævnte fag skal medregnes i de i artikel 11 anførte år med faglig virksomhed, under forudsætning af, at undervisningsperioden er afsluttet med en statsanerkendt eksamen. Undervisningsperioden må ikke være kortere end ét år, og den kan ikke afkorte den periode, hvori der skal have været udøvet faglig virksomhed, med mere end fire år.
2. Varigheden af den faglige virksomhed og den praktiske uddannelse kan ikke være kortere end det teoretiske undervisningsprogram plus den praktiske uddannelse, der er fastsat i artikel 10.

Bilag 2

Antal optagne studerende og dimittender på cand.merc.aud. studiet

Samlet antal studerende og dimittender for universiteterne CBS, Aarhus, Aalborg og SDU.

	2014	2015	2016	2017	2018
Optagne studerende	530	522	520	571	591
Dimittender	383	471	640	461	374

Cand.merc.aud. studiet er en overbygning på HA-uddannelsen og er normeret til 2 år. Antallet af dimittender i et givet år kan således umiddelbart sammenholdes med antal optagne studerende 2 år forinden dimittendåret.

Bilag 3

Revisoreksamen 2001-2019, antal tilmeldte og beståelsesprocenter

ÅR	SKRIFTLIG EKSAMEN				MUNDTLIG EKSAMEN			
	Tilmeldt	Bestået	Ikke bestået.	% bestået	Tilmeldt	Bestået	Ikke bestået	% 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
2014								
Modul A	174	92	82	52,9	18 (1. halvår)	13	5	72,2
Modul B	201	96	105	47,8	38 (2. halvår)	29	9	76,3
Modul C	130	68	62	52,3				
2015								
Modul A	132	78	54	59,1	9 (1. halvår)	7	2	77,8
Modul B	148	78	70	52,7	68 (2. halvår)	51	17	75,0
Modul C	117	63	54	53,9				
2016								
Modul A	126	73	53	57,9	12 (1. halvår)	8	4	66,7
Modul B	129	61	68	47,2	51 (2. halvår)	36	15	70,6
Modul C	97	44	53	45,4				
2017								
Modul A	129	75	54	58,1	12 (1. halvår)	7	5	58,3
Modul B	138	75	63	54,3	61 (2. halvår)	45	16	73,8
Modul C	104	55	49	52,9				
2018								
Modul A	118	71	47	60	14 (1. halvår)	11	3	78,6
Modul B	118	68	50	58	61 (2. halvår)	48	13	78,7
Modul C	101	56	45	55				
2019								
Modul A	114	74	40	65	14 (1. halvår)	9	5	64,3
Modul B	124	71	53	57	74 (2. halvår)	56	18	75,7
Modul C	117	78	39	67				

Bilag 4

Kandidaters alder ved første tilmelding til revisoreksamen. (Registrerede revisorer indgår ikke i tallene):

Alder	2016		2017		2018		I alt 2016-2018	
25-29 år	25	28%	25	37%	19	22%	69	28%
30-34 år	50	56%	35	51%	53	60%	138	56%
35-40 år	14	16%	5	7%	15	17%	34	14%
41+ år	1	1%	1	1%	2	2%	4	2%
I alt	90		68		88		246	

Bilag 5

Tilmeldte kandidaters antal forsøg til modulerne ved skriftlig revisoreksamen

Skriftlig eksamen 2016						
	A		B		C	
1. forsøg	86	68%	75	66%	57	69%
2. forsøg	22	17%	24	21%	16	19%
3. forsøg	18	14%	7	6%	7	8%
4. forsøg	0	0%	7	6%	3	4%
I alt	126	100%	113	100%	83	100%

Skriftlig eksamen 2017						
	A		B		C	
1. forsøg	84	65%	83	65%	65	65%
2. forsøg	31	24%	31	24%	27	27%
3. forsøg	9	7%	11	9%	6	6%
4. forsøg	5	4%	3	2%	2	2%
I alt	129	100%	128	100%	100	100%

Skriftlig eksamen 2018						
	A		B		C	
1. forsøg	87	74%	85	75%	71	70%
2. forsøg	23	19%	18	16%	20	20%
3. forsøg	5	4%	10	9%	10	10%
4. forsøg	3	3%	1	1%	0	0%
I alt	118	100%	114	100%	101	100%

Bilag 6**Antal tilmeldte kandidater til henholdsvis 1, 2 og 3 moduler**

	Kun A	Kun B	Kun C	A og B	A og C	B og C	A, B og C
2014	8	5	5	67	2	32	96
2015	20	18	35	72	20	39	20
2016	26	22	48	73	17	24	11
2017	21	24	52	79	20	24	9
2018	16	20	69	82	14	11	7
2019	9	16	59	78	21	20	7

Bilag 7

Antal godkendte²⁰ statsautoriserede revisorer i 2018 og 2019²¹ fordelt på aldersgrupper.

A. Godkendt i perioden 1. december 2017 – 31. marts 2018

	Antal	Procentandel
25-29 år	1	2%
30-34 år	21	54%
35 år-	17	44%
I alt	39	
Gennemsnitsalder:	34,5	

B. Godkendt i perioden 1. december 2018 – 31. marts 2019.

	Antal	Procentandel
25-29 år	6	13%
30-34 år	22	47%
35 år-	19	40%
I alt	47	
Gennemsnitsalder:	33,4	

²⁰ Personer, der har fået genudleveret godkendelsen eller forinden var godkendt som registreret revisor, indgår ikke i tallene.

²¹ I opgørelsen indgår ikke personer godkendt som statsautoriseret revisor efter den mundtlige revisoreksamen i 1. halvår 2018 og 2019. Antallet er i niveauet 10.

Bilag 8

Revisoreksamen i udvalgte andre lande

Erhvervsstyrelsen har forespurgt de kompetente myndigheder i de lande, som Danmark normalt sammenligner sig med, om regler for at blive godkendt revisor samt oplysninger om eksamensstrukturen.

Der er modtaget svar fra Sverige, Norge og Finland. De modtagne oplysninger fremgår nedenfor.

Revisoreksamen i Finland

I Finland består revisoreksamen af tre separate skriftlige eksamener – benævnt HT, KHT og JHT. HT-eksamen varer to dage af seks timers varighed, mens KHT- og JHT-eksamen har særskilt en varighed på otte timer. Prøverne er baseret på en hypotetisk konkret situation, og bedømmelsen sker på baggrund af særskilte bedømmelser for hver eksamen med karakteren ”bestået” eller ”ikke bestået”. De tre moduler afholdes én gang årligt, og der er ikke loft over antal eksamensforsøg.

Over en betragtet treårig periode fra 2016-2018 har 1024 revisorer i Finland tilmeldt sig revisoreksamen. Heraf har samlet 399 kandidater bestået eksamenerne og er blevet godkendte revisorer, svarende til 39 % af kandidaterne.

- I 2016 var kønsfordelingen blandt de 375 kandidater 55 % mænd og 45 % kvinder.
- I 2017 var kønsfordelingen blandt de 347 kandidater 58 % mænd og 42 % kvinder.
- I 2018 var kønsfordelingen blandt de 302 kandidater 59 % mænd og 41 % kvinder.

Af oplysningerne fremgår desuden, at gennemsnitsalderen for at blive godkendt revisor i Finland er ca. 32 år.

Revisoreksamen i Norge

I Norge afholdes én skriftlig eksamen af en varighed på ti timer. Prøven er case-baseret, og bedømmelsen sker på baggrund af en helhedsvurdering med karakteren ”bestået” eller ”ikke bestået”. Den skriftlige eksamen afholdes én gang om året, og det er ikke muligt at tilmelde sig en reeksamen.

Der er kun oplysninger om beståelsesprocenten for 2018. I 2018 var der 198 tilmeldte, hvor fire kandidater trak sig fra eksamen, og heraf bestod 100 % af kandidaterne eksamen som godkendt revisor.

- I 2018 var kønsfordelingen af 198 kandidater 59 % mænd og 41 % kvinder. Kønsfordelingen blandt de beståede er ikke oplyst.

Af oplysningerne fremgår desuden, at gennemsnitsalderen for at blive godkendt revisor i Norge er ca. 31 år.

Revisoreksamen i Sverige

I Sverige afholdes én skriftlig eksamen over to dage, begge dage af seks timers varighed. Eksamen er baseret på en hypotetisk konkret situation, og bedømmelsen sker på baggrund af en

helhedsvurdering med karakteren ”bestået” eller ”ikke bestået”. Den skriftlige eksamen afholdes to gange årligt, og der er ikke loft over antal eksamensforsøg.

I 2018 tilmeldte 260 revisorer sig revisoreksamen. Heraf har 64 % bestået eksamen, svarende til 166 kandidater der er blevet godkendte revisorer.

- I 2018 var kønsfordelingen blandt de 166 beståede revisorer 39 % mænd og 61 % kvinder.

Af oplysningerne fremgår desuden, at gennemsnitsalderen for at blive godkendt revisor i Sverige er ca. 28 år.

Danmark sammenlignet med nabolandene

På baggrund af det indhentede data fra nabolandene, hhv. Finland, Norge og Sverige, kan det konkluderes, at Danmark ligger skævt på flere parametre.

Det fremgår, at Danmark har flest eksamener sammenlignet med de adspurgte lande. Revisoreksamen består i Danmark af tre separate skriftlige eksamener samt en mundtlig eksamen. I Finland består revisoreksamen af tre separate skriftlige eksamener, og i hhv. Norge og Sverige består revisoreksamen af én skriftlig eksamen. Danmark er således det eneste land med en mundtlig eksamen.

I Danmark ligger gennemsnitsalderen for 1. gangs godkendte revisorer på ca. 33 år. I Finland ligger gennemsnitsalderen på ca. 32 år, i Norge på ca. 31 år, og i Sverige på ca. 28 år.

Desuden har Danmark det laveste antal af 1. gangs kvindelige godkendte revisorer. I 2018 udgjorde kvinder 17 % af 1. gangs godkendte danske revisorer, mens procentandelen i både Finland og Norge var på 41 % og i Sverige 61 %.

Samlet fremgår det af oplysningerne, at Finland har den laveste beståelsesprocent med en beståelsesprocent på 39 % over en treårig periode. Danmark har dog en lavere beståelsesprocent set i forhold til Norge og Sverige.