

DEN FREMTIDIGE REVISORUDDANNELSE

Revisorkommissionens forslag til en moderne revisoruddannelse

Revisorkommissionens rapport af juli 2012

Rapport afgivet af Revisorkommissionen

Den fremtidige revisoruddannelse
Revisorkommissionens forslag til en moderne revisoruddannelse
Juli 2012

Publikationen er gratis og kan downloades på www.erst.dk

Henvendelse om rapporten kan i øvrigt ske til:

Erhvervsstyrelsen
Dahlerups Pakhus
Langelinie Allé 17
2100 København Ø
Telefon: 3529 1000
E-mail: erst@erst.dk

ISBN: 978-87-90774-44-8

Indholdsfortegnelse

1. INDLEDNING	3
2. REVISORKOMMISSIONENS SAMMENSÆTNING	5
3. REVISORKOMMISSIONENS ARBEJDSMETODE	5
DEL I. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	7
<hr/>	
1.1. FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF LOV OM GODKENDTE REVISORER OG REVISIONSVIRKSOMHEDER (REVISORLOVEN)	7
1.2. BEMÆRKNINGER TIL LOV OM ÆNDRING AF LOV OM GODKENDTE REVISORER OG REVISIONSVIRKSOMHEDER (REVISORLOVEN)	10
2.1. FORSLAG TIL BEKENDTGØRELSE OM REVISOREKSAMEN FOR STATS-AUTORISERED E REVISORER	19
2.2. KOMMENTARER TIL UDVALGTE BESTEMMELSER I FORSLAG TIL BEKENDTGØRELSE OM REVISOREKSAMEN FOR STATS-AUTORISERED E REVISORER	26
2.2.1. GENERELLE KOMMENTARER	26
2.2.2. KOMMENTARER TIL DE ENKELTE DELE AF BEKENDTGØRELSEN	26
DEL II. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	36
<hr/>	
1. TITEL	36
1.1. REVISORKOMMISSIONENS ANBEFALINGER	36
1.2. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	36
1.3. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	36
2. REVISORUDDANNELSEN	38
2.1. TEORETISK UDDANNELSE	38
2.1.1. REVISORKOMMISSIONENS ANBEFALINGER	38
2.1.2. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	38
2.1.3. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	38
2.1.3.1. GRUNDLAG FOR OVERVEJELSERNE	38
2.1.3.2. KRAV TIL TEORETISK UDDANNELSE PÅ KANDIDATNIVEAU	39
2.1.3.3. YDERLIGERE KRAV TIL TEORETISK UDDANNELSE	42
2.1.3.4. IKRAFTTRÆDELSESBESTEMMELSER	44
2.2. PRAKTISK UDDANNELSE	45
2.2.1. REVISORKOMMISSIONENS ANBEFALINGER	45
2.2.2. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	45
2.2.3. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	45
2.3. REVISOREKSAMEN	46
2.3.1. REVISORKOMMISSIONENS ANBEFALINGER	46
2.3.2. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	47
2.3.3. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	47

2.3.3.1. GENERELLE OVERVEJELSER FRA ANBEFALINGERNE TIL DEN FREMTIDIGE REVISORUDDANNELSE	47
2.3.3.2. SÆRLIGE OVERVEJELSER OM TILRETTELÆGGELSEN AF DEN SKRIFTLIGE PRØVE	49
2.3.3.3. SÆRLIGE OVERVEJELSER OM FORÆLDELSESFRISTER FOR DEN SKRIFTLIGE OG MUNDTLIGE PRØVE	50
2.3.3.4. SÆRLIGE OVERVEJELSER OM TILMELDING OG FRAMELDING TIL REVISOREKSAMEN	51
2.3.3.5. SÆRLIGE OVERVEJELSER OM ANTALLET AF CENSORER	52
2.3.3.6. SÆRLIGE OVERVEJELSER OM KLAGEADGANG	55
2.3.3.7. UDKAST TIL OPDATERET EKSAMENSVEJLEDNING	55
3. OVERGANGSORDNINGER	57
3.1. REVISORKOMMISSIONENS ANBEFALINGER	57
3.2. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	57
3.3. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	57
3.3.1. OVERGANGSORDNINGER FOR AKTIVE REVISORER	59
3.3.1.1. FORSLAG TIL OVERGANGSORDNING FOR AKTIVE REVISORER	59
3.3.1.2. OVERVEJELSER OM ANDRE OVERGANGSORDNINGER FOR AKTIVE REVISORER	62
3.3.2. OVERGANGSORDNING FOR IKKE-AKTIVE REVISORER	65
3.3.3. OVERGANGSORDNING FOR REVISORKANDIDATER	66
3.3.3.1. FORSLAG TIL OVERGANGSORDNING FOR REVISORKANDIDATER	66
3.3.3.2. OVERVEJELSER BAG FORSLAGET	67
3.3.4. OVERSIGT OVER DE FORESLÅEDE OVERGANGSORDNINGER MV.	70
4. OVERVEJELSER OM ANDRE KONSEKVENSENSÆNDRINGER	71
4.1. REVISORKOMMISSIONENS ANBEFALINGER	71
4.2. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG	71
4.3. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER	71
4.3.1. DE LANDØKONOMISKE FORENINGERS RÅDGIVNINGSKONTORER	71
4.3.2. MEDLEMMER AF REVISORKOMMISSIONEN, REVISORTILSYNET OG REVISORNÆVNET	72
4.3.3. REVISOR I BØRSNOTEREDE OG FINANSIELLE VIRKSOMHEDER	74
DEL III. BILAG	76
BILAG 1 - REVISORKOMMISSIONENS VEJLEDNING TIL REVISOREKSAMEN FOR STATS-AUTORISEREDE REVISORER	76
BILAG 2 - OVERSIGT OVER REGISTREREDE REVISORERS UDDANNELSESMÆSSIGE BAGGRUND	81
BILAG 3 - OVERSIGT OVER OVERGANGSORDNINGER MV.	82
BILAG 4 - ALDERSFORDELINGEN AF REGISTREREDE REVISORER	83

1. Indledning

Revisorkommissionen afleverede i juni 2011 sin rapport ”Modernisering af revisoruddannelsen” til Erhvervsstyrelsen. Rapporten indeholder kommissionens anbefalinger til den fremtidige revisoruddannelse. I henhold til kommissoriet af 1. juni 2010 fra Erhvervsstyrelsen skal Revisorkommissionen i forlængelse af anbefalingerne komme med forslag til ændringer af revisorlovgivningen, og som afspejler kommissionens overvejelser og konklusioner (inkl. bemærkninger).

Revisorkommissionen fremlægger med denne rapport sit forslag til, hvordan revisorloven¹ kan ændres samt forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

Det fremgår af den overordnede model i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse, at

- *Revisoruddannelsen skal være en enhedsuddannelse med én type godkendt revisor*
- *Revisoruddannelsen skal fortsat være en generalistuddannelse og specialisering skal ligge efter godkendelsen som revisor*
- *Revisoruddannelsen skal fortsat ligge på et højt niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer*

Hovedpunkterne i Revisorkommissionens forslag er på denne baggrund følgende:

Revisorkommissionen foreslår, at den fremtidige titel for godkendte revisorer skal være ”statsautoriseret revisor”. En statsautoriseret revisor er i dag udtryk for et højt fagligt niveau og har den anseelse i samfundet, som er forenelige med de krav, der stilles til den fremtidige revisor.

De registrerede revisorer udgør i dag ca. halvdelen af alle godkendte revisorer. Der er stor forskel på registrerede revisorers uddannelsesmæssige baggrund. Revisorkommissionen finder derfor ikke, at det vil være foreneligt med det faglige niveau, som en statsautoriseret revisor fremover skal være udtryk for, uden videre at give de registrerede revisorer titlen statsautoriseret revisor. Det vil skabe tvivl om det faglige niveau. Registrerede revisorer er imidlertid godkendt i henhold til regler, der opfylder kravene i 8. direktiv om lovpligtig revision². Det er derfor Revisorkommissionens opfattelse, at en registreret revisor skal kunne godkendes som statsautoriseret revisor, hvis denne kan dokumentere at være i besiddelse af det høje faglige niveau.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at en registreret revisor, der består den skriftlige eksamination i revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber, den skriftlige eksamination i andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret og den mundtlige prøve efter den nye revisoreksamen skal kunne godkendes som statsautoriseret revisor, jf. forslaget til ny eksamensbekendtgørelse.

Registrerede revisorer, der ikke består disse eksaminationer eller ikke ønsker at indstille sig til disse eksaminationer, skal fortsat have mulighed for at udøve hvervet som godkendt revisor i henhold til de gældende bestemmelser. Revisorkommissionen foreslår derfor, at titlen ”registreret revisor” henholdsvis ”registreret revisionsvirksomhed” fortsat anvendes de relevante steder i revisorlovens enkelte bestemmelser. Det betyder bl.a., at en registreret revisor fortsat ikke vil kunne vælges som

¹ Lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) med senere ændringer

² Direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber

enerevisor i en børsnoteret eller finansiell virksomhed. Revisorkommissionen foreslår dog, at det skal være muligt at tage den praktiske uddannelse til statsautoriseret revisor under tilsyn af en registreret revisor. Herved bevarer alle registrerede revisionsvirksomheder muligheden for at uddanne revisorer..

Revisorkommissionen fastholder det samme høje niveau til revisoreksamen, der i dag stilles til eksamen til statsautoriseret revisor. Kommissionen foreslår dog i overensstemmelse med sine anbefalinger en modernisering af eksamen, således at den skriftlige eksamen deles op i tre separate eksaminationer, der skal bestås enkeltvis. Det samlede indhold af de skriftlige eksaminationer svarer til de gældende krav, som er i overensstemmelse med de krav, der stilles i 8. direktiv om lovpligtig revision, og det faglige niveau skal svare til det faglige niveau, der i dag stilles til den skriftlige eksamen til statsautoriseret revisor.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at den skriftlige revisoreksamen består af en 2-timers eksamination i etik og uafhængighed, en 6-timers eksamination i revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber og en 4-timers eksamination i andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret.

Revisorkommissionen foreslår endvidere, at revisorkandidatuddannelsen (cand.merc.aud.) - som hidtil - sammen med praktisk uddannelse giver adgang til revisoreksamen. Derudover foreslår kommissionen, at også kandidater med en anden kandidatuddannelse sammen med praktisk uddannelse får adgang til eksamen. For at sikre det høje faglige teoretiske niveau skal andre kandidater imidlertid kunne dokumentere, at de har bestået fagene revision, regnskab, skat og erhvervsret på et niveau, der er ækvivalent med de tilsvarende fag på revisorkandidatuddannelsen, ligesom de skal dokumentere at have en bachelor-uddannelse, der ville give adgang til revisorkandidatuddannelsen (min. 75 ECTS-point inden for erhvervsøkonomiske fag).

Ved fremsættelse af forslag til ny revisoruddannelse vil en række studerende have påbegyndt den teoretiske uddannelse til revisor på handelshøjskolerne/universiteterne. Der vil ligeledes være revisorkandidater, der er i gang med den praktiske uddannelse, og kandidater, der har påbegyndt revisoreksamen/kvalifikationseksamen, men endnu ikke har bestået. Forslaget til en enhedsuddannelse, hvor kvalifikationseksamen til registreret revisor nedlægges, betyder, at særligt personer, der har taget uddannelsen til registreret revisor på handelshøjskolen/universitetet, risikerer ikke at kunne færdiggøre uddannelsen til godkendt revisor, medmindre der etableres overgangsordninger for disse personer. Samtidig taler økonomiske og praktiske hensyn for, at der bør fastsættes en ultimativ frist for, hvornår den sidste skriftlige og mundtlige prøve til kvalifikationseksamen kan afholdes.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at den skriftlige kvalifikationseksamen afholdes sidste gang senest i 2017, og at den mundtlige kvalifikationseksamen afholdes sidste gang senest i 2019. Det foreslås endvidere, at indstilling til den skriftlige kvalifikationseksamen i 2014 kan ske på ordinær vis uden behov for dispensation, mens det kræver dispensation fra Revisorkommissionen for at kunne indstille sig til den skriftlige kvalifikationseksamen for første gang i årene 2015-2017. Dispensation kræver, at en kandidat ikke har haft mulighed for at indstille sig til eksamen på et tidligere tidspunkt. Der vil således skulle mere til for at få dispensation til at indstille sig for første gang i 2016 end i 2015, og endnu mere hvis det er første gang i 2017. Dispensationerne vil som udgangspunkt kun blive givet til kandidater, der på grund af kravet om praktisk uddannelse ikke har haft mulighed for at indstille sig på et tidligere tidspunkt, eller som på grund af graviditet eller sygdom

har været forhindret deri. Derimod vil der ikke kunne gives dispensation til personer, der på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse har haft mulighed for at tilrettelægge den teoretiske uddannelse på handelshøjskolerne/universiteterne efter at tage revisorkandidateksamen (cand.merc.aud.). Revisorkommissionen foreslår, at en person, der har været indstillet til men ikke bestået den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen senest i 2014, og som har resterende forsøg tilbage, mister sin ret til at anvende de resterende forsøg på den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, hvis vedkommende ikke indstiller sig til den skriftlige prøve hvert år efter 2014. Tilsvarende gælder for en person, der har fået tilladelse til at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015. Revisorkommissionen kan undtage herfra. Revisorkommissionen foreslår endvidere, at de revisorkandidater, der helt undtagelsesvist ikke har haft mulighed for tre forsøg ved den skriftlige kvalifikationseksamen, får adgang til at bruge de resterende forsøg på revisoreksamen til statsautoriseret revisor, selvom de ikke opfylder de teoretiske krav. Denne adgang forudsætter dog, at kandidaten har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang. Undtagelsen kan således kun blive relevant for personer, der har fået dispensation til at indstille sig til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017.

2. Revisorkommissionens sammensætning

Revisorkommissionens sammensætning i forbindelse med lovgivningsarbejdet var ved arbejdets afslutning:

Retspræsident Erik S.M. Hansen (konstitueret formand)

Statsautoriseret revisor Stine Grothen

Statsautoriseret revisor Kim Füchsel

Statsautoriseret revisor Finn Sørensen

Registreret revisor Agnete H. Dahlmann

Registreret revisor Bent Vestergaard

Tax manager Dorte Cock

Administrerende dommer Tove Horsager

Professor Ph.d. Christian Schultz

Direktør Per G. Gotfredsen

Chefkonsulent Peter Krogslund Jensen, chefkonsulent Lars Hammer-Jespersen, fuldmægtig Louise Brynald og afdelingssekretær Camilla Ackey Wolf, alle fra Erhvervsstyrelsen, har bistået Revisorkommissionen som sekretariat.

Kontorchef Niels Anker Ring, Erhvervsstyrelsen, deltog i sekretariatsarbejdet frem til den 1. februar 2012.

3. Revisorkommissionens arbejdsmetode

Revisorkommissionens arbejde har taget udgangspunkt i anbefalingerne fra kommissionens rapport fra 2011^[1] og de høringsvar, som Erhvervsstyrelsen har modtaget på anbefalingerne.

^[1] Modernisering af revisoruddannelsen – Revisorkommissionens anbefalinger til den fremtidige revisoruddannelse

Revisorkommissionen nedsatte i forbindelse med udarbejdelsen af anbefalingerne en følgegruppe bestående af repræsentanter fra de væsentligste interessenter i forhold til revisoruddannelsen. Følgegruppen har været hørt i forbindelse med udarbejdelsen af kommissionens forslag, ligesom enkelte interessenter har været inddraget i udarbejdelsen af forslag på afgrænsede områder.

DEL I. REVISORKOMMISSIONENS FORSLAG

1.1. Forslag til lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

Forslag til

Lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)
(Ny revisoruddannelse)

»I lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder foretages følgende ændringer: «

§ 1

1. I § 3, stk. 1, udgår »eller registreret revisor«.
2. § 3, stk. 2, 2. pkt., affattes således:
»Godkendelse som statsautoriseret revisor kan kun opnås, hvis opgaverne er udført under tilsyn af en godkendt revisor«.
3. I § 33, stk. 1, 3. pkt., ændres »3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer« til: »5 medlemmer skal være godkendte revisorer«.
4. § 33, stk. 3 og 4, affattes således:
»stk. 3. Revisorkommissionen bistår Erhvervsstyrelsen ved administration af loven, afholder eksamen for statsautoriserede revisorer og bistår i forbindelse med fastsættelsen af kravene til efteruddannelse, jf. § 4, stk. 2.
Stk. 4. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission for statsautoriserede revisorer.«
5. § 33, stk. 6, ophæves.
6. § 33, stk. 7, affattes således:
»Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om eksamen for statsautoriserede revisorer, jf. § 3, stk. 1, nr. 4, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.«
7. § 34, stk. 1, 3. pkt., affattes således:
»4 medlemmer skal være godkendte revisorer og 4 skal være repræsentanter for regnskabsbrugere.«
8. § 43, stk. 1, 2. pkt., affattes således:

»Revisornævnet består af 1 formand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf 6 skal være godkendte revisorer og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne.«

9. § 43, stk. 6, 2. pkt., ændres »Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR« til: »FSR – danske revisorer«.

Ikrafttræden og overgangsbestemmelser

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2014.

§ 3

Stk. 1. Registrerede revisorer og registrerede revisionsvirksomheder forbliver som sådanne, indtil deres godkendelse slettes i Erhvervsstyrelsens register over offentligt godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2. Revisorlovens § 1, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse på registrerede revisorer. Registrerede revisorer, hvis godkendelse på tidspunktet for lovens ikrafttræden er eller senere bliver deponeret, bortfaldet, frataget eller frakendt kan blive genoptaget i registeret over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder i henhold til reglerne i revisorlovens § 6, stk. 3, og § 9, stk. 2 og 3.

Stk. 2. Registrerede revisorer, der er optaget i Erhvervsstyrelsens register over offentligt godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2, kan blive godkendt som statsautoriserede revisorer, hvis de består en særlig eksamen. Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den særlige eksamen, herunder om eksamens indhold, afholdelse og bedømmelse.

Stk. 3. En person kan indstille sig til den skriftlige prøve ved eksamen for registrerede revisorer (kvalifikationseksamen) på ordinær vis for sidste gang i forbindelse med eksamen i 2014. Erhvervsstyrelsen fastsætter nærmere bestemmelser om muligheden for indstilling til kvalifikationseksamen i en overgangsperiode efter 2014, jf. dog 4. og 5. pkt. Bestemmelserne skal tage hensyn til personer, som på tidspunktet for lovens fremsættelse åbenlyst har disponeret efter at kunne blive registrerede revisorer. Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen afholdes ikke efter 2017. Den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019.

Stk. 4. Kvalifikationseksamen afholdes af Revisorkommissionen. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission for registrerede revisorer. Eksamenskommissionen for registrerede revisorer skal bestå af 3 registrerede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Antallet af medlemmer, der ikke er revisorer, skal altid overstige antallet af revisorer. Formanden for Eksamenskommissionen skal være medlem af Revisorkommissionen og vælges blandt de medlemmer, der ikke er registrerede revisorer.

Stk. 5. Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om eksamen for registrerede revisorer, jf. stk. 3-4, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Stk. 6. Revisorlovens § 3 finder med de fornødne tilpasninger tilsvarende anvendelse på registrerede revisorer, der er godkendt inden lovens ikrafttræden, eller som godkendes efter lovens ikrafttræden.

Stk. 7. En person, der ikke har haft mulighed for tre forsøg til at bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen efter stk. 3, har ret til at overføre sine resterende forsøg til den skriftlige prøve ved revisoreksamen efter nærmere bestemmelser, der fastsættes af Erhvervsstyrelsen.

§ 4

Stk. 1. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland

Stk. 2. Loven kan ved kongelig anordning helt eller delvist sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de grønlandske forhold tilsiger.

1.2. Bemærkninger til lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

Til § 1

Til nr. 1 (§ 3, stk. 1)

Den gældende lovs § 3, stk. 1, regulerer betingelserne for Erhvervsstyrelsens godkendelse af en person som statsautoriseret revisor eller registreret revisor. Det foreslås i § 1, nr. 1, at ”eller registreret revisor” udgår af bestemmelsen. Herefter vil der ikke længere med hjemmel i revisorlovens § 3 kunne godkendes nye registrerede revisorer. Det bemærkes dog, at det via lovforslagets § 3, stk. 6, er gjort muligt for Erhvervsstyrelsen at fortsætte med at godkende nye registrerede revisorer, således at personer, der består eksamen for registrerede revisorer i overgangsperioden efter lovens ikrafttræden, jf. forslagets § 3, stk. 3, også kan blive *godkendt* som registreret revisor.

Forslaget om at ændre lovens § 3, stk. 1, er en konsekvens af, at uddannelsen til godkendt revisor fremover foreslås at være en enhedsuddannelse, hvor den erhvervede titel bliver ”statsautoriseret revisor”. Det indgår således som en af betingelserne for godkendelse efter § 3, stk. 1, at man har bestået en særlig eksamen, jf. regler udstedt i medfør af § 33, stk. 7, og den eksamen, som § 33, stk. 7, omhandler, vil fremover alene være en eksamen til statsautoriseret revisor.

Baggrunden for at foreslå at revisoreksamen fremover skal være en enhedsuddannelse er bl.a., at de to eksisterende niveauer for godkendte revisorer i Danmark, ”statsautoriseret” og ”registreret” revisor, på trods af en række forskelle over årene har tilnærmet sig hinanden meget. Interessen for at uddanne sig til registreret revisor har været dalende i forhold til uddannelsen til statsautoriseret revisor. En modernisering af revisoruddannelsen til en enhedsuddannelse er derfor tidsvarende på baggrund af samfundets udvikling.

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og varetager således via sit arbejde samfundsmæssige interesser. Når der fremover kun skal uddannes og godkendes én type revisor, er det afgørende, at revisors uddannelse ligger på et meget højt niveau. Den fremtidige enhedsuddannelse foreslås derfor at ligge på et niveau, der svarer til det nuværende høje niveau for revisoreksamen til statsautoriseret revisor. Forslaget om en enhedsuddannelse vil således ikke medføre en sænkning af niveauet for godkendte revisorer i Danmark. Det er derfor også naturligt at vælge titlen ”statsautoriseret revisor” som titlen for den fremtidige revisor. Titlen nyder anerkendelse og tillid i den brede offentlighed og er allerede kendt for høj faglighed og kvalitet.

Det bemærkes, at forslaget om en enhedsuddannelse ikke medfører, at de statsautoriserede eller registrerede revisorer mister nogle rettigheder eller forpligtelser, som de har idag. Registrerede revisorer, der er godkendt før lovens ikrafttræden eller registrerede revisorer, der godkendes efter reglerne i forslagets § 3, stk. 6, vil således kunne udøve deres hverv med samme rettigheder og forpligtelser, som er gældende i dag, jf. forslagets § 3, stk. 1. Med forslagets § 3, stk. 2, vil registrerede revisorer endvidere kunne blive godkendt som statsautoriseret revisor på vilkår, der tager hensyn til den allerede erhvervede titel som registreret revisor. Se nærmere herom nedenfor under bemærkningerne til forslagets § 3, stk. 1 og 2.

Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 6, for så vidt angår de nærmere påtænkte ændringer i den eksamen, der skal ligge til grund for den fremtidige godkendelse som statsautoriseret revisor.

Til nr. 2 (§ 3, stk. 2, 2. pkt.)

Den gældende lovs § 3, stk. 2, 2. pkt., indeholder regler om, hvor den praktiske uddannelse skal have fundet sted. I modsætning til lovens gældende krav om, at uddannelsen til statsautoriseret revisor skal have fundet sted under tilsyn af en statsautoriseret revisor, foreslås det, at skal have fundet sted under tilsyn af en godkendt revisor. Herved bevarer alle registrerede revisionsvirksomheder muligheden for at uddanne revisorer.

En af forskellene mellem registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer er, at registrerede revisorer ikke efter de gældende regler må påtage årsregnskaber for børsnoterede eller finansielle virksomheder mv. Antallet af børsnoterede og finansielle virksomheder udgør imidlertid kun ca. 730, hvorimod der er op mod 230.000 aktie- og anpartsselskaber, der enten er omfattet af lovpligtig revision eller frivilligt kan vælge at lade årsregnskabet revidere. Der er således allerede efter de gældende regler en række kandidater, der godkendes som statsautoriserede revisorer, uden at de nødvendigvis har stiftet bekendtskab med revision af børsnoterede og finansielle virksomheder under den praktiske uddannelse.

Erfaringen viser, at revision af virksomheder af offentlig interesse, herunder børsnoterede og finansielle virksomheder, hovedsagelig udføres af et mindre antal større revisionsvirksomheder, der har opbygget de nødvendige kompetencer. Disse virksomheder vil som oftest kræve, at en revisor har arbejdet med børsnoterede eller finansielle virksomheder i en årrække, forinden vedkommende får ansvaret for at underskrive en revisionspåtegning på en sådan revisionsopgave. Forslaget om, at den praktiske uddannelse skal være gennemført under tilsyn af en godkendt revisor vurderes således ikke at sænke niveauet for nyuddannede statsautoriserede revisorer.

Til nr. 3, 7 og 8 (§ 33, stk. 1, 3. pkt., § 34, stk. 1, 3. pkt. og § 43, stk. 1, 2. pkt.)

Der er tale om konsekvensændringer som følge af de forslåede regler om revisoruddannelsen som en enhedsuddannelse, jf. lovforslagets § 1, nr. 1.

Forslaget medfører ændringer i sammensætningen af medlemmer i Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet.

En af Revisorkommissionens væsentligste opgaver er at afholde eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer. Der er ikke i øvrigt i revisorloven eller bekendtgørelser fastsat bestemmelser, hvor der til varetagelsen af kommissionens opgaver stilles særlige krav om deltagelse af et medlem, der er statsautoriseret eller registreret revisor.

I den gældende lovs § 33, stk. 1, 3. pkt., er sammensætningen af medlemmerne i Revisorkommissionen fastsat. Heraf fremgår det, at kommissionen bl.a. består af 3 statsautoriserede og 2 registrerede revisorer. Forslaget til bestemmelsen medfører, at benævnelsen ”godkendte revisorer” træder i stedet for statsautoriserede og registrerede revisorer, således at kravet i stedet bliver 5 godkendte revisorer.

Revisortilsynet er ansvarlig for den lovpligtige kvalitetskontrol af både statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Revisortilsynet blev etableret i 2003 i forbindelse med vedtagelse af den nye lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, som bl.a. byggede på Revisorkommissionens betænkning fra januar 2002. Om sammensætningen af Revisortilsynet fremgår bl.a. af betænkningen, at det ved sammensætningen af tilsynet er lagt til grund, at flertallet af medlemmerne ikke må være revisorer, at statsautoriserede og registrerede revisorer skal være ligeligt repræsenteret, samt at tilsynet skal have en passende størrelse. De statsautoriserede og registrerede revisorer skal tilføre tilsynet den faglige ekspertise, der er nødvendig ved bedømmelse af sagerne.

Af den gældende lovs § 34, stk. 1, 3. pkt., fremgår det, at Revisortilsynet bl.a. skal bestå af 4 revisorer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer og 2 skal være registrerede revisorer. Det fremgår endvidere af § 10, stk. 3, i Revisortilsynets forretningsorden, at der i sager vedrørende statsautoriserede revisorer eller revisionsvirksomheder skal deltage mindst én statsautoriseret revisor. I sager vedrørende registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder skal der deltage mindst én registreret revisor.

Det foreslås, at benævnelsen ”godkendte revisorer” træder i stedet for statsautoriserede og registrerede revisorer, således at kravet til tilsynets revisorer i stedet bliver 4 godkendte revisorer.

I Revisornævnet skal 6 af medlemmerne være revisorer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, og 3 skal være registrerede revisorer. Revisornævnet behandler klager over statsautoriserede og registrerede revisorer. Efter § 2, stk. 5, i bekendtgørelse om Revisornævnet skal der ved Revisornævnets behandling af en sag, der vedrører statsautoriserede revisorer, mindst deltage en statsautoriseret revisor. Tilsvarende skal der deltage mindst en registreret revisor ved behandling af sager vedrørende registrerede revisorer.

Det foreslås til revisorlovens § 43, stk. 1, 2. pkt., at benævnelsen ”godkendte revisorer” træder i stedet for statsautoriserede og registrerede revisorer, således at revisorerne i nævnet består af 6 godkendte revisorer.

Deltagelse af både statsautoriserede og registrerede revisorer i Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet er derfor mere et udtryk for, at de to typer godkendte revisorer i Danmark skal være repræsenteret, end et udtryk for forskelle i de faglige krav i lovgivningen, de skal efterleve. De statsautoriserede og de registrerede revisorer har hidtil været udpeget via indstillinger fra henholdsvis Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR. Foreningerne fusionerede imidlertid i 2011 til FSR – danske revisorer, som nu repræsenterer både statsautoriserede og registrerede revisorer.

Efter sammenlægningen af de to foreninger skal det fremover være FSR – danske revisorer, der indstiller både statsautoriserede og registrerede revisorer til medlemmer af de tre organer.

Ved udpegningen af de godkendte revisorer til Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet skal Erhvervsstyrelsen tage hensyn til det nuværende antal revisorer, der er godkendt som henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, da det er væsentligt, at medlemmerne i de tre organer afspejler revisionsbranchens fordeling mellem statsautoriserede og registrerede revisorer. Forslagene gør det muligt løbende at tilpasse antallet af medlemmer, der skal være registrerede revisorer, til udviklingen i det samlede antal registrerede revisorer. Det skal således

være Erhvervsstyrelsens ansvar ved udpegning af revisorer at sikre, at udpegningen afspejler udviklingen i antallet af henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer. I forbindelse med udpegning af revisorer må styrelsen derfor pålægge FSR – danske revisorer at indstille et tilstrækkeligt antal af både statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, så der kan udpeges det nødvendige antal godkendte revisorer af begge typer.

Til nr. 4 og 5 (§ 33, stk. 3-4 og 6)

I henhold til den gældende § 33, stk. 3, bistår Revisorkommissionen Erhvervsstyrelsen ved administration af loven, afholder eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer mv., mens § 33, stk. 4, omhandler nedsættelse af en eksamenskommission for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer, der skal bistå Revisorkommissionen ved afholdelsen af de to eksamener.

Med forslaget til ny affattelse af § 33, stk. 3 og 4, udgår omtalen af eksamen af for registrerede revisorer af bestemmelserne, da uddannelsen til registreret revisor foreslås nedlagt. Det bemærkes dog at forslagets § 3, stk. 3 og 4, viderefører reglernes anvendelse på eksamen for registrerede revisorer i den overgangsperiode, hvor kvalifikationseksamen fortsat afholdes. Forslaget medfører ikke nogen materielle ændringer om Revisorkommissionens rolle eller om nedsættelse af en eksamenskommission for statsautoriserede revisorer.

Revisorlovens § 33, stk. 6, om sammensætningen af eksamenskommissionen for registrerede revisorer, foreslås ophævet. Der er tale om en konsekvensændring som følge af de foreslåede regler om revisoruddannelsen som en enhedsuddannelse, jf. lovforslagets § 1, nr. 1. Det bemærkes dog, at forslagets § 3, stk. 4, viderefører indholdet i den gældende lovs § 33, stk. 6, i den overgangsperiode, hvor kvalifikationseksamen fortsat afholdes.

Til nr. 6 (§ 33, stk. 7)

Den nuværende revisorlovs § 33, stk. 7, hjemler fastsættelse af de nærmere bestemmelser om eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer. Hjemlen er i dag udnyttet ved bekendtgørelse nr. 1029 af 22. oktober 2008 om revisoreksamen og kvalifikationseksamen for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Som konsekvens af de foreslåede regler om revisoruddannelsen som en enhedsuddannelse, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, foreslås § 33, stk. 7, ændret således, at bemyndigelsen til at fastsætte nærmere bestemmelser om eksamen for registrerede revisorer udgår af bestemmelsen. Det bemærkes dog, at lovforslagets § 3, stk. 5, viderefører muligheden for Erhvervsstyrelsen til også at fastsætte nærmere bestemmelser om eksamen for registrerede revisorer i den overgangsperiode, hvor kvalifikationseksamen fortsat afholdes af hensyn til personer, der ved lovens fremsættelse har disponeret i henhold til de gældende regler om at blive godkendt som registreret revisor. § 33, stk. 7, vil herefter kun hjemle mulighed for at Erhvervsstyrelsen kan fastsætte regler for eksamen for statsautoriserede revisorer. Forslaget ændrer ikke på, hvilke muligheder Erhvervsstyrelsen har for at fastsætte regler for den fremtidige revisoreksamen.

Uddannelsen til statsautoriseret revisor stiller efter de gældende regler særlige krav til teoretisk og praktisk uddannelse og krav om, at en særlig eksamen er bestået (revisoreksamen). Med de foreslåede regler om, at uddannelsen til statsautoriseret revisor skal være den fremtidige enhedsuddannelse, er det vigtigt, at det høje niveau bevares. I Revisorkommissionens rapport af juni 2012 om den fremtidige revisoruddannelse foreslås en række ændringer i kravene for indstilling til revisoreksamen samt eksamensformen. Disse forslag implementeres ikke i lovforslaget, men foreslås som hidtil

udmøntet i den bekendtgørelse, der har hjemmel i lovens § 33, stk. 7. Forslagene til ændringer i revisoreksamen omfatter bl.a. en ændring af kravene til den teoretiske og praktiske uddannelse i forhold til indstilling til revisoreksamen. Endvidere foreslås en ændring af den skriftlige prøve til revisoreksamen.

Kravet til teoretisk uddannelse for indstilling til revisoreksamen vil i udnyttelsen af bemyndigelsen efter § 33, stk. 7, fortsat være cand.merc.aud. (CMA) som hovedvej. Derudover vil muligheden for at indstille sig til revisoreksamen blive udvidet med henblik på at sikre et bredere rekrutteringsgrundlag til revisoruddannelsen, men uden at der bliver gået på kompromis med kravene til kandidaternes teoretiske baggrund. Dette er i overensstemmelse med Revisorkommissionens forslag til ændring i bekendtgørelsen. Den foreslåede udvidelse retter sig mod personer, der har bestået en anden kandidatuddannelse, men som senere ønsker at gøre karriere i revisorbranchen som godkendt revisor.

Da kravene til kandidaternes teoretiske niveau for indstilling til revisoreksamen skal forblive på et niveau, der svarer til CMA-uddannelsen, vil der blive stillet særlige krav til personer, der ønsker at indstille sig på baggrund af en anden kandidatuddannelse. Det foreslås derfor i bekendtgørelsen, at disse personer skal dokumentere, at deres kandidatuddannelse sammen med supplerende beståede danske eller udenlandske uddannelseselementer

- 1) opfylder adgangskravene til CMA og
- 2) indeholder fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret, der ækvivalerer fagene på CMA med et omfang på mindst 60 ECTS-point.

Med disse supplerende krav til andre kandidatuddannelser sikres det, at det teoretiske grundlag for indstilling til revisoreksamen er på samme høje niveau, som CMA-uddannelsen. Forslaget lægger op til, at en sådan dokumentation kan komme fra handelshøjskolerne, der med deres kompetencer og faglige indsigt i de forskellige kandidatuddannelser, kan vurdere kandidaternes uddannelsesniveau i forhold til nævnte krav.

Kravene til den praktiske uddannelse ændres i bekendtgørelsen som konsekvens af, at revisoruddannelsen bliver en enhedsuddannelse. I overensstemmelse med lovforslagets § 1, nr. 2, vil der således ikke blive stillet krav om, at den praktiske uddannelse er gennemført under tilsyn af en statsautoriseret revisor. Dette vurderes ikke at få betydning for det praktiske uddannelsesniveau. Se de nærmere bemærkninger i forslaget til § 1, nr. 2.

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 lovpligtig revision fastsætter 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 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.

Til nr. 9 (§ 43, stk. 6, 2. pkt.)

Der er alene tale om en redaktionel tilretning af navnet på Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR, der i 2011 fusionerede til FSR – danske revisorer, som repræsenterer både statsautoriserede og registrerede revisorer.

Til § 2

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. januar 2014. Dette medfører blandt andet, at afholdelsen af revisoreksamen og kvalifikationseksamen i 2013 vil ske efter de gældende regler, mens afholdelsen af revisoreksamen og afviklingen af kvalifikationseksamen efter de nye regler vil ske med virkning fra 2014. Herved vil de relevante interessenter, bl.a. revisorstuderende, revisionsvirksomheder, revisororganisationer og Revisorkommissionen, kunne nå at indrette sig på de ændrede eksamensvilkår.

Til § 3

Forslaget til § 3 indeholder en række overgangsregler, herunder om registrerede revisorerers muligheder for fortsat at udøve deres hverv, om registrerede revisorerers mulighed for at blive godkendt som statsautoriserede revisorer og om fortsat indstilling til og afholdelse af eksamen for registrerede revisorer (kvalifikationseksamen).

I *stk. 1, 1. pkt.*, foreslås, at registrerede revisorer og registrerede revisionsvirksomheder forbliver som sådanne, indtil deres godkendelse slettes i Erhvervsstyrelsens register over offentligt godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2. Registrerede revisorer vil således kunne udøve deres hverv som hidtil, og de vil fortsat fremgå af Erhvervsstyrelsens offentlige register over offentligt godkendte revisorer og revisionsvirksomheder.

I *stk. 1, 2. pkt.*, er det foreslået, at revisorlovens § 1, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse på registrerede revisorer. Henvielsen til lovens § 1, stk. 4, medfører, at alle de steder i loven, hvor begrebet ”revisor” er anvendt, vil begrebet også omfatte registrerede revisorer.

I *stk. 1, 3. pkt.*, foreslås, at registrerede revisorer, hvis godkendelse på tidspunktet for lovens ikrafttræden er eller senere bliver deponeret, bortfaldet, frataget eller frakendt kan blive genoptaget i registeret over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Dermed bevares disse revisorerers hidtidige ret til at blive genregistreret og træde i virksomhed igen som registreret revisor.

Med det foreslåede stk. 1, sammenholdt med stk. 6, sikres, at registrerede revisorers hidtidige rettigheder og pligter bevares, så længe registrerede revisorer fortsat eksisterer.

Forslagets *stk. 2* indeholder en mulighed for, at registrerede revisorer via en særlig eksamen kan blive godkendt som statsautoriserede revisorer. Erhvervsstyrelsen fastsætter efter stk. 2, 2. pkt., de nærmere regler om den særlige eksamen, herunder om eksamens indhold, afholdelse og bedømmelse. Hjemlen foreslås udnyttet i en ny bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer. Ved fastsættelsen af de nærmere regler for den særlige eksamen skal der lægges vægt på, at eksamen bliver praktisk gennemførlig og sikrer et fortsat højt fagligt niveau hos revisorer, der bliver godkendt som statsautoriserede revisorer. Der skal dog samtidig tages hensyn til registrerede revisorers allerede opnåede kvalifikationer.

Det foreslåede *stk. 3* regulerer den overordnede ramme for afvikling af kvalifikationseksamen. Forslaget er baseret på en balance mellem på den ene side hensynet til personer, som må antages på tidspunktet for lovens fremsættelse at have haft berettigede forventninger om at kunne blive registrerede revisorer, og på den anden side hensynet til en afvikling af kvalifikationseksamen, som er praktisk og økonomisk forsvarlig, og som derfor ikke strækker sig ud i en overgangsperiode, der er unødigt lang.

Efter det foreslåede *stk. 3, 1. pkt.*, bliver 2014 det sidste år, hvor en person kan indstille sig til den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen på ordinær vis. Udtrykket ”på ordinær vis” skal forstås i modsætning til indstilling til kvalifikationseksamen i den overgangsperiode, som er omtalt i stk. 3, 2. pkt., og som Erhvervsstyrelsen vil fastsætte nærmere regler om. Forslaget om, at 2014 bliver det sidste år, hvor man kan indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, inden en overgangsperiode indtræffer, er baseret på det forventede tidspunkt for lovforslagets fremsættelse (januar 2013) og vedtagelse (forår 2013). Ved at tillade en periode fra lovforslagets forventede fremsættelse og vedtagelse indtil den sidste ordinære skriftlige eksamen afholdes, får revisorkandidaterne en rimelig frist til at indstille sig på de nye regler, og samtidig undgås risikoen for ressourcespild forbundet med forberedelse af opgaver til en eksamen, der evt. ikke vil blive afholdt. Der ses ikke herved at opstå risiko for spekulation fra revisorkandidaternes side, idet reglerne, der udstedes i medfør af forslaget § 3, stk. 2, 3 og 7, skal sikre, at der ikke opstår en genvej til at blive statsautoriseret revisor ved først at tage kvalifikationseksamen.

I *stk. 3, 2.-5. pkt.*, foreslås det, at Erhvervsstyrelsen bemyndiges til at fastsætte nærmere bestemmelser om indstilling til kvalifikationseksamen i en overgangsperiode efter 2014, og at bestemmelserne skal tage hensyn til personer, som på tidspunktet for lovens fremsættelse åbenlyst har disponeret efter at kunne blive registrerede revisorer. Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen afholdes dog ikke efter 2017, og den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019.

Det forudsættes eksplicit i forslaget, at Erhvervsstyrelsen ved udnyttelsen af bemyndigelsen skal tage hensyn til personer, som på tidspunktet for lovens fremsættelse åbenlyst har disponeret efter at kunne blive registrerede revisorer. Herved er der især tænkt på personer, der er i gang med en praktisk uddannelse hos en registreret revisor, men som i 2014 endnu ikke har opnået de 3 års praktiske erfaring, der kræves for at kunne indstille sig til kvalifikationseksamen, og personer, der på grund af graviditet eller sygdom, har været forhindret i at indstille sig til eksamen på et tidligere tidspunkt. Sådanne personer bør efter en konkret vurdering have mulighed for at kunne indstille sig til kvalifikationseksamen for første gang også efter 2014. En person, der med rimelighed kunne have dispo-

neret på en måde, hvorved personen kunne have indstillet sig til kvalifikationseksamen i et tidligere år, bør dog ikke have adgang til at indstille sig for første gang i et senere år. Dette gælder særligt ved vurderingen af om en person skal kunne indstille sig for første gang i 2016 eller 2017. Bemyndigelsen påtænkes bl.a. udnyttet ved at give Revisorkommissionen mulighed for at give tilladelse til, at en person indstiller sig for første gang til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen i 2015, 2016 eller 2017. Erhvervsstyrelsen forudsættes endvidere at fastsætte nærmere regler, der skal gøre det *muligt* for personer, der har indstillet sig til men ikke bestået den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen senest i 2014, at gøre brug af eventuelle resterende forsøg til at bestå prøven også efter 2014. Disse regler skal dog samtidig tilskynde revisorkandidaterne til at bruge deres resterende forsøg hurtigst muligt i løbet af overgangsperioden, således at den skriftlige prøve ikke nødvendigvis behøver at blive afholdt helt frem til 2017, som foreslås at være det absolut sidste år, hvor den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen kan afholdes. Forslaget om at den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019 medfører, at alle, der når at bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, har mulighed for op til 3 forsøg til også at bestå den mundtlige prøve, inden overgangsordningen stopper. Når en kandidat ikke at bruge alle 3 forsøg til den mundtlige prøve senest i 2019, hvad enten det er fordi vedkommende frivilligt afstår eller modvilligt bliver forhindret, er det kandidatens eget ansvar. Disse kandidater må derfor erhverve de teoretiske kvalifikationer, der kræves for at indstille sig til den nye revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

Forslagets *stk. 4* svarer indholdsmæssigt til den gældende lovs § 33, stk. 3, 4 og 6. Der er således ikke ændret i, at det fortsat er Revisorkommissionen, der afholder kvalifikationseksamen og nedsætter en eksamenskommission, så længe kvalifikationseksamen fortsat afholdes.

Efter det foreslåede *stk. 5* videreføres bemyndigelsen i den gældende lovs § 33, stk. 7, for Erhvervsstyrelsen til at fastsætte de nærmere bestemmelser om eksamen for registrerede revisorer, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen. Bemyndigelsen er tiltænkt udnyttet således, at de eksisterende regler fastsat af Erhvervsstyrelsen videreføres i videst mulige omfang, så længe kvalifikationseksamen fortsat afholdes. Enkelte af de påtænkte ændringer i de af Erhvervsstyrelsen fastsatte regler for eksamen for statsautoriserede revisorer påtænkes dog udvidet til også at gælde for kvalifikationseksamen for at sikre reglernes fortsatte lighed på de punkter, hvor reglerne ikke er tiltænkt at være forskellige, f.eks. vedrørende antallet af censorer. Endvidere påtænkes der indført særligt tidlige frister for indstilling til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen i overgangsperioden 2015-2017. Dette vil gøre det muligt at aflyse afholdelsen af den skriftlige prøve hvert af disse år, inden udarbejdelsen af eksamensopgaverne påbegyndes, såfremt der ikke er nogen kandidater, der indstiller sig det pågældende år. Sandsynligheden for at der ikke er nogen kandidater, der indstiller sig til den skriftlige prøve, må forventes at være forøget i overgangsperioden og stigende fra 2015 til 2017.

I § 3, *stk. 6*, foreslås, at revisorlovens § 3 med de fornødne tilpasninger finder tilsvarende anvendelse på registrerede revisorer, der er godkendt inden lovens ikrafttræden, eller som godkendes efter lovens ikrafttræden. Forslaget giver hjemmel til, at det også efter ændringslovens ikrafttræden bliver muligt at godkende registrerede revisorer. Dette er en konsekvens af forslaget i § 3, stk. 3, hvor det bliver muligt i en overgangsperiode frem til senest 2019 fortsat at tage eksamen til registreret revisor. Forslaget medfører endvidere, at alle henvisninger i loven til revisorer, der er godkendt efter § 3, finder tilsvarende anvendelse på godkendte registrerede revisorer, uanset om den registrerede revisor er godkendt før eller efter ændringslovens ikrafttræden. Så længe der fortsat findes godkendte registrerede revisorer, er der således ikke tilsigtet nogen ændring i anvendelsesområdet for

§§ 4, 5, stk. 3, og 49, stk. 1, nr. 1 og 2, hvor der er henvisninger til revisorer, der er godkendt efter § 3. Anvendelsen af udtrykket ”med de fornødne tilpasninger” skyldes alene, at revisorlovens § 3, stk. 1, nr. 4, fremover kun vil henvise til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

I *stk. 7.* foreslås det, at en person, der ikke har haft mulighed for tre forsøg til at bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen efter stk. 3, har ret til at overføre sine resterende forsøg til den skriftlige prøve ved revisoreksamen efter nærmere bestemmelser, der fastsættes af Erhvervsstyrelsen.

Som konsekvens af de regler, som forudsættes fastsat af Erhvervsstyrelsen i medfør af stk. 3, vil der kunne være personer, der efter en konkret vurdering fra Revisorkommissionen får tilladelse til at indstille sig til kvalifikationseksamen for første gang på et tidspunkt, hvor de ikke vil kunne nå at få 3 forsøg til at bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, inden den skriftlige prøve er oplyst med at blive afholdt. Dette er således tilfældet for de personer, der måtte få tilladelse til at indstille sig til prøven første gang i 2016 eller 2017, og som ikke består prøven senest i 2017.

Det foreslås derfor, at Erhvervsstyrelsen får bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler, der giver mulighed for, at en person, der efter 2017 fortsat har resterende forsøg tilbage på den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, kan overføre disse forsøg til den skriftlige prøve ved revisoreksamen som led i en særlig overgangsordning. Dette betyder, at de pågældende som led i den særlige overgangsordning kan indstille sig til revisoreksamen, selvom de ikke nødvendigvis har opfyldt de almindelige krav til teoretisk uddannelse i henhold til revisorloven. For at undgå risikoen for spekulation i denne ordning forudsættes det at indgå som et kriterium, at personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang. Det betyder, at den særlige overgangsordning kun bliver mulig for personer, der har fået tilladelse af Revisorkommissionen til at gå til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017. Hvis vedkommende har været indstillet i 2016 skal vedkommende også indstille sig til kvalifikationseksamen i 2017 uden at bestå. Det forventes således ikke at blive mere end nogle ganske få personer, som ordningen kan blive relevant for. Via ordningen sikres disse få personer muligheden for 3 forsøg til at bestå en revisoreksamen ligesom alle andre revisorkandidater uden at skulle tilbage og ændre deres valg under den teoretiske uddannelse. En person, der f.eks. først opnår den praktiske uddannelse i 2016 og som får dispensation af Revisorkommissionen til at gå til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen samme år, vil have to forsøg til den skriftlige kvalifikationseksamen, og ét forsøg på hvert af de tre skriftlige moduler til revisoreksamen som led i den særlige overgangsordning. Det er ikke tiltænkt, at den særlige overgangsordning skal påvirke en persons mulighed for at indstille sig til revisoreksamen ved opfyldelse af de normale betingelser for indstilling til revisoreksamen. Ved indstilling til revisoreksamen efter de normale betingelser tæller således hverken forsøg eller beståede moduler, som er foretaget under den særlige overgangsordning.

Til § 4

Bestemmelsen vedrører lovforslagets territoriale afgrænsning. Det foreslås i *stk. 1*, at loven som udgangspunkt ikke gælder for Færøerne og Grønland.

Det foreslås i *stk. 2*, at lovforslaget ved kongelig anordning kan sættes i kraft for Grønland med de afgivelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

2.1. Forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer

I medfør af § 33, stk. 7, i revisorloven, jf. lovbekendtgørelse nr. [xx] af [dato], samt § 3, stk. 2, 3, 5 og 7 i lov nr. [xx] af [dato] om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, fastsættes:

Kapitel 1

Revisoreksamen

§ 1. Eksamen for statsautoriserede revisorer (revisoreksamen) aflægges for en eksamenskommission, der nedsættes af Revisorkommissionen. Revisoreksamen består af en skriftlig og en mundtlig prøve. Den skriftlige prøve omfatter tre separate eksaminationer, benævnt modul A, B og C.

Stk. 2. Revisorkommissionen fastsætter de nærmere regler for fremgangsmåden ved den skriftlige og den mundtlige prøve.

§ 2. For at kunne indstille sig til den skriftlige prøve til revisoreksamen kræves:

1) en af følgende:

- a) at revisorkandidateksamen (cand. merc. aud.) er bestået, eller
- b) at en anden candidateksamen er bestået, og kravene i stk. 2 og 3 er opfyldt, og

2) deltagelse i mindst 3 år efter det fyldte 18. år i udførelse af opgaver, der navnlig vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer under tilsyn af en godkendt revisor, og således at mindst 1 år er foregået efter, at kandidatuddannelsen, jf. nr. 1, er bestået, og mindst to år har ligget inden for de seneste tre år forud for indstilling til revisoreksamen.

Stk. 2. Den anden candidateksamen, jf. stk. 1, nr. 1, litra b, skal sammen med supplerende beståede danske eller udenlandske uddannelseselementer, som minimum:

- 1) opfylde adgangskravene til revisorkandidatstudiet (cand.merc.aud), og
- 2) indeholde fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret, der ækvivalerer fagene på revisorkandidatstudiet (cand.merc.aud), og har et omfang på mindst 60 ECTS-point.

Stk. 3. En kandidat, der indstiller sig på baggrund af stk. 1, nr. 1, litra b, skal sammen med indstillingen til den skriftlige prøve vedlægge en udtalelse fra en uddannelsesinstitution, der udbyder revisorkandidatuddannelsen (cand.merc.aud), hvoraf det fremgår, at

- 1) kandidaten opfylder adgangskravene til revisorkandidatstudiet (cand.merc.aud), og
- 2) kandidatens fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret ækvivalerer de konstituerende fag på revisorkandidatstudiet (cand.merc.aud).

Stk. 4. En person, der 3 gange har påbegyndt et modul omfattet af den skriftlige prøve, kan ikke indstille sig til det pågældende modul igen, jf. dog stk. 5, 3. pkt.

Stk. 5. For at bestå den skriftlige prøve skal alle tre skriftlige moduler være bestået inden for en periode på fire år. Hvis et bestået skriftligt modul falder for fristen i 1. pkt., skal modulet bestås på ny, medmindre der gives dispensation efter stk. 6. En kandidat, der skal bestå et modul på ny, får 3 nye forsøg til at bestå det pågældende modul.

Stk. 6. Erhvervsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen i stk. 1, nr. 2. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelsen i stk. 4 og stk. 5, 1. pkt.

§ 3. For at kunne deltage i den mundtlige prøve ved revisoreksamen kræves, at den skriftlige prøve er bestået. Indstilling til den mundtlige prøve skal ske senest 3 år efter, at den skriftlige prøve er bestået.

Stk. 2. En person, der 3 gange har påbegyndt den mundtlige prøve, kan ikke indstille sig til denne prøve igen. Den mundtlige prøve skal være bestået senest 4 år efter, at kandidaten har indstillet sig til den mundtlige prøve første gang.

Stk. 3. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelserne i stk. 1, 2. pkt., og stk. 2.

§ 4. Den skriftlige og mundtlige prøve skal godtgøre kandidaternes praktiske duelighed inden for de områder, som hører under statsautoriserede revisorers virkefelt, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3.

Stk. 2. Den skriftlige eksamination i modul A skal dække områderne etik og uafhængighed og skal koncentrere sig om følgende faglige indhold: Revisors tiltræden og fratræden, opgaveaccept, rapportering om økonomiske forbrydelser, etik, tavshedspligt, uafhængighed samt kvalitetsstyring.

Stk. 3. Den skriftlige eksamination i modul B skal dække områderne revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber og skal koncentrere sig om følgende faglige indhold: Opgavens planlægning og udførelse, afgivelse af erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabssystemer og interne kontroller, risikostyring, regnskabsanalyse, rentabilitetsanalyser samt rådgivning og assistance i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber.

Stk. 4. Den skriftlige eksamination i modul C skal dække områderne andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret og skal koncentrere sig om følgende faglige indhold: Kriseramte virksomheder, generationsskifte, rådgivning og assistance inden for skattespørgsmål, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

§ 5. Der gives særskilt bedømmelse af hver af de tre eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, og af den mundtlige prøve. Ved bedømmelsen anvendes karaktererne "bestået" og "ikke bestået".

Stk. 2. For at bestå eksamen kræves, at der er opnået karakteren "bestået" ved alle tre eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, og ved den mundtlige prøve.

§ 6. De tre skriftlige eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, afholdes hver én gang om året med mindst 14 dages mellemrum i andet halvår. Mundtlig eksamen afholdes to gange om året, én gang i første halvår og én gang i andet halvår.

Stk. 2. Ansøgning om at indstille sig til eksamen indgives til Revisorkommissionen i en form, der er fastsat af Erhvervsstyrelsen. Med mindre andet bestemmes af Erhvervsstyrelsen, skal ansøgning om at indstille sig til en eller flere af de skriftlige eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. juni det pågældende år. Ansøgningen skal indeholde oplysning om, hvilke eksaminationer kandidaten tilmelder sig, samt om kandidaten ønsker at tilmelde sig den mundtlige prøve i 2. halvår, forudsat at alle de skriftlige moduler er bestået. Ansøgning om alene at indstille sig til den mundtlige prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. april for prøven i første halvår og senest den 1. oktober for prøven i andet halvår det pågældende år.

Stk. 3. Framelding fra en skriftlig eksamination skal være modtaget i Revisorkommissionen senest 7 kalenderdage før eksaminationens afholdelse, jf. stk. 4. Senere framelding, der ikke skyldes dokumenterede særlige forhold, f.eks. egen sygdom eller dødsfald i nærmeste familie, vil blive regnet som et forsøg ved den pågældende eksamination.

Stk. 4. Datoerne for afholdelse af de tre eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, offentliggøres senest den 31. marts det pågældende år på Erhvervsstyrelsens hjemmeside.

Stk. 5. Framelding fra den mundtlige prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 15. april for prøven i første halvår og senest den 15. oktober for prøven i andet halvår det pågældende år. Senere framelding, der ikke skyldes dokumenterede særlige forhold, f.eks. egen sygdom eller dødsfald i nærmeste familie, vil blive regnet som et forsøg ved den mundtlige prøve.

Stk. 6. Anmodning om dispensation fra § 2, stk. 1, nr. 2, skal være modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 1. juni det pågældende år. Anmodning om dispensation fra § 2, stk. 4, skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. maj det pågældende år. Anmodning om dispensation fra § 3, stk. 1, 2. pkt., og § 3, stk. 2, skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. marts for prøven i første halvår og senest 1. september for prøven i andet halvår det pågældende år.

§ 7. Erhvervsstyrelsen udnævner efter indstilling fra Revisorkommissionen eksaminatorer til de skriftlige og mundtlige prøver. Eksaminatorerne skal være statsautoriserede revisorer.

Stk. 2. Skriftlige og mundtlige prøver bedømmes af en eksaminator samt mindst 2 censorer. Ved skriftlige og mundtlige prøver skal mindst en censor være statsautoriseret revisor og mindst en censor være en person, der ikke er revisor.

Stk. 3. Revisorkommissionens medlemmer deltager blandt censorerne ved bedømmelsen af de skriftlige og mundtlige prøver. De medlemmer af Revisorkommissionen, der er registrerede revisorer, kan dog ikke deltage ved bedømmelsen. Erhvervsstyrelsen kan efter indstilling fra Revisorkommissionen udnævne yderligere censorer til bedømmelsen af de skriftlige og mundtlige prøver.

Stk. 4. Erhvervsstyrelsen kan undtage fra kravene i stk. 2, 1. pkt., ved den skriftlige eksamination i modul A, hvis denne eksamination afholdes som en multiple choice opgave. Udnyttes muligheden efter 1. pkt. skal eksaminationen bedømmes af en eksaminator og en censor.

§ 8. For bestået eksamen udfærdiges eksamensbevis.

Kapitel 2

Klageadgang

§ 9. Klage over en eksamination, herunder en eksamensbedømmelse, kan af eksaminanden indgives til formanden for Revisorkommissionen. Klagen, der skal være skriftlig og begrundet, skal være modtaget senest 2 uger efter, at resultatet af en eksamination er blevet bekendtgjort.

Stk. 2. Eksaminator og censorer (bedømmelsesudvalget) kan efter en fornyet gennemgang fastholde eller ændre bedømmelsen, jf. dog stk. 3 og 4.

Stk. 3. Er der ved en fornyet gennemgang af en skriftlig opgave dissens blandt eksaminator og censorer, kan enhver af dem kræve, at et nyt bedømmelsesudvalg skal foretage den endelige bedømmelse. Det nye bedømmelsesudvalg skal bestå af det samme antal eksaminatorer og censorer som det oprindelige bedømmelsesudvalg. Der må ikke være gengangere i det nye bedømmelsesudvalg i forhold til det oprindelige bedømmelsesudvalg.

Stk. 4. Er der ved en fornyet gennemgang af bedømmelsen af en mundtlig prøve dissens blandt eksaminator og censorer, kan enhver af dem kræve, at kandidaten skal have mulighed for at tage prøven igen, uden at dette skal tælle som et ekstra forsøg.

Stk. 5. En kandidat har ikke krav på oplysning om, hvorvidt der har været dissens ved den oprindelige bedømmelse.

Stk. 6. Behandlingen af klagen skal være afsluttet og resultatet meddelt klageren gennem Revisorkommissionens formand senest 1 måned efter, at kommissionen har modtaget klagen.

Kapitel 3

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

§ 10. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 2014. Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 1029 om revisoreksamen og kvalifikationseksamen for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.

Stk. 2. Hver tidligere indstilling til den skriftlige prøve for statsautoriserede revisorer tæller som et forsøg ved hvert af de tre moduler, der indgår i den skriftlige prøve ved revisoreksamen, jf. § 2, stk. 4.

§ 11. Registrerede revisorer, der er optaget i Erhvervsstyrelsens register over offentligt godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2, kan blive godkendt som statsautoriseret revisor, hvis de består en eksamen bestående af eksaminationerne i modul B og C, jf. § 4, stk. 3 og 4, og den mundtlige prøve, jf. § 3.

Stk. 2. Bekendtgørelsens § 1 og §§ 3-9 finder med de fornødne tilpasninger tilsvarende anvendelse på den i stk. 1 omtalte eksamen.

§ 12. Indstilling til den skriftlige prøve ved eksamen for registrerede revisorer (kvalifikationseksamen) kan ske sidste gang på ordinær vis i forbindelse med eksamen i 2014. En person, der har indstillet sig til men ikke bestået den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen senest i 2014, og som har resterende forsøg tilbage, jf. § 16, stk. 2, mister sin ret til at anvende sine resterende forsøg, hvis vedkommende ikke indstiller sig til den skriftlige prøve hvert år efter 2014, så længe personen har forsøg tilbage. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelsen i 2. pkt., jf. dog stk. 3.

Stk. 2. Revisorkommissionen kan under særlige omstændigheder tillade, at en person indstiller sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, 2016 eller 2017. En person, der er blevet indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, men som ikke består prøven dette år, kan ikke indstille sig til prøven igen i 2017, medmindre personen har været indstillet til prøven i 2016. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelsen i 2. pkt.

Stk. 3. Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen afholdes ikke efter 2017.

Stk. 4. Bestås den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen har kandidaten ret til at indstille sig 3 gange til den mundtlige prøve ved kvalifikationseksamen. Den mundtlige prøve skal dog være bestået senest i 2019.

Stk. 5. En person, der opfylder følgende betingelser, kan indstille sig til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer, jf. § 6, stk. 2, uden at betingelserne i § 2, stk. 1-3, er opfyldt:

- Personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen i et eller flere år uden at bestå,
- Personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang,
- Personen har ikke indstillet sig 3 gange til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, og
- Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen er ophørt med at blive afholdt, jf. § 12, stk. 3.

Hver tidligere indstilling til den skriftlige del af kvalifikationseksamen tæller som et forsøg ved hvert af de tre moduler, der indgår i den skriftlige prøve ved revisoreksamen, jf. § 2, stk. 4.

Stk. 6. Overgangsbestemmelsen i stk. 5 påvirker ikke en persons mulighed for senere at indstille sig til revisoreksamen ved opfyldelse af betingelserne i § 2. Ved indstilling til revisoreksamen efter § 2 medregnes skriftlige moduler, der er bestået efter stk. 5, ikke ved bedømmelsen af, om den skriftlige prøve er bestået, jf. § 3, stk. 1, 1. pkt. Forsøg ved et skriftligt modul eller den mundtlige prøve ved revisoreksamen, som er foretaget efter stk. 5, medregnes ligeledes ikke som forsøg i henhold til § 2, stk. 4, og § 3, stk. 2, 1. pkt.

§ 13. Kvalifikationseksamen aflægges for en eksamenskommission, der nedsættes af Revisorkommissionen. Kvalifikationseksamen består af en skriftlig og en mundtlig prøve.

Stk. 2. Revisorkommissionen fastsætter de nærmere regler for fremgangsmåden ved den skriftlige og den mundtlige prøve.

§ 14. For at kunne indstille sig til den skriftlige del af kvalifikationseksamen for registrerede revisorer kræves:

- 1) en af følgende:

- a) at uddannelsen til registreret revisor fra handelshøjskole/universitet er bestået, eller
 - b) at revisorkandidateksamen (cand. merc. aud.) er bestået, eller
 - c) at revisoruddannelsen på handelsskolerne er gennemført, jf. bestemmelserne i Undervisningsministeriets bekendtgørelse om revisoruddannelsen,
- 2) at der højst er forløbet 8 år efter udløbet af det kalenderår, hvori revisorkandidateksamen er bestået, og
 - 3) deltagelse i mindst 3 år efter det fyldte 18. år i udførelse af opgaver, der navnlig vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, under tilsyn af en godkendt revisor, og således at mindst 1 år er foregået efter, at uddannelsen, jf. nr. 1, er bestået.

§ 15. Erhvervsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen i § 14, nr. 2.

§ 16. For at kunne deltage i den mundtlige prøve ved kvalifikationseksamen kræves, at enten den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen eller revisoreksamen er bestået. Indstilling til den mundtlige prøve skal ske senest 3 år efter, at den skriftlige prøve er bestået. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelsen i 2. pkt.

Stk. 2. En person, der 3 gange har påbegyndt den skriftlige eller den mundtlige prøve til kvalifikationseksamen, kan ikke indstille sig til denne prøve igen. Revisorkommissionen kan undtage fra bestemmelserne i 1. pkt.

§ 17. Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen består af en eller flere skriftlige opgaver efter Revisorkommissionens bestemmelse. Den skriftlige og mundtlige prøve skal godtgøre kandidaternes praktiske duelighed inden for de områder, som henhører under statsautoriserede revisorers henholdsvis registrerede revisorers virkefelt, herunder opgaveaccept, opgavens planlægning og udførelse, erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabssystemer og risikostyring, koncernregnskaber, regnskabsanalyse, kriseramte virksomheder, generationsskifte, rådgivning og assistance inden for regnskabs- og skattespørgsmål, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder, rentabilitetsanalyser samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

§ 18. Der gives særskilt bedømmelse af den skriftlige og af den mundtlige prøve ved kvalifikationseksamen. Ved bedømmelsen anvendes karaktererne "bestået" og "ikke bestået".

Stk. 2. For at bestå eksamen kræves, at der ved både den skriftlige og den mundtlige prøve er opnået karakteren "bestået".

§ 19. Kvalifikationseksamen afholdes én gang om året.

Stk. 2. Ansøgning om at indstille sig til kvalifikationseksamen indgives til Revisorkommissionen i en form, der er fastsat af Erhvervsstyrelsen. Ansøgning om at indstille sig til den skriftlige og mundtlige prøve skal i 2013 og 2014 være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. juni, og senest den 1. marts i 2015-2017. Ansøgning om alene at indstille sig til den mundtlige prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. oktober det pågældende år.

Stk. 3. Framelding fra skriftlig prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. august det pågældende år. Senere framelding, der ikke skyldes dokumenterede særlige forhold, f.eks. egen sygdom eller dødsfald i nærmeste familie, vil blive regnet som et forsøg ved den skriftlige prøve.

Stk. 4. Anmodning om dispensation fra § 16, stk. 2, skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. maj det pågældende år.

§ 20. Erhvervsstyrelsen udnævner efter indstilling fra Revisorkommissionen eksaminatorer til de skriftlige og mundtlige prøver ved kvalifikationseksamen. Eksaminatorerne skal være registrerede revisorer.

Stk. 2. Skriftlige prøver til kvalifikationseksamen bedømmes af en eksaminator samt mindst 2 censorer. Mundtlige prøver bedømmes af en eksaminator samt mindst 2 censorer. Mindst en censor skal være registreret revisor og mindst en censor være en person, der ikke er revisor.

Stk. 3. Revisorkommissionens medlemmer deltager som censorer ved bedømmelsen af de skriftlige og mundtlige prøver ved kvalifikationseksamen. Erhvervsstyrelsen kan efter indstilling fra Revisorkommissionen udnævne yderligere censorer til bedømmelsen af de skriftlige og mundtlige prøver.

§ 21. Ved klager over en eksamination til kvalifikationseksamen finder § 9 tilsvarende anvendelse.

§ 22. For bestået kvalifikationseksamen udfærdiges eksamensbevis.

Erhvervsstyrelsen, den [dato]

/

2.2. Kommentarer til udvalgte bestemmelser i forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer

2.2.1. Generelle kommentarer

Forslaget til ny bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer vil udnytte hjemlerne i forslaget til lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), der giver Erhvervsstyrelsen mulighed for at fastsætte nærmere regler for afholdelsen af revisoreksamen samt for afviklingen af kvalifikationseksamen, jf. lovforslagets § 1, nr. 6, og § 3, stk. 2, 3, 5 og 7. Forslaget vil ophæve den gældende bekendtgørelse 1029 af 22/10 2008 om revisoreksamen og kvalifikationseksamen for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.

Forslaget til ny bekendtgørelse indeholder i kapitel 1 og 2 forslag til nye regler for revisoreksamen. Der er navnlig foreslået ændringer for så vidt angår reglerne om indstilling til revisoreksamen; forløbet af den skriftlige prøve til revisoreksamen; kravene til revisoreksamens beståelse; antallet af gange den mundtlige prøve afholdes per år; fristerne for til- og framelding; antallet af censorer samt klageadgang.

Forslagets kapitel 3 indeholder alle overgangsbestemmelserne. Blandt andet er alle regler om kvalifikationseksamens afvikling, herunder om dens fortsatte afholdelse i en overgangsperiode, samlet i dette kapitel. Herved holdes de midlertidige regler for kvalifikationseksamen adskilt fra de fremadrettede regler for revisoreksamen i kapitel 1 og 2. De gældende generelle regler om indstilling, afholdelse, bedømmelse m.v. foreslås som udgangspunkt opretholdt for kvalifikationseksamen, så længe kvalifikationseksamen fortsætter med at blive afholdt. Dog er der foreslået enkelte ændringer i reglerne for kvalifikationseksamen, der vil ligestille reglerne med de nye regler for revisoreksamen på de punkter, hvor der ikke er tiltænkt at skulle være forskel på reglerne, f.eks. vedrørende antallet af censorer og klageadgang.

Kapitel 3 indeholder endvidere regler om den særlige eksamen, som registrerede revisorer kan tage for at kunne blive godkendt som statsautoriserede revisorer.

Endeligt indeholder kapitel 3 regler om den særlige overgangsordning fra kvalifikations- til revisoreksamen, der gør det muligt for det fåtal af revisorkandidater, der ikke måtte have haft mulighed for at få tre forsøg til at bestå kvalifikationseksamen inden denne ophører med at blive afholdt, at bruge de resterende forsøg på revisoreksamen.

2.2.2. Kommentarer til de enkelte dele af bekendtgørelsen

Indstilling til revisoreksamen (forslagets §§ 2-3)

Forslagets §§ 2 og 3 indeholder reglerne for indstilling til henholdsvis den skriftlige og den mundtlige prøve til revisoreksamen.

Forslagets § 2 indeholder fire væsentlige ændringer i betingelserne for indstilling til den skriftlige prøve til revisoreksamen:

1. Den teoretiske kandidatuddannelse skal ikke længere nødvendigvis være cand.merc.aud (CMA), men kan også være en anden kandidat uddannelse, der sammen med supplerende beståede danske eller udenlandske uddannelseselementer som minimum opfylder adgangskravene til CMA og indeholder fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret, der ækvivalerer fagene på CMA og har et omfang på mindst 60 ECTS-point.

Forslaget har til hensigt at sikre et bredere rekrutteringsgrundlag til revisoruddannelsen uden at gå på kompromis med kravene til kandidaternes teoretiske baggrund. Adgangen for andre kandidatuddannelser stiller derfor samme høje krav til den teoretiske uddannelse som stilles til CMA-uddannelsen.

2. Det gældende krav om at indstilling til revisoreksamen skal ske senest 8 år efter, at den adgangsgivende uddannelse er bestået, er udgået og erstattet af et krav om, at mindst to af de tre års praktiske erfaring skal have ligget inden for de seneste tre år forud for indstilling til revisoreksamen.

Forslaget har til hensigt at gøre revisoreksamen mere rettet mod personer, der er praktiserende i en revisionsvirksomhed frem for, hvornår den teoretiske uddannelse er færdiggjort. Samtidig fastholdes en tidsmæssig sammenhæng mellem den praktiske uddannelse og revisoreksamen, hvor den praktiske duellighed afprøves.

3. Det gældende krav om at mindst 2 år af den praktiske uddannelse skal være foregået efter, at den adgangsgivende uddannelse er bestået, foreslås reduceret til mindst 1 år.

Forslaget er begrundet i ønsket om et kortere samlet uddannelsesforløb og en sænkning af alderen på nyuddannede revisorer.

4. Den praktiske uddannelse kan nu ske under tilsyn af en godkendt revisor, dvs. også en registreret revisor.

Formålet med forslaget er at opretholde registrerede revisionsvirksomheders muligheder for også fremover at kunne tiltrække nye revisorer. Forslaget er en følge af forslaget til ændring af revisorlovens § 3, stk. 2, 2. pkt. Der henvises til kommentarerne hertil.

Forslagets § 3 indeholder ingen ændringer i betingelserne for indstilling til den mundtlige prøve.

Forløbet af den skriftlige prøve til revisoreksamen (§ 1, stk. 1, 3. pkt., og § 4)

Efter de gældende regler består den skriftlige prøve til revisoreksamen af én eksamination på 2 gange 8 timer, der strækker sig over 2 fortløbende dage. Det foreslås, at den skriftlige prøve til revisoreksamen fremover skal bestå af 3 separate eksaminationer, benævnt modul A, B og C, der skal bestås enkeltvis og kan tages i vilkårlig rækkefølge.

8. direktiv om lovpligtig revision fastsætter kravene til de fag, der skal indgå i eksamen. Fagene, der indgår i revisoreksamen, foreslås således ikke ændret, men fagene vil blive fordelt på de 3 separate eksaminationer. Modul A foreslås at være en eksamination i Etik og uafhængighed med en varighed på 2 timer. Modul B foreslås at være en eksamination i Revisionspåtegninger og andre erklæringer

på regnskaber med en varighed på 6 timer. Modul C foreslås at være en eksamination i Andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret med en varighed på 4 timer.

Modulerne kan tages i vilkårlig rækkefølge. En kandidat kan således 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. Det bør generelt 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.

Kravene til revisoreksamens beståelse (§ 2, stk. 5, og § 3, stk. 2, 2. pkt.)

Det er i § 2, stk. 5, foreslået, at for at bestå den skriftlige prøve skal alle tre skriftlige moduler være bestået inden for en periode på fire år. Hvis et bestået skriftligt modul falder for fristen, skal modulet bestås på ny, medmindre der gives dispensation af Revisorkommissionen. En kandidat, der skal bestå et modul på ny, får tre nye forsøg til at bestå det pågældende modul. Revisorkommissionens dispensationer vil tage udgangspunkt i kommissionens hidtidige praksis for dispensationer for tidsfristerne efter den gældende eksamensbekendtgørelse (8 års frist for indstilling til skriftlig eksamen og 3 års frist for indstilling til mundtlig eksamen), f.eks. ved graviditet eller sygdom mv.

Forslagets § 3, stk. 2, 2. pkt., indfører en tilsvarende 4-års frist ved at bestemme, at den mundtlige prøve skal være bestået senest fire år efter, at kandidaten har indstillet sig til den mundtlige prøve første gang. Revisorkommissionen kan ligeledes dispensere fra denne frist.

Forslagene har til hensigt at tilskynde kandidaterne til at færdiggøre revisoreksamen inden den teoretiske viden forældes.

Antallet af gange den skriftlige og mundtlige prøve afholdes per år (§ 6, stk. 1)

Det foreslås, at hver af de tre skriftlige eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, afholdes hver én gang om året med mindst 14 dages mellemrum i andet halvår, og at mundtlig eksamen afholdes to gange om året, én gang i første halvår og én gang i andet halvår.

Fastsættelsen af et passende tidsinterval mellem afholdelsen af de 3 separate skriftlige moduler er nødvendigt for at sikre, at de kandidater, som ønsker at tage alle 3 moduler samme år, får mulighed for en målrettet forberedelse til hvert enkelt modul. Dette vil understøtte et kortere uddannelsesforløb og dermed en nedbringelse af gennemsnitsalderen på nyuddannede revisorer.

Hensynet til revisionsvirksomhederne taler derimod for, at tidsintervallet ikke bør være for langt. Det er således sædvanligt i mange revisionsvirksomheder at give kandidaterne fri fra arbejde, når de læser til revisoreksamen. Samtidig taler praktiske hensyn for at intervallet ikke bliver for langt.

Forslaget på mindst 14 vurderes at balancere de involverede interesser på en rimelig måde, idet der dog særligt er lagt vægt på kandidaternes interesse.

Afholdelsen af den mundtlige prøve to gange om året, i stedet for den nuværende ene gang om året, har til hensigt at medvirke til større fleksibilitet og en hurtigere afslutning af revisoreksamen.

Fristerne for til- og framelding (§ 6, stk. 2-5)

Som følge af den foreslåede ændring af den skriftlige prøve fra én til tre separate eksaminationer vil der skulle laves ændringer i fristerne for til- og framelding til den skriftlige prøve.

Fristen for tilmelding til de skriftlige eksaminationer foreslås bibeholdt som senest den 1. juni det pågældende år. Det foreslås dog, at ansøgningen skal indeholde oplysning om, hvilke af de tre eksaminationer kandidaten tilmelder sig, samt om kandidaten samtidig ønsker at tilmelde sig den mundtlige prøve i 2. halvår, forudsat at alle de skriftlige moduler er bestået inden afholdelsen af den mundtlige prøve. Det betyder, at kandidaten ikke skal framelde sig den mundtlige prøve, hvis vedkommende ikke består et skriftligt modul, ligesom det ikke tæller som et forsøg ved den mundtlige prøve.

Framelding til den skriftlige prøve foreslås ændret fra senest den 1. august til senest 7 dage før eksaminationens afholdelse. Endvidere foreslås det, at datoerne for afholdelse af de tre eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, skal offentliggøres senest den 31. marts det pågældende år på Erhvervsstyrelsens hjemmeside.

En bevarelse af absolutte frameldingsdatoer til den skriftlige prøve ville indskrænke muligheden for fleksibilitet omkring eksaminationernes tidsmæssige placering fra år til år samt deres indbyrdes rækkefølge. En relativ frameldingsfrist indebærer ikke en tilsvarende begrænsning. Da det samtidig klart vil fremgå af bekendtgørelsen, hvor og hvornår eksamensdatoerne offentliggøres fra år til år, ses der ikke at være hensyn, der taler imod en relativ frist. 7 dage vurderes at sikre et passende hensyn til den praktiske afvikling af eksaminationen, samtidig med at kandidaten får mulighed for at have nogle dage til at evaluere, hvordan den umiddelbart foregående eksamination er forløbet, inden kandidaten skal beslutte, om vedkommende vil framelde sig den næste eksamination.

Forslaget om, at den mundtlige prøve fremover afholdes to gange om året i stedet for én, medfører ligeledes et behov for ændringer i til- og frameldingsfristerne. Det foreslås, at ansøgning om alene at indstille sig til den mundtlige prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. april for prøven i første halvår og senest den 1. oktober for prøven i andet halvår det pågældende år. Frameldingsfristen foreslås at være senest den 15. april for prøven i første halvår og senest den 15. oktober for prøven i andet halvår det pågældende år.

Antallet af censorer ved revisoreksamen (§ 7)

Det foreslås, at antallet af censorer til den mundtlige prøve reduceres fra mindst 3 til mindst 2. Det foreslås endvidere, at det bliver muligt for Erhvervsstyrelsen at reducere antallet af censorer ved den skriftlige eksamination i modul A fra mindst 2 til mindst 1, hvis denne eksamination afholdes som en multiple choice opgave.

Det vurderes at kunne forsvares at reducere antallet af censorer til mindst 2 ved den mundtlige prøve.

Det rejser dog den problemstilling, at det ved sygdom og evt. inhabilitet kan være vanskeligt at indkalde andre censorer med kort varsel. Henset til karakteren af den prøve, som kandidaterne skal aflægge, og som har krævet måneders forberedelse med store udgifter til følge, vil det være uacceptabelt at skulle aflyse en sådan prøve. Forslaget om at reducere mindsteantallet af censorer ved mundtlig eksamen forudsætter derfor, at der etableres en betryggende tilkaldeordning.

En reduktion i antallet af censorer ved modul A vurderes ligeledes at være forsvarligt, hvis eksaminationen i modul A afholdes som en multiple choice opgave. Der er således ikke samme grad af skøn ved bedømmelse af multiple choice opgaver, som der er ved bedømmelse af fritekststopgaver.

Klageadgang (§ 9)

Det foreslås, at der ved klager over en eksamensbedømmelse indføres mulighed for, at enhver af eksamensbedømmerne kan kræve nedsættelse af et nyt bedømmelsesudvalg til at foretage den endelige vurdering af besvarelsen (skriftlige eksaminationer) eller en ny eksamination (mundtlige eksaminationer).

Revisorkommissionen vurderer, at der i tilfælde af uenighed omkring bedømmelsen bør være bedre muligheder for, at kandidaten kan få foretaget en ny bedømmelse eller en ny eksamination. I dag er det i tilfælde af en klage de samme bedømmere, som foretog den oprindelige bedømmelse, der skal revurdere bedømmelsen. De kan kun fastholde eller ændre bedømmelsen samt i samråd med formanden for den pågældende eksamenskommission lade en ny eksamination afholde. Hvis en bedømmer, der var i mindretal ved den oprindelige bedømmelse, også er i mindretal ved den fornyede bedømmelse, vil den oprindelige bedømmelse typisk blive fastholdt.

Såfremt kandidaten klager over en bedømmelse, og der er dissens i bedømmelsesudvalget, bør det være muligt for mindretallet i bedømmelsesudvalget, hvis vedkommende finder det påtvivende, at kræve nedsættelse af et nyt bedømmelsesudvalg (ved skriftlige eksaminationer) eller give kandidaten mulighed for en ny eksamination (ved mundtlige prøver), uden at dette tæller som et ekstra forsøg. Det foreslås, at der ikke må være gengangere i det nye bedømmelsesudvalg i forhold til det oprindelige bedømmelsesudvalg. For at undgå en uhensigtsmæssig udnyttelse af klagesystemet foreslås det endvidere, at kandidater ikke har krav på oplysning om, hvorvidt der har været dissens ved den oprindelige bedømmelse.

Generel overgangsordning fra registreret revisor til statsautoriseret revisor (§ 11)

§ 3, stk. 2, i forslaget til lov om ændring af revisorloven fastslår, at registrerede revisorer, der er optaget i Erhvervsstyrelsens register over offentligt godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, jf. revisorlovens § 2, kan blive godkendt som statsautoriserede revisorer, hvis de består en særlig eksamen. Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den særlige eksamen, herunder om eksamens indhold, afholdelse og bedømmelse.

Bemyndigelsen foreslås udnyttet ved i bekendtgørelsens § 11 at bestemme, at den særlige eksamen skal bestå af eksaminationerne i modul B og C, jf. bekendtgørelsens § 4, stk. 3 og 4, og den mundtlige prøve, jf. bekendtgørelsens § 3. Samtidig foreslås det, at bekendtgørelsens § 1 og §§ 3-9 med de fornødne tilpasninger skal finde tilsvarende anvendelse på den særlige eksamen.

Baggrunden for forslaget er, at en registreret revisor, der består den fremtidige revisoreksamens skriftlige eksamination i henholdsvis revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber (modul B) og den skriftlige eksamination i andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret (modul C) samt den mundtlige prøve, vil have dokumenteret et fagligt niveau, der svarer til en statsautoriseret revisor. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der med denne model ikke vil være tale om en sænkning af det faglige niveau for statsautoriserede revisorer.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at der er skærpede regler om uafhængighed ved opgaver for virksomheder af offentlig interesse sammenholdt med andre virksomheder. Vurdering af uafhængighed er imidlertid så grundlæggende for enhver accept af en opgave, at det ikke er fundet nødvendigt at stille krav om den skriftlige eksamination i etik og uafhængighed. Etik og uafhængighed kan inddrages i forbindelse med den mundtlige prøve og bliver i praksis meget ofte et element i den mundtlige prøve.

Forslaget varetager ikke en bestemt gruppe af registrerede revisorerers interesser, da den gælder for alle registrerede revisorer. Forslaget er også praktisk gennemførligt og sikrer et fortsat højt fagligt niveau hos alle revisorer, der er godkendt som statsautoriserede revisorer. Det er endvidere en overgangsordning, der vurderes at være rimelig i forhold til allerede godkendte statsautoriserede revisorer samtidig med, at der er taget hensyn til registrerede revisorerers muligheder for at få den fremtidige titel som statsautoriseret revisor på vilkår, der tager hensyn til den allerede erhvervede titel.

Sammenholdt med de foreslåede normale regler for hvordan man bliver statsautoriseret revisor, indebærer forslaget, at en registreret revisor ikke nødvendigvis skal opfylde de teoretiske og praktiske uddannelseskrav, ligesom den registrerede revisor ikke skal bestå den fulde skriftlige eksamen. Forslaget tager derved højde for, at den registrerede revisor, der ikke har bestået en eksamen for at blive registreret revisor, til gengæld har erhvervet en meget lang praktisk erfaring og siden 2009 har skullet opfylde det lovpligtige krav til efteruddannelse, og at registrerede revisorer med kortere praktisk erfaring til gengæld har bestået en eksamen for at blive registreret revisor og ligeledes siden 2009 har skullet opfylde det lovpligtige krav til efteruddannelse.

Overgangsperiode for afholdelse af de sidste kvalifikationseksaminer (§ 12, stk. 1-4)

§ 3, stk. 3, i forslaget til lov om ændring af revisorloven fastlægger de overordnede rammer for afskaffelsen af kvalifikationseksamen. Lovforslaget bestemmer, at 2014 bliver det sidste år, hvor man kan indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen på ordinær vis. Endvidere er det bestemt, at den skriftlige prøve ikke afholdes efter 2017, og at den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019. De nærmere bestemmelser om indstilling til kvalifikationseksamen i overgangsperioden mellem 2014 og 2017/2019 er overladt til Erhvervsstyrelsen at fastsætte. Det er dog bestemt i lovforslaget, at de nærmere bestemmelser herom skal tage hensyn til personer, som på tidspunktet for lovens fremsættelse åbenlyst har disponeret efter at kunne blive registrerede revisorer.

Forslaget til ny eksamensbekendtgørelse indeholder i § 12, stk. 1 og 2, de nærmere bestemmelser om muligheden for at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen efter 2014.

I § 12, stk. 1, 2. pkt., er det foreslået, at en person, der har indstillet sig til men ikke bestået den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen senest i 2014, og som har resterende forsøg tilbage, jf.

forslagets § 16, stk. 2, mister sin ret til at anvende sine resterende forsøg, hvis vedkommende ikke indstiller sig til den skriftlige prøve hvert år efter 2014, så længe personen har forsøg tilbage. Henvisningen til forslaget § 16, stk. 2, betyder, at de pågældende kandidater som udgangspunkt fortsat vil have 3 forsøg i alt til den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen. Har en kandidat f.eks. anvendt ét forsøg senest i 2014 har vedkommende som udgangspunkt to forsøg tilbage ved starten af overgangsperioden. Dog fastslår sidste halvdel af forslaget § 12, stk. 1, 2. pkt., at det i overgangsperioden er et krav, at kandidaten indstiller sig til den skriftlige prøve *hvert* år efter 2014, så længe personen har forsøg tilbage. Herved bevares kandidatens mulighed for 3 forsøg, men der stilles krav til kandidaten for, at vedkommende kan gøre brug af dem. Tilskyndelsen til at gøre brug af forsøgene hurtigst muligt er motiveret i ønsket om eventuelt at kunne spare omkostningerne til afholdelsen af den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen i 2017 – og evt. i 2016 – hvis der ikke er nogen, der indstiller sig til prøven i disse år. Da det imidlertid kan ske, at en kandidat ikke har haft nogle rimelige muligheder for at indstille sig til prøven i det efterfølgende år, er det i § 12, stk. 1, 3. pkt., foreslået, at Revisorkommissionen skal kunne undtage fra bestemmelsen i 2. pkt. Balancen i forslaget bygger på bemærkningerne til lovforslagets § 3, stk. 3.

I § 12, stk. 2, 1. pkt., er det foreslået, at Revisorkommissionen under særlige omstændigheder kan tillade, at en person indstiller sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, 2016 eller 2017. Forslaget svarer til hvad der i bemærkningerne til lovforslagets § 3, stk. 3, er anført om, hvordan Erhvervsstyrelsen påtænker at anvende bemyndigelsen til at fastsætte bestemmelser om indstilling til kvalifikationseksamen i overgangsperioden. I overensstemmelse med lovforslagets § 3, stk. 3, 3. pkt., er det forudsat, at Revisorkommissionen ved vurderingen af, om der skal gives tilladelse, skal lægge vægt på om vedkommende på tidspunktet for lovens fremsættelse åbenlyst har disponeret efter at kunne blive registreret revisor. Herved er der især tænkt på personer, der er i gang med en praktisk uddannelse hos en registreret revisor, men som i 2014 endnu ikke har opnået de 3 års praktiske erfaring, der kræves for at kunne indstille sig til kvalifikationseksamen, eller som på grund af graviditet, sygdom eller lignende har været afskåret fra at tilmelde sig den skriftlige prøve på et tidligere tidspunkt. Sådanne personer bør efter en konkret vurdering have mulighed for at kunne indstille sig til kvalifikationseksamen for første gang også efter 2014. En person, der med rimelighed kunne have disponeret på en måde, hvorved personen kunne have indstillet sig til kvalifikationseksamen i et tidligere år, bør dog ikke have adgang til at indstille sig for første gang i et senere år. Dette gælder særligt ved vurderingen af om en person skal kunne indstille sig for første gang i 2016 eller 2017. Tilladelse til at indstille sig for første gang i 2017 bør kun gives under helt usædvanlige omstændigheder, og kun hvor en konkret rimelighedsvurdering til gunst for kandidaten overskygger enhver tvivl om spekulation i den særlige overgangsordning, der følger af forslaget § 12, stk. 5. Det foreslås i § 12, stk. 2, 2. pkt., at en person, der er blevet indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, men som ikke består prøven dette år, ikke kan indstille sig til prøven igen i 2017, medmindre personen har været indstillet til prøven i 2016. Det foreslås endvidere i § 12, stk. 2, 3. pkt., at Revisorkommissionen skal kunne undtage fra bestemmelsen. Der henvises til bemærkningerne til de lignende bestemmelser i § 12, stk. 1, 2. og 3. pkt.

Forslagets § 12, stk. 3, gengiver lovforslagets bestemmelse om, at den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen ikke afholdes efter 2017.

Forslagets § 12, stk. 4, 1. pkt., bestemmer, at en kandidat, der består den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen som udgangspunkt har ret til at indstille sig 3 gange til den mundtlige prøve. For-

slagets § 12, stk. 4, 2. pkt., indeholder imidlertid den undtagelse til 1. pkt., at den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019. Forslaget i stk. 4, 1. pkt. er en præcisering af princippet i forslaget § 16, stk. 2, 1. pkt. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til lovforslagets § 3, stk. 3, 4. og 5. pkt.

Særlig overgangsordning fra kvalifikations- til revisoreksamen (§ 12, stk. 5-6)

§ 3, stk. 7, i forslaget til lov om ændring af revisorloven bestemmer, at en person, der ikke har haft mulighed for tre forsøg til at bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen efter de overgangsbestemmelser, som Erhvervsstyrelsen fastlægger efter lovforslagets § 3, stk. 3, har ret til at overføre sine resterende forsøg til den skriftlige prøve ved revisoreksamen efter nærmere bestemmelser, der fastsættes af Erhvervsstyrelsen.

Som konsekvens af de regler, som foreslås i bekendtgørelsens § 12, stk. 1-2, vil der kunne være personer, der efter en konkret vurdering fra Revisorkommissionen får tilladelse til at indstille sig til kvalifikationseksamen for første gang på et tidspunkt, hvor de ikke vil kunne nå at få 3 forsøg til bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, inden den skriftlige prøve er ophørt med at blive afholdt. Dette er således tilfældet for de personer, der måtte få tilladelse til at indstille sig til prøven første gang i 2016 eller 2017, og som ikke består prøven senest i 2017.

Det foreslås i bekendtgørelsens § 12, stk. 5, at en person, der opfylder følgende betingelser, kan indstille sig til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer, uden at de normale betingelser i forslaget § 2, stk. 1-3, er opfyldt:

- Personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen i et eller flere år uden at bestå,
- Personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang,
- Personen har ikke indstillet sig 3 gange til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, og
- Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen er ophørt med at blive afholdt.

Hver tidligere indstilling til den skriftlige del af kvalifikationseksamen tæller som et forsøg ved hvert af de tre moduler, der indgår i den skriftlige prøve ved revisoreksamen.

Forslaget betyder, at de pågældende som led i den særlige overgangsordning fra kvalifikations- til revisoreksamen kan indstille sig til revisoreksamen, selvom de ikke nødvendigvis opfylder de krav til teoretisk uddannelse, som normalt kræves for indstilling til revisoreksamen.

De betingelser, der er foreslået i § 12, stk. 5, skal minimere risikoen for spekulation i denne særlige overgangsordning. Betingelserne betyder, at den særlige overgangsordning kun bliver mulig for personer, der har fået tilladelse af Revisorkommissionen til at gå til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017. Hvis vedkommende har været indstillet i 2016, skal vedkommende også indstille sig til kvalifikationseksamen i 2017 uden at bestå.

Som det fremgår af bemærkningerne til forslaget § 12, stk. 2, 1. pkt., bør en person, der med rimelighed kunne have disponeret på en måde, hvorved personen kunne have indstillet sig til kvalifikationseksamen i et tidligere år, ikke have adgang til at indstille sig for første gang i et senere år. Dette gælder særligt ved vurderingen af, om en person skal kunne indstille sig for første gang i 2016 eller

2017. Tilladelse til at indstille sig for første gang i 2017 bør kun gives under helt usædvanlige omstændigheder og kun, hvor en konkret rimelighedsvurdering til gunst for kandidaten overskygger enhver tvivl om spekulation i den særlige overgangsordning, der følger af forslaget § 12, stk. 5.

Det forventes således ikke at blive mere end nogle ganske få personer, som ordningen kan blive relevant for. Via ordningen sikres disse få personer muligheden for 3 forsøg til at bestå en revisoreksamen ligesom alle andre revisorkandidater uden at skulle tilbage og ændre deres valg under den teoretiske uddannelse. En person, der f.eks. først færdiggør den praktiske uddannelse i 2016, og som får dispensation af Revisorkommissionen til at gå til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen samme år, vil have to forsøg til den skriftlige kvalifikationseksamen og ét forsøg på hvert af de tre skriftlige moduler til revisoreksamen som led i den særlige overgangsordning.

I § 12, stk. 6, foreslås det præciseret, at den særlige overgangsbestemmelse fra kvalifikations- til revisoreksamen i stk. 5 ikke påvirker en persons mulighed for senere at indstille sig til revisoreksamen ved opfyldelse af de normale betingelser i § 2. Ved indstilling til revisoreksamen efter § 2 medregnes skriftlige moduler, der er bestået efter stk. 5, ikke ved bedømmelsen af, om den skriftlige prøve er bestået. Forsøg ved et skriftligt modul eller den mundtlige prøve ved revisoreksamen, som er foretaget efter stk. 5, medregnes ligeledes ikke som forsøg i henhold til § 2, stk. 4, og § 3, stk. 2, 1. pkt.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med intentionen bag lovforslagets § 3, stk. 7, jf. bemærkningerne hertil.

De generelle regler for forløbet omkring kvalifikationseksamens afholdelse, så længe den fortsat afholdes (§§ 13-22)

§ 3, stk. 5, i forslaget til lov om ændring af revisorloven bestemmer, at Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om eksamen for registrerede revisorer, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Bestemmelsen svarer indholdsmæssigt til den gældende bemyndigelse til Erhvervsstyrelsen. I forslaget til bekendtgørelsens §§ 13-22 foreslås de eksisterende regler for afholdelse af kvalifikationseksamen som hovedregel videreført. Det gælder forslagene i §§ 13, 15-18 og 21-22.

Enkelte af de påtænkte ændringer i de af Erhvervsstyrelsen fastsatte regler for eksamen for statsautoriserede revisorer påtænkes dog udvidet til også at gælde for kvalifikationseksamen for at sikre reglernes fortsatte lighed på de punkter, hvor reglerne ikke er tiltænkt at skulle være forskellige. Det gælder f.eks. forslaget i § 20, stk. 2, om at en eksaminator og mindst 2 censorer er tilstrækkeligt ved mundtlige prøver til kvalifikationseksamen, svarende til den foreslåede bestemmelse i § 7, stk. 2, for revisoreksamen.

Endvidere er der i § 19, stk. 2, foreslået en særlig tidlig frist for indstilling til den skriftlige prøve i overgangsperioden 2015-2017. En frist den 1. marts i stedet for den sædvanlige frist den 1. juni vil gøre det muligt at aflyse afholdelsen af den skriftlige prøve hvert af årene i overgangsperioden, *inden* udarbejdelsen af eksamensopgaver for det pågældende år påbegyndes, såfremt der ikke er nogen kandidater, der indstiller sig det pågældende år. Herved vil der kunne spares betydelige omkostninger. De foreslåede regler i § 12, stk. 1 og 2, gør det ikke usandsynligt, at der eventuelt ikke

vil være nogen kandidater, der indstiller sig til den skriftlige prøve i 2017 og muligvis heller ikke i 2016. Sandsynligheden for at der ikke er nogen kandidater, der indstiller sig til den skriftlige prøve, må forventes øget i overgangsperioden og stigende fra 2015 til 2017. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 12, stk. 1, 2. pkt., og stk. 2, 2. pkt.

DEL II. REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER

1. Titel

1.1. Revisorkommissionens anbefalinger

- *Revisoruddannelsen skal være en enhedsuddannelse med én type godkendt revisor*
- *Revisoruddannelsen skal fortsat ligge på et højt niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer*

1.2. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår, at den fremtidige titel for godkendte revisorer skal være ”statsautoriseret revisor”. Det betyder, at

- En nyuddannet revisor vil fremover altid blive godkendt som statsautoriseret revisor (dog vil der i en kort overgangsperiode stadig være mulighed for at blive godkendt som registreret revisor)
- En allerede godkendt statsautoriseret revisor fortsætter som statsautoriseret revisor

En revisor, der allerede er godkendt som registreret revisor, kan fortsætte som registreret revisor.

Forslagene er indarbejdet i forslag til lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven).

1.3. Revisorkommissionens overvejelser

Det er af afgørende betydning, at den fremtidige titel ikke skaber usikkerhed om, hvad revisor står for. Efter anbefalingerne skal der være en enhedsuddannelse, der skal ligge på et højt niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer. Det vil derfor være naturligt at fortsætte med at anvende titlen ”statsautoriseret revisor”, som nyder anerkendelse og tillid i den brede offentlighed og er kendt for høj faglighed og kvalitet.

Der stilles færre uddannelsesmæssige krav til en registreret revisor. Et forslag om ”registreret revisor”, som den fremtidige titel, kunne derfor i offentligheden skabe tvivl om revisors faglige niveau. Samtidig er der en række revisorer, der allerede er godkendt som registreret revisor, hvis uddannelsesmæssige baggrund adskiller sig væsentligt fra de nyuddannede revisorer og de allerede godkendte statsautoriserede revisorer. Det gælder kravene til den teoretiske og praktiske uddannelse, men der er også en meget stor gruppe registrerede revisorer (størstedelen), der er blevet registreret revisor uden at have bestået en eksamen for revisorer, hvor deres faglige kvalifikationer er blevet testet. Kravet om at skulle bestå en kvalifikationseksamen blev således først indført med virkning for 1996 og frem. Ved valg af titlen ”registreret revisor” ville der således blive skabt en stor uhomogen gruppe af godkendte revisorer, hvor brugerne ikke ville kunne være sikre på, hvor revisors faglige niveau ligger.

Overvejelser om en helt ny betegnelse rejser ligeledes en række spørgsmål. En ny titel ville ikke mindst skabe usikkerhed om, hvad den nye titel står for. Revisorkommissionen vurderer samtidig,

at det ville kræve en meget lang periode at udbrede kendskabet til en ny titel, men også at opbygge den samme tillid og anerkendelse, som ligger i de gældende titler.

Revisorkommissionen mener derfor ikke, at titlen ”registreret revisor” eller valg af en ny titel er egnede alternativer.

Revisorkommissionens forslag til titlen ”statsautoriseret revisor” understøttes også af de informationer og oplysninger, som kommissionen fik i forbindelse med udarbejdelse af anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse.

Følgegruppen har således klart givet udtryk for, at den fremtidige titel skal være ”statsautoriseret revisor”. Samtidig viste en undersøgelse blandt CMA-studerende og nyuddannede revisorer, at 89 pct. mente, at der var en særlig prestige ved den endelige titel. Blandt de modtagne kommentarer til spørgsmålet blev især givet udtryk for, at titlen ”statsautoriseret revisor” signalerer et højt fagligt niveau, som er meget anerkendt af samfundet³.

Efter Revisorkommissionens forslag vil ingen allerede godkendt revisor – uanset status (aktiv/ikke-aktiv) - blive frataget deres titel og rettigheder. De revisorer, der før ændringen af revisorloven er godkendte som registrerede revisorer, kan således fortsætte med at udøve deres hverv uden tidsbegrænsning. En registreret revisor får endvidere mulighed for at blive godkendt som statsautoriseret revisor, jf. afsnit 3.

Det er Revisorkommissionens vurdering, at der i en lang årrække fortsat vil eksistere registrerede revisorer, da det antages, at en del registrerede revisor enten ikke ønsker at blive godkendt som statsautoriseret revisor eller ikke består prøven for at blive godkendt som statsautoriseret revisor.

³ Se del 3, afsnit 6 i Revisorkommissionens rapport om Modernisering af revisoruddannelsen (juni 2011)

2. Revisoruddannelsen

2.1. Teoretisk uddannelse

2.1.1. Revisorkommissionens anbefalinger

- *Revisoruddannelsen skal fortsat ligge på et højt niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer.*
- *Forskellige kandidatuddannelser skal give adgang til revisoruddannelsen*
 - 1) *CMA*
 - 2) *Andre kandidatuddannelser (end CMA), der med evt. supplerende uddannelse opfylder visse mindstekrav (f.eks. ECTS point) inden for nærmere fastsatte faglige discipliner (f.eks. revision, regnskab og skat)*

2.1.2. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår, at revisorkandidatuddannelse (cand.merc.aud.) fortsat skal give adgang til revisoreksamen.

Derudover foreslår Revisorkommissionen, at kandidater med en anden kandidatuddannelse får adgang til revisoreksamen, hvis de har bestået fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret på et niveau, der er ækvivalente med de tilsvarende fag på revisorkandidatuddannelsen. Kandidaterne skal derudover dokumentere at have en uddannelse, der ville give adgang til revisorkandidatuddannelsen.

Forslagene er indarbejdet i forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

2.1.3. Revisorkommissionens overvejelser

Med udgangspunkt i Revisorkommissionens anbefalinger har drøftelserne taget udgangspunkt i

- at kandidaternes teoretiske og praktiske uddannelse sammen med bestået revisoreksamen samlet giver et fagligt kvalifikationsniveau svarende til det nuværende niveau for en statsautoriseret revisor,
- at de krav, der stilles til andre kandidatuddannelser, skal sikre et reelt bredere rekrutteringsgrundlag til revisoruddannelsen,
- at de krav der stilles til supplerende uddannelse og til kandidatuddannelsen så vidt mulig er baseret på et objektivi grundlag, og
- at studerende, der ønsker at blive godkendt revisor, som udgangspunkt fortsat skal vælge revisorkandidatuddannelsen (herefter CMA), dvs.
 - Adgangen for andre kandidatuddannelser skal indeholde samme høje krav til den teoretiske uddannelse som stilles til CMA-uddannelsen.

2.1.3.1. Grundlag for overvejelserne

CMA-uddannelsen er i dag det teoretiske grundlag for at blive statsautoriseret revisor. CMA-uddannelsen er målrettet til at udgøre den teoretiske uddannelse til statsautoriseret revisor, som

suppleres med praktisk uddannelse og revisoreksamen. Det faglige indhold af CMA-uddannelsen er derfor baseret på de teoretiske emner, der skal indgå i revisoreksamen i henhold til artikel 8 i 8. direktiv om lovpligtig revision. De konstituerende fag på CMA omfatter 1) revision, 2) regnskab (ekstern/intern), 3) skat og 4) erhvervsret. Den studerende skal derudover bestå nogle valgfag samt skrive en hovedopgave.

De konstituerende fag udgør 60-75 ECTS-point på de forskellige uddannelsesinstitutioner, valgfagene 15-30 ECTS-point og hovedopgaven udgør 30 ECTS-point. De enkelte uddannelsesinstitutioner (studienævnet) godkender de valgfag, som den studerende kan vælge mellem. Valgfag skal relatere sig til revisors virke. Hovedopgaven skal være inden for et af de konstituerende fag.

Revisorkommissionen anbefaler, at revisoruddannelsen skal ligge på et niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer. De krav, der stilles til supplerende uddannelse for personer med en anden kandidatuddannelse end CMA, skal derfor sikre, at kandidaten opnår et teoretisk uddannelsesniveau svarende til niveauet for en CMA på de områder, som en revisor beskæftiger sig med.

Nedenstående tabel viser fordelingen af ECTS-point på de konstituerende fag på de enkelte uddannelsesinstitutioner.

Konstituerende fag og ECTS-point

	Revision	Regnskab		Skatteret	Erhvervsret	I alt
		Ekstern	Intern			
CBS	16,5	8,5	7,5	13,5	14	60
ASB	20	15	5	15	15	70
AAU	20	12	8	20	15	75
SDU	20	10	10	20	15	75

2.1.3.2. Krav til teoretisk uddannelse på kandidatniveau

Teoretisk viden inden for fagområderne revision, regnskab (ekstern/intern), skat og erhvervsret anses sammen med den praktiske uddannelse og beståelse af revisoreksamen at være en grundlæggende forudsætning for at kunne fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Det må derfor være et krav til andre kandidater, at deres uddannelse sammen med eventuelle supplerende fag indeholder alle de nævnte fagområder.

Der kan imidlertid være stor forskel på indholdet af et fagområde, der indgår i CMA-uddannelsen, og et tilsvarende fagområde f.eks. regnskab, der udbydes af andre institutter på uddannelsesinstitutionen. Det har derfor været overvejet, om det er tilstrækkeligt, at kandidaten har haft fag inden for fagområderne, eller om der skal stilles krav til fagenes indhold, omfang og niveau.

Indholdet af fagene på CMA-uddannelsen er baseret på de krav, der stilles til det teoretiske indhold i revisoreksamen efter artikel 8 i 8. direktiv om lovpligtig revision.

Efter direktivet skal det teoretiske indhold til revisoreksamen 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.

I det omfang, det har betydning for revisionen, skal endvidere 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.

Direktivets krav til den teoretiske uddannelse er, at en person efter opnåelse af et gymnasialt niveau skal have gennemgået et teoretisk undervisningsprogram. Der stilles imidlertid ikke krav til indholdet af det teoretiske undervisningsprogram.

Der vil derfor ikke være noget til hinder for at godkende fag i revision, regnskab, skat og erhvervsret, som ikke er en del af CMA-uddannelsen. Det kunne ligeledes være en mulighed, at kandidaterne kunne supplere deres uddannelse med fag, som blev udbudt af andre kursusudbydere. Der kunne i givet fald stilles krav til indholdet af de enkelte fag.

F.eks. at den teoretiske uddannelse i revision indeholder

- 1) juridiske krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer
- 2) internationale revisionsstandarder
- 3) faglig etik og uafhængighed.

Og den teoretiske uddannelse i regnskab indeholder

- 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

Det vil imidlertid kræve, at der hver gang skal foretages en konkret vurdering af, om kandidatens eventuelle forskellige fag inden for regnskab samlet opfylder de fastsatte krav. Denne vurdering vil i sidste ende komme til at ligge hos Erhvervsstyrelsen og eventuelt hos Revisorkommissionen

i forbindelse med kandidatens tilmelding til revisoreksamen. Det vurderes ikke at være en praktisk gennemførlig løsning.

Det anbefales derfor, at andre kandidaters uddannelse eventuelt suppleret med yderligere uddannelse skal ækvivalere grundforløbet af CMA-uddannelsen, og at fagområderne samlet skal udgøre min. 60 ECTS-point.

Den foreslåede model sikrer, at det faglige indhold af fagområderne opfylder de teoretiske krav, der som minimum må stilles til en revisor, ligesom den sikrer, at fagene er taget på kandidatniveau. Det giver endvidere et objektivi grundlag for at vurdere, om en kandidat opfylder betingelserne for at tilmelde sig revisoreksamen.

Det gældende eksamensforløb på uddannelsesinstitutionerne.

	CBS	ASB	AAU	SDU	
				Kolding	Odense
Revision	Revision I	Revision I	Revision 1	Revision I	Revision I
	Revision II	Revision II	Revision 2	Revision II	Revision II
		Revision III			
Regnskab	Ekstern rapportering	Regnskab	Eksternt regnskab	Ekstern rapportering	Financial Accounting
		Videregående regnskab			
	Ledelsesinformationssystemer	Accounting Information Systems	Internt regnskab	Internt regnskab, økonomistyring og præstationsmåling	Management accounting
Skat	Skatteret og arbejdsret	Skatteret	Skatteret	Skatteret	Skatteret
Erhvervsret	Erhvervsret	Selskabsret	Erhvervsret	Erhvervsret	Erhvervsret
		Finansieringsret			
		Insolvensret			

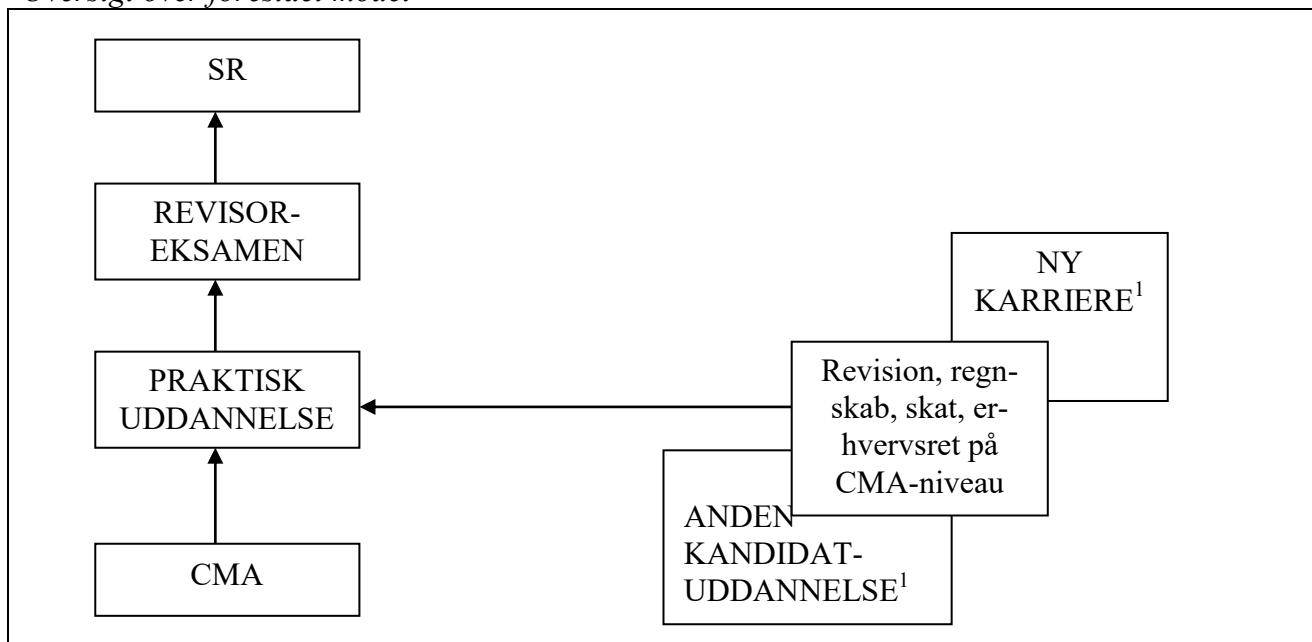
Revisorkommissionen har overvejet, om der også bør være krav om en afsluttende hovedopgave inden for et eller flere af de konstituerende fag.

En hovedopgave på et kandidatstudie skal dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et fagligt afgrænset emne. Det er Revisorkommissionens vurdering, at det ikke er af afgørende betydning, at hovedopgaven ligger inden for de konstituerende fagområder, når blot der er tale om en akademisk hovedopgave/kandidatafhandling. Revisorkommissionen vurderer således, at en kandidat, der har bestået de konstituerende fagområder og har vist sine færdigheder i at arbejde med videnskabelige teorier og

metoder på et afgrænset emne, samlet har opnået de teoretiske kompetencer, som skal stilles til en statsautoriseret revisor.

Oversigten nedenfor viser den af Revisorkommissionen foreslåede model.

Oversigt over foreslået model



¹ Yderligere krav under afs. 2.1.3.3.

2.1.3.3. Yderligere krav til teoretisk uddannelse

Revisorkommissionen har endvidere overvejet, hvilke kandidatuddannelser der skal give adgang til revisoruddannelsen. F.eks. om enhver kandidat, der har gennemført fagene revision, regnskab, skat og erhvervsret på CMA-niveau, jf. afsnit II, derved vil have opnået et tilstrækkeligt teoretisk niveau med henblik på at blive godkendt som revisor.

Revisorkommissionen har overvejet følgende tre modeller:

- 1) Alle kandidater, som i forbindelse med deres kandidatuddannelse og eventuelt med tillæg af efteruddannelse har bestået revision, regnskab, skat og erhvervsret på CMA-niveau, har adgang til revisoruddannelsen.
- 2) Kun kandidater med bestemte kandidatuddannelser, f.eks. cand.merc, cand.polit eller cand.oecon, som i forbindelse med deres kandidatuddannelse og eventuelt med tillæg af efteruddannelse har bestået revision, regnskab, skat og erhvervsret på CMA-niveau, har adgang til revisoruddannelsen.
- 3) Alle kandidater, der opfylder visse minimumskrav til bachelor-uddannelsen, og som i forbindelse med deres kandidatuddannelse og eventuelt med tillæg af efteruddannelse har bestået revision, regnskab, skat og erhvervsret på CMA-niveau, har adgang til revisoruddannelsen.

Modellerne er nærmere beskrevet nedenfor sammen med en foreløbig vurdering af deres anvendelighed.

ad 1 – Alle kandidater

En kandidatuddannelse bygger som udgangspunkt videre på den teoretiske viden, som den studerende har opnået gennem bachelor-uddannelsen.

Der kan f.eks. være tale om undervisning i grundlæggende bogføring på HA-uddannelsen, som er det grundlag, hvorpå et årsregnskab udarbejdes.

Der kan derfor være risiko for, at disse kandidater uanset, at de består revisoreksamen, ikke besidder de kvalifikationer, der som helhed er nødvendige for at kunne varetage hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant.

ad 2 – Kun kandidater med bestemte kandidatuddannelser

Der udbydes løbende nye kandidatuddannelser. Model 2 vil således kræve, at der løbende skal foretages en vurdering af disse uddannelser med henblik på at vurdere, om de skal give adgang til revisoruddannelsen.

Der kan derved være risiko for at udelukke uddannelser, som burde give adgang til revisoruddannelsen, ligesom det modsatte muligvis kan være tilfældet, hvis der sker ændringer i indholdet af de godkendte uddannelser.

ad 3 – Kandidater, der opfylder visse mindstekrav til bachelorniveau

Som anført under 1) bygger en kandidatuddannelse som udgangspunkt videre på den viden, der er opnået på bachelor-uddannelsen.

Optagelse på CMA-uddannelsen kræver en erhvervsøkonomisk bacheloruddannelse (HA mv.). En åbning for andre kandidatuddannelser bør sikre, at det fundament, hvorpå kandidaten supplerer med CMA-grundforløbet, er til stede. Dvs. en sikring af teoretiske kvalifikationer, som ikke nødvendigvis testes efterfølgende, men som har betydning ved udøvelsen af hvervet som revisor.

En mulighed kunne være at stille krav om, at kandidaterne skal have en bestemt bacheloruddannelse. Det synes imidlertid at være en ufleksibel tilgang, der kan være en begrænsning for udvidelsen af tilgangen til revisorerhvervet.

En anden mulighed er at kræve, at kandidaterne skal opfylde et krav om minimum 75 ECTS-point inden for erhvervsøkonomiske fag. Kandidater, som opfylder dette krav og som har bestået revision, regnskab, skat og erhvervsret på CMA-niveau, har herefter adgang til revisoruddannelsen.

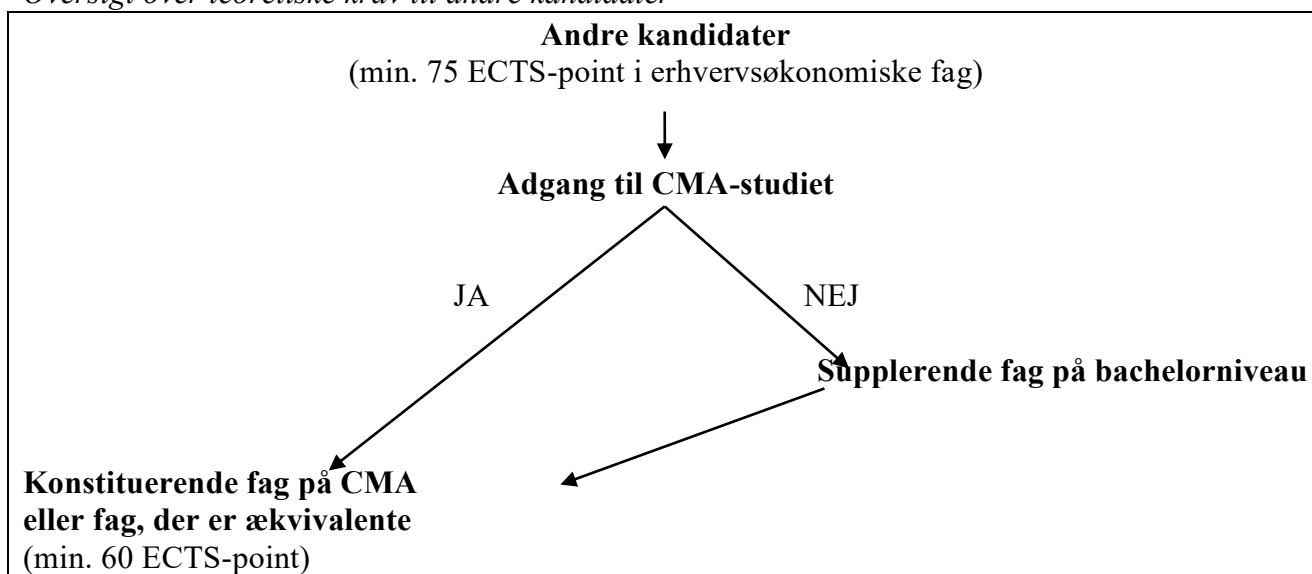
En kandidatuddannelse udbygger de kundskaber og den indsigt, som en studerende har erhvervet i bacheloruddannelsen. Adgangskravene til revisorkandidatuddannelsen er som udgangspunkt, at den studerende besidder viden, kundskaber og færdigheder svarende til dem, der erhverves gennem uddannelsen til den almene erhvervsøkonomiske bacheloruddannelse (HA), og at de erhvervsøkonomiske fag udgør mindst 75 ECTS-point.

Hvis der alene stilles krav til uddannelse i revision, regnskab, skat og erhvervsret på CMA-niveau, er der risiko for, at de kommende revisorer ikke besidder de grundlæggende kundskaber og færdigheder, der ligger bag disse fag.

Det er på denne baggrund Revisorkommissionens vurdering, at den nødvendige teoretiske uddannelse til revisor ikke alene kan opnås ved at gennemføre fag, der ækvivalere CMA-grundforløbet. For at sikre et tilstrækkeligt teoretisk niveau er det nødvendigt også at stille krav til det teoretiske niveau, kandidaterne skal have inden for erhvervsøkonomiske fag på bachelor-niveau.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at andre kandidater også skal opfylde et krav om mindst 75 ECTS-point inden for de erhvervsøkonomiske fag, jf. nedenstående model. Kun på denne måde sikres, at kandidaterne både besidder den nødvendige teoretiske viden inden for revisors kerneområder og den grundlæggende viden, kundskaber og færdigheder, der er en forudsætning for den fulde forståelse af disse fagområder.

Oversigt over teoretiske krav til andre kandidater



2.1.3.4. Ikrafttrædelsesbestemmelser

Revisorkommissionen har overvejet, hvorvidt adgangen for andre kandidatuddannelser til revisoruddannelsen alene skal gælde for kandidater, der har bestået kandidateksamen efter lovens ikrafttræden.

Formålet med at åbne for adgangen for andre kandidater er at skabe et bredere rekrutteringsgrundlag til revisoruddannelsen. Revisorkommissionen ser ikke, at det er forbundet med nogen risiko for det teoretiske niveau, at adgangen også gælder for kandidater, der har bestået en anden kandidatuddannelse før lovens ikrafttræden. Denne vurdering er baseret på, at det også for disse kandidater vil være et krav, at de opfylder kravene til at have bestået fagene revision, regnskab, skat og erhvervsret på et niveau, der svarer til det gældende CMA-niveau, og opfylder adgangskravene til CMA-uddannelsen. Hvis kandidaterne kan dokumentere dette i form af en udtalelse fra en uddannelsesinstitution, er det Revisorkommissionens opfattelse, at de nødvendige teoretiske krav til revisoruddannelsen er opfyldt.

Det rejser spørgsmålet, hvad der skal gælde for kandidater, der har bestået CMA-uddannelse mere end 8 år før lovens ikrafttræden.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at kandidater, der har bestået CMA-eksamen skal have adgang til at indstille sig til de skriftlige prøver til revisoreksamen til statsautoriseret revisor. For kandidater, der tidligere har været indstillet til den skriftlige revisoreksamen for statsautoriserede revisorer, kan det samlede antal indstillinger til den skriftlige eksamen/skriftlige prøver ikke overstige tre gange, jf. dog muligheden for at få dispensation, jf. afsnit 2.3.

2.2. Praktisk uddannelse

2.2.1. Revisorkommissionens anbefalinger

- *Den praktiske uddannelse skal fortsat have en varighed af mindst tre år*
- *Mindst ét år af den praktiske uddannelse skal ligge efter beståelse/opfyldelse af kravene til den teoretiske uddannelse*
- *Mindst to år af den praktiske uddannelse skal foregå i en revisionsvirksomhed, der er godkendt i Danmark, under tilsyn af en revisor, der er godkendt i Danmark*
- *Mindst to års praktisk uddannelse skal ligge inden for de seneste tre år forud for indstilling til det første modul af den skriftlige eksamen*
- *Den praktiske uddannelse skal navnlig omfatte revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer*

2.2.2. Revisorkommissionens forslag

Alle ovennævnte anbefalinger er omsat til forslag.

Forslagene er indarbejdet dels i forslag til lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder dels i forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

2.2.3. Revisorkommissionens overvejelser

Længden og indholdet af den praktiske uddannelse følger kravene i 8. direktiv om lovpligtig revision. Forslaget om, at mindst 2 års praktisk erfaring skal ligge inden for de seneste 3 år forud for indstilling til eksamen, skyldes ophævelsen af 8 års-fristen, hvorefter en kandidat skulle indstille sig til den skriftlige eksamen senest 8 år efter bestået/gennemført teoretisk uddannelse. Revisorkommissionen har ikke nærmere drøftet disse forhold, men henviser til kommissionens rapport om den fremtidige revisoruddannelse.

Revisorkommissionen har imidlertid særligt drøftet, hvorvidt registrerede revisionsvirksomheder fremover skal kunne uddanne statsautoriserede revisorer.

Det fremgår af den gældende revisorlovs § 3, stk. 2, at det udførte arbejde skal være udført under tilsyn af en statsautoriseret revisor, såfremt kandidaten indstiller sig til revisoreksamen, og for kvalifikationseksamen kan kandidaten have udført arbejde under tilsyn af en registreret revisor.

Det ville gøre det meget vanskeligt for registrerede revisionsvirksomheder at tiltrække nye revisorer, hvis den praktiske uddannelse af de fremtidige statsautoriserede revisorer ikke må foregå i en registreret revisionsvirksomhed. Hensynet til registrerede revisionsvirksomheders erhvervsmuligheder taler således for at tillade, at den praktiske uddannelse af fremtidige statsautoriserede revisorer

sorer også kan foregå under tilsyn af registrerede revisorer. Kun hvis der er meget vægtige modsatte hensyn, bør en anden løsning vælges.

Efter de gældende (og foreslåede) regler må registrerede revisorer ikke alene påtage årsregnskaber for børsnoterede eller finansielle virksomheder mv. Antallet af børsnoterede og finansielle virksomheder udgør imidlertid kun ca. 730, hvorimod der er op mod 230.000 aktie- og anpartsselskaber, der enten er omfattet af lovpligtig revision eller frivilligt kan vælge at lade årsregnskabet revidere. Der er således allerede efter de gældende regler en række kandidater, der godkendes som statsautoriserede revisorer, uden at de nødvendigvis har stiftet bekendtskab med revision af børsnoterede og finansielle virksomheder under den praktiske uddannelse.

Dette har ikke hidtil været anset for et problem, da børsnoterede og finansielle virksomheder i praksis vælger en statsautoriseret revisionsvirksomhed, der har erfaring og kendskab til området, ligesom revisionsvirksomhederne sædvanligvis vil sikre den nødvendige praktiske erfaring hos de revisorer, der får overladt ansvaret for revisionen. På grund af den større risiko, der kan være forbundet med revision af disse virksomheder, kræver revisionsvirksomhederne typisk flere års praktisk erfaring hos den pågældende revisor, før vedkommende får overdraget revisionsansvaret.

Revisorkommissionen foreslår på ovennævnte baggrund, at revisorkandidater, der har arbejdet under tilsyn af enten en registreret eller statsautoriseret revisor, får adgang til den fremtidige revisoreksamen.

For så vidt angår overvejelserne bag de øvrige forslag vedrørende den praktiske uddannelse henvises til Revisorkommissionens rapport af juni 2011 "Modernisering af revisoruddannelsen".

2.3. Revisoreksamen

2.3.1. Revisorkommissionens anbefalinger

- *Revisoreksamen skal fortsat bestå af en skriftlig del og en mundtlig del*
- *Den skriftlige del*
 - 1) *Opdeles i tre moduler i forskellige fagområder*
 - 2) *Modulerne skal bestå enkeltvis og kan tages i vilkårlig rækkefølge*
 - 3) *Alle moduler skal være bestået inden for en periode på fire år, men med mulighed for at kompensere for et forældet modul*
 - 4) *Alle moduler skal være bestået forinden indstilling til mundtlig eksamen*
 - 5) *Der er ingen frist for at indstille sig til den skriftlige eksamen, men mindst to års praktisk uddannelse skal ligge inden for de seneste tre år forud for indstilling til første modul*
- *Den mundtlige del*
 - 1) *Den mundtlige eksamen skal fortsat have en varighed af 30 min. og med en forberedelsestid på 40 min.*
 - 2) *Indstilling til mundtlig eksamen skal ske senest 3 år efter at have bestået det sidste modul i den skriftlige eksamen, men med mulighed for dispensation*
 - 3) *Der udarbejdes en vejledning for udformning af mundtlige eksamensspørgsmål*

- *En kandidat kan indstille sig til hver af de skriftlige moduler og til den mundtlige eksamen 3 gange, men med mulighed for dispensation*
- *Modulerne i den skriftlige eksamen tilbydes en gang om året og den mundtlige eksamen tilbydes to gange om året*

2.3.2. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår, at den skriftlige prøve opdeles i følgende eksaminationer, som skal afholdes med mindst 14 dages mellemrum:

- 1) Etik og uafhængighed (varighed 2 timer)
- 2) Revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber (varighed 6 timer)
- 3) Andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret (varighed 4 timer)

Derudover foreslår Revisorkommissionen, at den mundtlige eksamen skal være bestået senest 4 år efter, at kandidaten har indstillet sig første gang.

Revisorkommissionens forslag i øvrigt svarer til anbefalingerne ovenfor, dog således at en skriftlig eksamination, som ikke er bestået inden for en periode på fire år, skal bestås igen.

Forslagene er indarbejdet dels i forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer, dels i forslag til Revisorkommissionens vejledning til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

2.3.3. Revisorkommissionens overvejelser

Revisoreksamen blev grundigt drøftet i Revisorkommissionens anbefalinger til den fremtidige revisoruddannelse (juni 2011). De overordnede overvejelser, som ligger til grund for anbefalingerne, og for Revisorkommissionens forslag fremgår af afsnit 2.3.3.1.

Afsnit 2.3.3.2.-2.3.3.7. indeholder Revisorkommissionens overvejelser om særlige forhold, som gennemførelsen af anbefalingerne har givet anledning til. Det drejer sig om tilrettelæggelse af den skriftlige prøve, forældelsesfrister for den skriftlige og mundtlige prøve, frister for til- og framel-
ding til eksamen, antallet af censorer, klageadgang og modernisering af eksamens afholdelse.

2.3.3.1. Generelle overvejelser fra anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse

Revisorkommissionens overvejelser om eksamen fremgår af Del I, afsnit 5, side 33 ff., i kommissionens rapport om modernisering af revisoruddannelsen fra juni 2011.

Revisoreksamen til statsautoriseret revisor skal fortsat bestå af *en skriftlig prøve og en mundtlig prøve*. Efter 8. direktiv om lovpligtig revision skal den faglige kvalifikationseksamen i det mindste delvis være skriftlig. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at den mundtlige eksamination 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 f.eks. at sige fra. Se de nærmere overvejelser på side 35-36 i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse.

Den skriftlige prøve opdeles i tre eksaminationer, som skal bestås enkeltvis. 8. direktiv om lovpligtig revision fastsætter kravene til de fag, der skal indgå i eksamen. Revisorkommissionen foreslår følgende eksaminationer, som samlet dækker direktivets krav til det faglige indhold:

- 1) Etik og uafhængighed (varighed 2 timer), som skal koncentrere sig om følgende fagområder: Revisors tiltræden og fratræden, opgaveaccept, rapportering om økonomiske forbrydelser, etik, tavshedspligt, uafhængighed samt kvalitetsstyring,
- 2) Revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber (varighed 6 timer), som skal koncentrere sig om følgende fagområder: Opgavens planlægning og udførelse, afgivelse af erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabsystemer og interne kontroller, risikostyring, regnskabsanalyse, rentabilitetsanalyser samt rådgivning og assistance i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber, og
- 3) Andre erklæringer, skatteret, selskabsret og erhvervsret (varighed 4 timer), som skal koncentrere sig om følgende fagområder: Kriseramte virksomheder, generationsskifte, rådgivning og assistance inden for skattespørgsmål, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

Se de nærmere overvejelser herom på side 37-38 i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse. Se endvidere afsnit 2.3.3.2. nedenfor vedrørende særlige overvejelser om tilrettelæggelsen af den skriftlige prøve.

De skriftlige eksaminationer kan tages i vilkårlig rækkefølge. De skriftlige eksaminationer er indbyrdes uafhængige, og en fri rækkefølge giver derfor kandidaterne en fleksibilitet til tilrettelæggelse af revisoreksamen, som kan understøtte et kortere uddannelsesforløb. Det skal fortsat være en betingelse for at indstille sig til den mundtlige prøve, at den skriftlige prøve (alle tre eksaminationer) er bestået. Se de nærmere overvejelser herom på side 38-39 i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse. Se endvidere afsnit 2.3.3.3. nedenfor vedrørende særlige overvejelser om frist for at bestå den skriftlige prøve.

De skriftlige eksaminationer afholdes én gang om året (2. halvår) og den mundtlig prøve afholdes to gange om året (én gang i 1. halvår og én gang i 2. halvår). Revisorkommissionen er opmærksom på, at der har været efterspørgsel efter skriftlige eksaminationer to gange om året. Forberedelse, tilrettelæggelse og afholdelse af skriftlige eksaminationer er imidlertid et omfattende arbejde og involverer mange personer. Revisorkommissionen har derfor valgt at følge sine anbefalinger om antallet af årlige prøver. Revisorkommissionen er imidlertid åben overfor at tage spørgsmålet om antallet af årlige skriftlige eksaminationer op på et senere tidspunkt, når der er opnået erfaring med den nye skriftlige prøveform. Erfaringen vil kunne danne grundlag for en vurdering af, om det vil være praktisk muligt at afholde de skriftlige eksaminationer to gange om året. Se de nærmere overvejelser herom på side 40 i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse, og afsnit 2.3.3.2. nedenfor vedrørende særlige overvejelser om tilrettelæggelsen af den skriftlige prøve.

Kandidaterne kan *indstille sig til hver af de skriftlige eksaminationer og til den mundtlige prøve tre gange.* Det svarer til de gældende regler, dog således at antallet af forsøg er tilpasset ændringen af den skriftlige prøve. Revisorkommissionen viderefører adgangen efter de gældende regler til at kunne give *dispensation fra antallet af eksamensforsøg.* Den hidtidige praksis ændres dog, så det bliver lettere at få dispensation til et fjerde gangs forsøg. Derimod vil Revisorkommissionen kun under ganske særlige omstændigheder imødekomme anmodninger om femte gangs forsøg. Se de nærmere overvejelser herom på side 39 i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse.

Den mundtlige prøve afholdes efter samme form som den gældende mundtlige eksamen til statsautoriseret revisor. Det vil sige, at eksaminationstiden vil have en længde af 30-40 min. varighed, og kandidaten vil have 40 min. forberedelsestid. Formen vil som hidtil fremgå af den eksamensvejledning, som Revisorkommissionen offentliggør. Se udkast til eksamensvejledning i bilag 1. Der henvises i øvrigt til side 41 i anbefalingerne til den fremtidige revisoruddannelse.

2.3.3.2. Særlige overvejelser om tilrettelæggelsen af den skriftlige prøve

Revisorkommissionen foreslår, at de tre skriftlige eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, og som hver afholdes én gang om året, skal afholdes med mindst 14 dages mellemrum.

Overvejelser bag forslaget

Revisorkommissionens anbefaling om at opdele den skriftlige eksamen i 3 moduler er bl.a. begrundet i, at kandidaterne skal have mulighed for en mere målrettet forberedelse til eksamen. Forslaget om, at modulerne kan tages i vilkårlig rækkefølge, medfører, at en kandidat kan vælge at udskyde 1 eller 2 moduler til et efterfølgende år. Det er dog også hensigten, at en kandidat skal have mulighed for en mere målrettet forberedelse til eksamen, selvom vedkommende ønsker at tilmelde sig alle modulerne samme år. Det er derfor Revisorkommissionens opfattelse, at der hvert år bør være et vist tidsinterval imellem afholdelsen af de tre skriftlige eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve. Såvel den frie rækkefølge som tidsintervallet mellem de 3 moduler medfører en fleksibilitet, der understøtter et kortere uddannelsesforløb og dermed en nedbringelse af gennemsnitsalderen på nyuddannede revisorer.

Det har været overvejet, hvor mange dage der mindst bør være mellem de 3 eksaminationer. Hensynet til kandidaten og til en målrettet forberedelse til eksamen vil ofte tale for en lang periode imellem de forskellige eksaminationer. Eksaminationen i hver af de 3 skriftlige moduler bør således afholdes med tilstrækkelig langt tidsinterval til, at det bliver muligt at forberede sig særskilt til den enkelte eksamination. Derimod vil hensynet til revisionsvirksomhederne snarere tale for en kortere periode, idet det vil være økonomisk byrdefuldt for virksomhederne at skulle give kandidaterne fri fra arbejde i længere tid ad gangen. Hvis intervallet mellem eksaminationerne bliver for langt, og kandidaten derfor ikke kan få fri fra arbejde i hele eksamensperioden, kan det være i kandidatens egen interesse, at perioden imellem de 3 eksaminationer ikke bliver for lang. Revisorkommissionen er samtidig opmærksom på, at den optimale forberedelsesmetode er subjektiv, og at revisionsvirksomhederne har forskellig praksis med hensyn til i hvilken udstrækning, de giver kandidater fri til at forberede sig til eksamen.

Revisorkommissionen har i overvejelserne endvidere inkluderet andre praktiske hensyn, såsom at kandidater med børn så vidt muligt skal kunne afholde sommerferie i skoleferien, at tidspunktet for afholdelsen af den mundtlige eksamen bør ligge før jul, og at der afses tilstrækkelig tid til bedømmelse af opgaverne, som fremover vil inkludere 3 separate bedømmelsesperioder i stedet for 1.

På ovennævnte baggrund har Revisorkommissionen vurderet, at et minimumsinterval på mellem 10 og 14 dage afbalancerer de involverede interesser på en rimelig måde. Da hensynet til kandidaterne er vægtet højest, er der i Revisorkommissionens forslag til eksamensbekendtgørelse fastlagt et minimumsinterval på 14 dage.

2.3.3.3. Særlige overvejelser om forældelsesfrister for den skriftlige og mundtlige prøve

Skriftlig revisoreksamen

Revisorkommissionen foreslår, at de skriftlige eksaminationer være bestået inden for en periode på 4 år, og at en eventuelt ”forældet” eksamination skal bestås igen.

Overvejelser bag forslaget

Revisorkommissionen anbefaler i rapporten om modernisering af revisoruddannelsen, at de skriftlige moduler skal være afsluttet inden for en 4 års periode. Endvidere har kommissionen i den forbindelse foreslået, at et evt. ”forældet” bestået modul enten skal bestås igen for at opfylde 4 års fristen, eller at kandidaten dokumenterer at have deltaget i efteruddannelse på de fagområder, der vedrører det ”forældede” modul.

Kommissionen fastholder anbefalingen om, at de skriftlige moduler skal være bestået inden for en 4 års periode, og har i det nærmere arbejde med forslag til en moderne revisoruddannelse drøftet, hvad konsekvensen skal være i tilfælde af, at 4 års fristen er sprunget.

Det er fortsat kommissionens holdning, at det skal være muligt at genindstille sig til det skriftlige modul med henblik på at bestå alle skriftlige moduler inden for 4 års fristen. Det er endvidere Revisorkommissionens holdning, at en kandidat ved genindstilling til et tidligere bestået modul skal have 3 nye forsøg til det pågældende modul, dog således at 4-årsfristen gælder kontinuerligt for beståelsen af de tre skriftlige eksaminationer. Revisorkommissionen bør endvidere have mulighed for at kunne dispensere fra 4 års reglen i konkrete tilfælde.

Derimod finder kommissionen efter nærmere drøftelser ikke, at det skal være muligt at gennemføre efteruddannelse i stedet for et forældet modul. Det vurderes, at det kan være vanskeligt at sikre, at efteruddannelsen dækker hele modulets fagområde. Endvidere kan det være vanskeligt at vurdere, hvor meget efteruddannelse der er tilstrækkeligt som erstatning for et forældet modul.

Revisorkommissionen foreslår på baggrund af ovenstående, at de tre skriftlige moduler til revisoreksamen skal bestås inden for en 4 års periode. I tilfælde af, at et bestået modul forældes, skal samme modul bestås på ny, således at alle tre moduler er bestået inden for 4 års perioden.

Mundtlig revisoreksamen

Revisorkommissionen foreslår, at indstilling til den mundtlige eksamen fortsat skal ske inden for 3 år efter, at den sidste skriftlige eksamination er bestået, og at den mundtlige eksamen skal være bestået senest 4 år efter første indstilling til den mundtlige eksamen.

Overvejelser bag forslaget

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 eksamensbekendtgørelse⁴.

⁴ Se § 5 i Bekendtgørelse nr. 1029 af 22. oktober 2008

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 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.

2.3.3.4. Særlige overvejelser om tilmelding og framelding til revisoreksamen

Tilmeldingsfrister

Tilmelding til de skriftlige eksaminationer

Revisorkommissionen foreslår, at kandidaterne skal tilmelde sig de skriftlige eksaminationer enkeltvis og med et passende varsel, inden den første eksamination afholdes, når de i en bestemt eksamenstermin skal beslutte sig for, hvor mange af modulerne de vil gå til eksamen i det pågældende år. Revisorkommissionen foreslår samtidig, at kandidaterne får en senere frist for framelding til det enkelte modul.

Overvejelser bag forslaget

Revisorkommissionens forslag giver de bedste muligheder for på et tidligt tidspunkt at forudsige hvor mange kandidater, der vil gå til eksaminationen i de enkelte moduler det pågældende år. Dette har bl.a. betydning for varsling af et passende antal eksaminatorer og censorer. Da kandidaten samtidig får mulighed for at framelde sig senere, er der ikke noget hensyn til kandidaten, der taler imod forslaget.

Tilmelding til den mundtlige prøve i 2. halvår

Revisorkommissionen foreslår, at kandidaterne på samme tidspunkt, som de tilmelder sig de enkelte skriftlige eksaminationer, skal tage stilling til, om de vil tilmelde sig den mundtlige prøve i 2. halvår. Dette er mere praktisk og gennemskueligt i stedet for, at der gælder en separat frist for tilmelding til den mundtlige eksamen i 2. halvår.

Overvejelser bag forslaget

Forslaget er i overensstemmelse med den nuværende praksis, hvor der kun afholdes revisoreksamen 1 gang om året i 2. halvår. Imidlertid vil den mundtlige prøve blive afholdt 2 gange om året fremover. Dette betyder, at tilmelding til den mundtlige prøve i 1. halvår under alle omstændigheder vil ske uafhængigt af tilmeldingen til de skriftlige eksaminationer. Revisorkommissionen har dog ikke fundet vægtige argumenter imod at fortsætte den nuværende praksis, hvor tilmelding til den skriftlige prøve automatisk betyder tilmelding til den mundtlige prøve i 2. halvår, såfremt den skriftlige prøve består.

Frameldingsfrister

Revisorkommissionen foreslår, at framelding fra en skriftlig eksamination skal være modtaget i Revisorkommissionen senest 7 kalenderdage før eksaminationens afholdelse. Det foreslås endvide-

re, at datoerne for afholdelse af de tre eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, offentliggøres senest den 31. marts det pågældende år på Erhvervsstyrelsens hjemmeside.

Overvejelser bag forslaget

Kandidaten skal kunne framelde sig de enkelte skriftlige eksaminationer. Revisorkommissionen har overvejet om framelingsfristerne bør være fastsat som absolutte frister, som tilfældet er i dag (senest 1. august), eller som relative frister (f.eks. senest 7 kalenderdage før eksaminationens afholdelse).

Hensynet til kandidaten taler for, at framelingsfristerne skal give kandidaten mulighed for at have nogle dage til at evaluere, hvordan den umiddelbart foregående eksamination forløb, inden kandidaten skal beslutte, om vedkommende vil framelde sig den næste eksamination. Det vurderes, at der mindst bør gives 3 dages betænkningstid for at varetage dette hensyn til kandidaten. Hensynet til varsling af et passende antal eksaminatorer og censorer taler omvendt for, at kandidaterne skal framelde sig i god tid. Hensynet til kandidaten vurderes dog at veje tungere.

En absolut frist som den eksisterende ville have fordelen af at være ens fra år til år og giver således stor forudsigelighed og klarhed for kandidaten. Da det imidlertid indgår som en del af Revisorkommissionens samlede forslag, at der fremover skal afholdes 3 skriftlige eksaminationer i stedet for 1, ville absolutte framelingsdatoer indskrænke muligheden for fleksibilitet omkring eksaminationernes tidsmæssige placering fra år til år samt deres indbyrdes rækkefølge. En relativ framelingsfrist indebærer ikke en tilsvarende begrænsning. Da Revisorkommissionens forslag samtidig gør det klart, hvor og hvornår eksamensdatoerne offentliggøres fra år til år, vurderes det, at der ikke er hensyn til kandidaten, der taler imod en relativ frist. 7 kalenderdage vurderes at sikre et passende hensyn til den praktiske afvikling af eksamen, samtidig med at kandidaten får mulighed for at have nogle dage til at evaluere, hvordan den umiddelbart foregående eksamination forløb, inden kandidaten skal beslutte, om vedkommende vil framelde sig den næste eksamination.

2.3.3.5. Særlige overvejelser om antallet af censorer

Revisorkommissionen foreslår, at antallet af censorer til den mundtlige prøve skæres ned fra 3 til 2. Det foreslås endvidere, at det bliver muligt for Erhvervsstyrelsen, at reducere antallet af censorer ved den skriftlige eksamination i modul A fra mindst 2 til mindst 1, hvis denne eksamination afholdes som en multiple choice opgave. Forslaget er indarbejdet i Revisorkommissionens forslag til ny eksamensbekendtgørelse.

Overvejelser bag forslaget

Ved ændringen af revisorloven i 2008 bibeholdtes Revisorkommissionens sammensætning uændret. Regelsættet fremgår af revisorlovens § 33, som er placeret under kapitel 9 "Offentligt tilsyn mv." og Revisorkommissionens sammensætning er beskrevet i § 33, stk. 1. Det fremgår heraf, at kommissionen består af 1 formand og 10 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 skal være forretningskyndige, og 3 skal være særligt sagkyndige indenfor henholdsvis nationaløkonomi, skatteret og skifteret. Ved ændringen af revisorloven blev bestemmelsen i stk. 1, 4. pkt. ændret, som følge af bestemmelserne i 8. direktiv art. 32, som foreskriver "Det offentlige tilsynssystem skal styres af ikke revisorer med viden om de relevante områder inden for lovpligtig revision." Dette betyder, at hverken formanden, de forretningskyndige eller de særligt sagkyndige medlemmer må være godkendte revisorer eller være ansat hos eller drive re-

visionsvirksomhed sammen med revisorer. Dette betyder, at der er flertal af "civile" medlemmer i revisorkommissionen.

Det fremgår af § 33, stk. 3, at revisorkommissionen **bistår** Erhvervsstyrelsen ved administration af loven, **afholder** eksamen for revisorer, og **bistår** styrelsen i forbindelse med fastlæggelse af kravene til efteruddannelse.

Til af bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen eksamenskommissioner for såvel afholdelse af revisoreksamen som kvalifikationseksamen. Formanden vælges blandt de "civile" medlemmer, jf. § 33, stk. 4-6, og eksamenskommissionen består af 3 henholdsvis 2 revisorer og 5 eller flere "civile" medlemmer. De "civile" medlemmer skal altid være i flertal.

Revisorkommissionen konkluderer derfor, at det fra lovgivers side – såvel i EU-regi som nationalt – har været vigtigt at inddrage ikke-revisorer i styringen.

Det fremgår af Den kommenterede Revisorlov (4. Udg., 2009) at det overordnede ansvar for eksamensafholdelsen ligger hos Revisorkommissionen, der ligeledes er ansvarlig for behandlingen af klager over eksaminationer. Dette følger direkte af lovforarbejderne. (Lovforslag L 120, 2007-08 (2. Samling). Der henvises til bemærkningerne til § 33, stk. 4.

Ifølge nugældende eksamensbekendtgørelse § 1, stk. 2 - bekg. nr. 1029 af 22. oktober 2008 - er det Revisorkommissionen, der fastsætter de nærmere regler for fremgangsmåden ved den skriftlige og den mundtlige prøve. Det fremgår af bekendtgørelsens § 9, stk. 2, at skriftlige prøver skal bedømmes af en eksaminator og mindst 2 censorer, samt at de mundtlige prøver skal bedømmes af en eksaminator og mindst 3 censorer. Mindst en censor skal være revisor og mindst en censor skal være ikke-revisor.

Baggrunden for disse skærpede krav ved eksamensafholdelse er, at der er tale om tildeling af en autorisation udstedt af det offentlige – og ikke en kandidatexamen - samt at der skal bestå en meget høj grad af sikkerhed for, at eksamenskandidaten opfylder de krav, som stilles til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Hertil kommer, at der eksamineres i et bredt fagområde, ligesom der lægges vægt på at teste kandidatens modenhed og holdninger – herunder bl.a. at teste kandidatens evne til at sige fra og forstå sin rolle som revisor og offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisoreksamen er derfor ikke direkte sammenlignelig med andre eksamener, eksempelvis den prøve, som en advokatfuldmægtig skal bestå for at kunne opnå bestalling som advokat. Der henvises til retsplejelovens § 119, stk. 2, nr. 5. Hertil kommer, at kandidaten for at indstille sig til eksamen har gennemgået en langvarig uddannelse, men der levnes kun den pågældende mulighed for 3 gange at indstille sig til eksamen, jf. herved eksamensbekendtgørelsens § 2 og § 3, jf. § 5, og det er der ikke tilsigtet afgørende ændringer i.

Kort skitseret er fremgangsmåden ved den skriftlige prøve for nuværende, at "1. retter", der er revisor, foretager en overordentlig detaljeret og grundig gennemgang af kandidatens besvarelse og kommenterer denne i overensstemmelse med rettevejledningen. Herefter vil kandidaternes besvarelser samt kommentarer fra tre "1. rettere" blive forelagt en "2. retter", der er en meget erfaren revisor, som har rettet opgaver i flere år, og som herefter bedømmer opgaverne og tilretter niveauet for de tre "1. rettere". Revisorkommissionens revisormedlemmer deltager altid som "2. rettere" for at skabe ensartethed i bedømmelserne og drøfter om fornødent evt. problemstillinger med øvrige 2. og 3. rettere. Herefter forelægges besvarelserne for en censor ("3. retter"), der ikke er revisor, og som

herefter bedømmer besvarelsene, navnlig med vægten lagt på brugerfladen, dvs. vurderer om besvarelsen af opgaven er anvendelig og har værdi for den tiltænkte bruger, eksempelvis en bestyrelse. Revisorkommissionens ikke-revisormedlemmer deltager altid som "3. rettere". Et censorhold består af tre "1. rettere", en "2. retter" og en "3. retter", og der er normalt 9 censorhold. Erfaringen viser, at beståelsesprocenten er noget højere, når opgaven er slutbedømt, end hvad tilfældet var efter "1. retters" vurdering.

Revisorkommissionen lægger vægt på, at bedømmelsen bliver faglig korrekt og ensartet. Der har i forbindelse med udarbejdelsen af nærværende rapport om ændring af revisoreksamen mv. fra interessenternes side været lagt stor vægt på, at der ikke bliver gået på kompromis med det faglige niveau, ligesom der også nationalt og internationalt lægges vægt herpå. Der henvises til kommenteret Revisorlov, side 42 "Den internationale udvikling". Revisorkommissionen finder derfor, at der ikke kan være færre end to revisorer, der bedømmer en skriftlig opgave. Dette vil dog ikke gøre sig gældende, såfremt modul A eksempelvis afholdes som en multiple choice opgave. Til at sikre opfyldelse af blandt andet 8. direktivs bestemmelse om, at ikke-revisorer styrer relevante områder, samt sikre revisors kompetence overfor brugerne, jf. ovenfor, findes det også påkrævet, at den skriftlige opgave (evt. undtaget modul A) forelægges for en ikke-revisor.

Kort skitseret er fremgangsmåden ved den mundtlige bedømmelse for nuværende, at eksaminatorerne og censorerne ved dagens start gennemgår de opgaver, som eksaminatorerne har tiltænkt kandidaterne. Det påses herunder nøje, at kravene til opgaven er opfyldt, jf. herved eksamensbekendtgørelsen § 6. Det kræves derfor, at hver eksaminator fremkommer med 5-6 spørgsmål, hvorfra udvælgelse foretages. Typisk vil der være to eksaminatorer tilstede, der hver - skiftevis - eksaminerer 4 kandidater pr. dag. Det kræves, at eksaminatorerne er tilstede hele dagen, herunder skal de kunne træde til som censor ved forfald, eksempelvis inhabilitet, der ikke har kunnet afklares på forhånd. Typisk vil ved hver eksamination deltage 4 censorer, 2 erfarne revisorer og 2 ikke-revisorer. Det kan ske, at der konstateres inhabilitet, og hvorfor antallet af censorer må reduceres til 3. Man har hidtil ikke fundet, at antallet af indkaldte censorer kan reduceres for den enkelte eksamensdag, blandt andet henset til problemet om mulig inhabilitet, men også til problemet omkring evt. sygdom, da det normalt ikke er muligt at indkalde censorer med kort varsel.

Der er ikke med lovforslaget tilsigtet afgørende ændringer i den mundtlige prøve.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at det kan forsvares at reducere antallet af censorer til mindst 2, forudsat at bestemmelsen om, at mindst en censor er revisor og mindst en censor er ikke-revisor bibeholdes. Der henvises til bemærkningerne ovenfor.

Dette rejser imidlertid den problemstilling, at det ved sygdom og evt. inhabilitet kan være vanskeligt at indkalde andre censorer med kort varsel. Henset til karakteren af den prøve, som kandidaterne skal aflægge, og som har krævet måneders forberedelse med store udgifter til følge, vil det være uacceptabelt at skulle aflyse en sådan prøve. Såfremt man ønsker at reducere antallet af censorer ved mundtlig eksamen, forudsætter Revisorkommissionen, at der etableres en betryggende tilkaldeordning.

Revisorkommissionen peger på muligheden for at indføre brugerbetaling.

2.3.3.6. Særlige overvejelser om klageadgang

Revisorkommissionen foreslår, at der ved klager over en eksamensbedømmelse indføres mulighed for, at enhver af eksamensbedømmerne kan kræve nedsættelse af et nyt bedømmelsesudvalg til at foretage den endelige vurdering af besvarelsen (skriftlige eksaminationer) eller en ny eksamination (mundtlige eksaminationer). Forslaget er indarbejdet i Revisorkommissionens forslag til ny eksamensbekendtgørelse.

Overvejelserne bag forslaget

Revisorkommissionen har vurderet, at hensynet til kandidaten taler for, at der i tilfælde af uenighed omkring bedømmelsen bør være bedre muligheder for, at kandidaten kan få foretaget en ny bedømmelse eller en ny eksamination. I dag er det i tilfælde af en klage de samme bedømmere, som foretog den oprindelige bedømmelse, der skal revurdere bedømmelsen. De kan kun fastholde eller ændre bedømmelsen samt i samråd med formanden for den pågældende eksamenskommission lade en ny eksamination afholde.

Hvis en bedømmer, der var i mindretal ved den oprindelige bedømmelse, også er i mindretal ved den fornyede bedømmelse, vil den oprindelige bedømmelse typisk blive fastholdt. Revisorkommissionen mener, at såfremt kandidaten klager over en bedømmelse, og der er dissens i bedømmelsesudvalget, bør det være muligt for mindretallet i bedømmelsesudvalget, hvis vedkommende finder det påtvingende, at kræve nedsættelse af et nyt bedømmelsesudvalg (ved skriftlige eksaminationer) eller give kandidaten mulighed for en ny eksamination (ved mundtlige prøver) uden at dette tæller som et ekstra forsøg. Der må ikke være gengangere i det nye bedømmelsesudvalg i forhold til det oprindelige bedømmelsesudvalg.

2.3.3.7. Udkast til opdateret eksamensvejledning

Obligatorisk anvendelse af computer til de skriftlige eksaminationer og aflevering på USB-stik

Revisorkommissionen foreslår, at det bliver obligatorisk at anvende computer til de skriftlige eksaminationer, der indgår i den skriftlige prøve, og at besvarelsen skal afleveres elektronisk på et USB-stik. Forslaget er indarbejdet i Revisorkommissionens udkast til ny eksamensvejledning.

Revisorkommissionen vurderer, at det er hensigtsmæssigt med en modernisering af eksamensformen, som i højere grad tager højde for de elektroniske muligheder, der er til stede i dag. Forslaget, der bl.a. er inspireret af reglerne i Sverige, vil medføre adskillige fordele for såvel kandidaterne som for Revisorkommissionens sekretariat:

- Kandidaterne vil ikke længere skulle medbringe en printer til eksaminationen.
- Kandidaterne vil ikke længere skulle afse tid til printning af besvarelsen, men vil fremover kunne anvende den fulde tid, der er til rådighed, på besvarelse af den skriftlige opgave.
- Kandidaterne vil ikke længere opleve støjgener under eksaminationen som følge af andre kandidaters printning af opgavebesvarelser.
- Sekretariatet vil nemmere kunne opbevare og sende kandidaternes opgavebesvarelser elektronisk end fysisk.

Reglerne tager højde for risikoen for computernedbrud.

Mulighed for at medbringe computer i forberedelseslokalet før den mundtlige prøve

Revisorkommissionen foreslår, at det bliver muligt at medbringe en computer i forberedelseslokalet før den mundtlige prøve. Computeren må kun bruges til at erstatte medbringelsen af de eksisterende tilladte hjælpemidler. Anden anvendelse er ikke tilladt. Det præciseres, at overtrædelse kan medføre bortvisning, og at det vil tælle som 1 forsøg. Forslaget er indarbejdet i Revisorkommissionens udkast til ny eksamensvejledning.

Revisorkommissionen vurderer, at forslaget vil være en hjælp for kandidaten, som undgår at skulle medbringe store mængder bogmateriale til forberedelsen. Det vurderes, at risikoen for snyd er begrænset i forhold til de fordele, som forslaget indebærer.

Der udarbejdes en vejledning for udformning af mundtlige eksamensspørgsmål

Revisorkommissionen foreslår, at der udarbejdes en vejledning for udformning af mundtlige eksamensspørgsmål. Det foreslås endvidere præciseret i Revisorkommissionens vejledning til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer, at eksamensspørgsmålene til den mundtlige prøve skal koncentrere sig om centrale spørgsmål inden for revisors virkefelt.

3. Overgangsordninger

3.1. Revisorkommissionens anbefalinger

- *Revisoruddannelsen skal være en enhedsuddannelse med én type godkendt revisor*
- *Revisoruddannelsen skal fortsat ligge på et højt niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer*

3.2. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår at

1. Nuværende statsautoriserede revisorer fortsætter uændret som statsautoriserede revisorer.
2. Nuværende registrerede revisorer kan fortsætte uændret som registrerede revisorer.
3. Enhver aktiv registreret revisor kan, uanset uddannelsesmæssig baggrund, blive godkendt som statsautoriseret revisor ved at bestå to skriftlige eksaminationer og en mundtlig prøve.
4. Enhver ikke-aktiv registreret revisor kan, uanset uddannelsesmæssig baggrund, blive godkendt som statsautoriseret revisor, ved at generhverve titlen som registreret revisor efter de gældende regler og derefter bestå to skriftlige eksaminationer og en mundtlig prøve.
5. Indstilling til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen kan ske på ordinær vis for sidste gang i forbindelse med eksamen i 2014.
6. Revisorkommissionen kan tillade, at en person indstiller sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, 2016 eller 2017.
7. Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen afholdes ikke efter 2017.
8. En person, der har været indstillet til men ikke bestået den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen senest i 2014, og som har resterende forsøg tilbage, mister sin ret til at anvende de resterende forsøg på den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, hvis vedkommende ikke indstiller sig til den skriftlige prøve hvert år efter 2014. Tilsvarende gælder en person, der har fået tilladelse til at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015. Revisorkommissionen kan undtage herfra.
9. Består den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen har kandidaten ret til at indstille sig 3 gange til den mundtlige prøve ved kvalifikationseksamen. Den mundtlige prøve skal dog være bestået senest i 2019.
10. Revisorkandidater, der ikke kan nå at få tre forsøg til kvalifikationseksamen efter ovenstående regler, får adgang til at anvende resterende forsøg i overgangsordningen på den nye revisoreksamen til statsautoriseret revisor, selvom de ikke opfylder kravene til teoretisk uddannelse. Dog er det et krav, at personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang.

3.3. Revisorkommissionens overvejelser

Ifølge de gældende regler skal personer, der ønsker godkendelse som statsautoriseret revisor opfylde visse uddannelseskra v i henhold til revisorlovens § 3, og skal have bestået en skriftlig og mundtlig eksamen, jf. § 33, stk. 7. Dette gælder uanset, om kandidaten allerede har en godkendelse som registreret revisor.

Der kan i dag være forskel på de krav, der stilles til den teoretiske uddannelse for at kunne blive godkendt som henholdsvis statsautoriseret revisor og registreret revisor, samt forskel på den skriftlige og mundtlige kvalifikationseksamen og revisoreksamen.

Der er endvidere stor forskel på, hvilken uddannelsesbaggrund en allerede godkendt registreret revisor har (se bilag 2). I dag er der krav om, at den teoretiske uddannelse til registreret revisor som minimum skal bestå af den obligatoriske del af CMA-uddannelsen samt en mindre opgave. Det er således ikke et krav, at den pågældende, der indstiller sig til kvalifikationseksamen, har bestået CMA-eksamen. I langt de fleste tilfælde er der dog tale om, at revisorkandidaterne gennemfører CMA-uddannelsen. Til revisoreksamen skal CMA-uddannelsen være bestået.

Kvalifikationseksamen består af en 8 timers skriftlig prøve og en mundtlig prøve, mens revisoreksamen består af en skriftlig prøve af en varighed på 2 dage á 8 timer samt en mundtlig prøve.

Med de gældende regler skal registrerede revisorer, der ønsker godkendelse som statsautoriseret revisor, have bestået CMA-eksamen, gennemført den praktiske uddannelse under tilsyn af en statsautoriseret revisor og bestå den skriftlige og den mundtlige revisoreksamen.

Revisorkommissionen har særligt lagt følgende betragtninger til grund for overvejelserne vedrørende overgangsordninger.

Overgangsordningen skal sikre, at der fortsat opretholdes et fagligt højt niveau for statsautoriserede revisorer. De faglige krav til beståelse af eksamen som statsautoriseret revisor er høje sammenlignet med det øvrige EU. Uddannelseskravene til den fremtidige statsautoriserede revisor foreslås også fortsat at være meget høje. Overgangsordningen skal medvirke til at sikre opretholdelse af de høje faglige krav.

Overgangsordningen skal varetage samfundets behov og krav til revisor. Revisorer fungerer på mange områder som samfundets tillidsrepræsentant, og det er væsentligt, at overgangsordningen sikrer, at den fremtidige statsautoriserede revisor fuldt ud lever op til de forventninger, samfundet har.

Overgangsordningen skal tage hensyn til registrerede revisorer fortsatte erhvervsmuligheder. Revisorkommissionens forslag vil indebære, at der i mange år fremover vil eksistere både statsautoriserede og registrerede revisor. Der vil dog ikke blive uddannet nye registrerede revisorer efter 2019. Det er på nuværende tidspunkt uvist, hvorledes erhvervsmulighederne for de registrerede revisorer vil være om 5, 10 eller 15 år. Der skal derfor så vidt muligt tages hensyn til usikkerheden vedrørende de fremtidige erhvervsmuligheder for registrerede revisorer.

Overgangsordningen skal tage hensyn til registrerede revisorer under uddannelse og ikke-aktive revisorer. Registrerede revisorer under uddannelse og ikke-aktive revisorer (f.eks. revisorer med deponeret beskikkelse) har visse berettigede forventninger om at kunne færdiggøre deres uddannelse/generhverve deres godkendelse. Der skal derfor så vidt muligt tages hensyn til disse forventninger. En overgangsordning skal imidlertid ikke kunne skabe en genvej til at blive godkendt som statsautoriseret revisor.

Overgangsordningen skal være praktisk og økonomisk gennemførlig. Det er ressourcekrævende at afholde eksaminer, og Revisorkommissionen har kun begrænsede ressourcer til rådighed. Det har derfor også været væsentligt at vurdere den praktiske gennemførlighed i forbindelse med de enkelte modeller.

Overgangsordningen skal ses i lyset af EU-reglerne. Det følger af art. 14 i 8. direktiv om lovpligtig revision, at godkendelse som revisor i Danmark under visse betingelser kan opnås af en udenlandsk godkendt revisor. Efter de danske regler skal den udenlandske revisor bestå en egnethedsprøve⁵. Egnethedsprøven, som foregår på dansk, har fokus på væsentlige forskelle mellem dansk lovgivning og praksis i forhold til det andet land inden for materielle erhvervsretlige regler, skatte- og skatteforvaltningsret, regler for regnskabsaflæggelse samt regler for udøvelse af revisionsvirksomhed i Danmark. I forhold til tidligere vil der med de nye regler kun være én egnethedsprøve, nemlig den til statsautoriseret revisor, hvilken fremover vil være den titel som den udenlandske revisor får ved etablering i Danmark.

EU-reglerne om udenlandske revisoreres mulighed for at blive godkendt i Danmark er imidlertid ikke til hinder for, at der i Danmark fastsættes særlige overgangsregler for registrerede revisorer, der er mere omfattende end egnethedsprøven for udenlandske revisorer.

Aldersfordelingen blandt registrerede revisorer, der i 2010 var medlem af FRR, fremgår af bilag 4. Aldersfordelingen kan være med til at give et billede af, hvor mange der eventuelt vil gøre brug af en overgangsordning. Antallet af aktive registrerede revisorer var i 2010 størst i aldersgruppen 50-59 år. Næststørst var gruppen med en alder på 40-49 år. Uanset valg af overgangsordning for de registrerede revisorer, er det Revisorkommissionens forventning, at der vil være registrerede revisorer, der ikke vil benytte sig af overgangsordningen med henblik på at blive godkendt som statsautoriseret revisor.

Revisorkommissionen har med udgangspunkt i ovenstående overvejet

- overgangsordninger for revisorer, der er aktive som registrerede revisorer (afsnit 3.3.1.)
- overgangsordninger for revisorer, der ikke er aktive som registrerede revisorer på grund af deponering, bortfald, fratagelse eller frakendelse (afsnit 3.3.2.)
- overgangsordninger for revisorkandidater, der er i gang med den teoretiske eller praktiske uddannelse (3.3.3.)

3.3.1. Overgangsordninger for aktive revisorer⁶

3.3.1.1. Forslag til overgangsordning for aktive revisorer

Revisorkommissionens foreslår, at en registreret revisor, der består den skriftlige eksamination i revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber, den skriftlige eksamination i andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret og den mundtlige prøve efter den foreslåede nye revisoreksamen, kan blive godkendt som statsautoriseret revisor, jf. nærmere nedenfor.

Skriftlig og mundtlig prøve uanset revisors uddannelsesmæssige baggrund

Efter denne model kan alle registrerede revisorer vælge at gå op til to skriftlige eksaminationer og en mundtlig prøve, jf. nærmere nedenfor, hvis de ønsker titlen statsautoriseret revisor. Overgangsordningen gælder for alle, uanset uddannelsesbaggrund (se bilag 2). Der sondres således

⁵ I EU-Kommissionens forslag til ændring af 8. direktiv om lovpligtig revision foreslås, at revisor skal kunne vælge mellem en egnethedsprøve og at gennemføre en prøveperiode - KOM(2011) 778 endelig

⁶ Der er d. 16. marts 2012 optaget 2208 aktive registrerede revisorer i Revireg

ikke mellem de forskellige typer af registrerede revisorer, der har opnået deres titel f.eks. uden at have bestået en CMA-eksamen eller ikke har bestået kvalifikationseksamen mv. Endvidere vil det, som led i afskaffelsen af 8. års reglen, være uden betydning, hvor gammel revisorens teoretiske uddannelse er.

Registrerede revisorer har siden 1996 skullet bestå en kvalifikationseksamen, der består af en 8 timers skriftlig prøve og en mundtlig eksamen. Denne gruppe registrerede revisorer vil primært ligge i aldersgruppen op til 49 år, og det er den gruppe, som mest sandsynligt vil benytte sig af overgangsordningen.

Den største og aldersmæssigt ældste gruppe registrerede revisorer har meget forskellig teoretisk baggrund. Denne gruppe af revisorer har imidlertid en lang praktisk erfaring og har siden 2009 skullet opfylde det lovpligtige krav til efteruddannelse. På denne baggrund vurderes det, at der også vil være fagligt belæg for, at denne gruppe registrerede revisorer ved overgangsordningen kan indstille sig til eksamen som statsautoriseret revisor.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at der på længere sigt kan opstå problemer for registrerede revisorerers erhvervsmuligheder, da det med de nye regler ikke længere vil være muligt at udanne registrerede revisorer. Det kan betyde, at titlen registreret revisor med tiden bliver mindre kendt, hvorved færre og færre virksomheder vil have kendskab til og dermed vælge en registreret revisor.

Det er derfor tanken med overgangsmodellen, at der ikke skal være en tidsbegrænsning for, hvornår den registrerede revisor indstiller sig til prøven til statsautoriseret revisor. Herved sikres det, at den registrerede revisor bevarer muligheden for på et senere tidspunkt at blive godkendt som statsautoriseret revisor på vilkår, der tager hensyn til den allerede erhvervede titel, og dermed en bedre opretholdelse af erhvervsmuligheden.

Den skriftlige prøve

En registreret revisor har, uanset uddannelsesbaggrund, en titel, der i henhold til 8. direktiv om lovpligtig revision medfører, at vedkommende kan udføre lovpligtig revision. Alle disse registrerede revisorer har mindst tre års praktisk erfaring med revision.

Som udgangspunkt finder Revisorkommissionen ikke, at det er nødvendigt at teste en registreret revisor i fagområder, som revisor allerede er testet i ved kvalifikationseksamen, eller som registrerede revisorer har erhvervet viden om gennem lang praktisk erfaring. Der eksisterer således en mindre gruppe, der ikke opfylder direktivkravene til uddannelseskvalifikationer, og en stor gruppe registrerede revisorer, der ikke har været til kvalifikationseksamen. Registrerede revisorer, der ikke har været til kvalifikationseksamen, har imidlertid en lang praktisk erfaring (mindst 19 år), da alle registrerede revisorer fra 1996 har skullet bestå kvalifikationseksamen.

Dette hensyn skal holdes op imod vigtigheden af at sikre, at den registrerede revisor får et niveau, der svarer til en statsautoriseret revisor.

Den skriftlige prøve skal på denne baggrund indeholde to af de tre skriftlige eksaminationer i den nye eksamen til statsautoriseret revisor. De tre skriftlige eksaminationer består af:

Modul A, som er en 2 timers eksamination i etik og uafhængighed.

”Revisors tiltræden og fratræden, opgaveaccept, rapportering om økonomiske forbrydelser, etik, tavshedspligt, uafhængighed samt kvalitetsstyring”

Modul B, som er en 6 timers eksamination i revisionspåtegninger og andre erklæringer i regnskaber.

”Opgavens planlægning og udførelse, afgivelse af erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabsystemer og interne kontroller, risikostyring, regnskabsanalyse, rentabilitetsanalyser samt rådgivning og assistance i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber.”

Modul C, som er en 4 timers eksamination i andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret.

”Kriseramte virksomheder, generationsskifte, rådgivning og assistance inden for skatte spørgsmål, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.”

Valg af skriftlige eksaminationer skal sikre, at den registrerede revisor samlet opnår et niveau, der svarer til det, der kræves til den skriftlige revisoreksamen.

Selvom alle revisioner skal udføres efter de internationale revisionsstandarder er der stor forskel på standardernes anvendelse på f.eks. børsnoterede virksomheder og et lille selskab i regnskabsklasse B. Tilsvarende gælder, at de skatte-, selskabs- og erhvervsretlige bestemmelser typisk er mere komplekse, når der er tale om store virksomheder. Det gælder således også de erklæringer, som revisor skal afgive (andre erklæringer).

Det er derfor Revisorkommissionens vurdering, at der er nødvendigt at stille krav om, at de registrerede revisorer skal testes i de områder, der er dækket af modul B og modul C.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at der er skærpede regler om uafhængighed ved opgaver for virksomheder af offentlig interesse sammenholdt med andre virksomheder. Vurdering af uafhængighed er imidlertid så grundlæggende for enhver accept af en opgave, at Revisorkommissionen ikke finder det nødvendigt at stille krav om den skriftlige eksamination i etik og uafhængighed. Kommissionen har i den forbindelse tillige lagt til grund, at etik og uafhængighed kan indrages i forbindelse med den mundtlige prøve, og i praksis meget ofte bliver et element i den mundtlige prøve.

Den mundtlige prøve

Den mundtlige prøve skal være den samme, som afholdes for statsautoriserede revisorer. Hermed sikres det, at den registrerede revisor testes på samme niveau som en statsautoriseret revisor.

Konklusion

Det er Revisorkommissionens vurdering, at en registreret revisor, der består den fremtidige revisoreksamens skriftlige eksamination i henholdsvis revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber (modul B) og den skriftlige eksamination i andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret (modul C) samt den mundtlige prøve, jf. afsnit 2.3., vil have dokumenteret et fagligt niveau, der svarer til en statsautoriseret revisor. Det er derfor Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke med denne model vil være tale om en sænkning af det faglige niveau for statsautoriserede revisorer.

Forslaget varetager ikke en bestemt gruppe af registrerede revisorer, da den gælder for alle registrerede revisorer. Forslaget er endvidere praktisk gennemførligt og sikrer et fortsat højt fagligt niveau hos alle revisorer, der er godkendt som statsautoriserede revisorer. Det anses endvidere for at være en overgangsordning, der er rimelig i forhold til allerede godkendte statsautoriserede revisorer samtidig med, at der er taget hensyn til registrerede revisorer mulighed for, enten at beholde den eksisterende titel, eller få den fremtidige titel som statsautoriseret revisor på vilkår, der tager hensyn til den allerede erhvervede titel.

Sammenholdt med de foreslåede normale regler for hvordan man blive statsautoriseret revisor, indebærer forslaget, at en registreret revisor ikke nødvendigvis skal opfylde de teoretiske og praktiske uddannelseskrav, ligesom den registrerede revisor ikke skal bestå den fulde skriftlige eksamen. Forslaget tager derved højde for, at den registrerede revisor, der ikke har bestået en eksamen for at blive registreret revisor til gengæld har erhvervet en meget lang praktisk erfaring, og at registrerede revisorer med kortere praktisk erfaring til gengæld har bestået en eksamen for at blive registreret revisor.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der om ca. 10 år bør foretages en evaluering af overgangsreglerne mv., da det på nuværende tidspunkt kan være vanskeligt at forudse markedets udvikling.

3.3.1.2. Overvejelser om andre overgangsordninger for aktive revisorer

I Revisorkommissionens overvejelser om overgangsordning har indgået nedenstående modeller, som ikke er blevet foreslået.

Den fulde revisoreksamen uanset uddannelsesmæssig baggrund

Revisorkommissionen overvejede, om registrerede revisorer - uanset uddannelsesbaggrund – skulle bestå den fulde revisoreksamen for at blive godkendt som statsautoriseret revisor.

Den registrerede revisor ville således skulle opfylde de samme krav, som fremover vil blive stillet til nye statsautoriserede revisorer, herunder kravene til teoretisk uddannelse.

Der ville ikke med denne model være taget højde for den viden og erfaring, som den registrerede revisor allerede er i besiddelse af, og der ville heller ikke være taget hensyn til den obligatoriske efteruddannelse, som har været gældende i en årrække.

Revisorkommissionen vurderede derfor, at et krav om den fulde revisoreksamen for en registreret revisor, der evt. også har bestået CMA-eksamen, og som allerede i forvejen er godkendt efter 8. direktiv til at udføre lovpligtig revision og derfor også har opnået praktisk erfaring under tilsyn af en godkendt revisor, ikke ville være proportionalt henset til formålet om at sikre det høje faglige niveau.

Prøver afhængig af revisors uddannelsesmæssige baggrund

Revisorkommissionen overvejede, om en overgangsordning kunne sondre mellem

1. Registrerede revisorer, som har bestået den fulde CMA-eksamen og har bestået kvalifikationseksamen, således at disse eventuelt alene skulle bestå den mundtlige eksamen som statsautoriseret revisor, og
2. Registrerede revisorer, som ikke er omfattet af gruppe 1, således at denne gruppe kunne godkendes som statsautoriseret revisor ved at bestå både den skriftlige og mundtlige eksamen som statsautoriseret revisor.

Registrerede revisorer, som har bestået den fulde CMA-eksamen og har bestået kvalifikationseksamen

Revisorkommissionen gjorde sig overvejelser om det forhold, at registrerede revisorer, der har taget CMA-eksamen og dermed besidder samme teoretiske viden som en statsautoriseret revisor, og som siden 1996 har skullet bestå en 8-timers skriftlig prøve og en mundtlig prøve, kunne anses for tilstrækkeligt kvalificerede til, at de alene skulle bestå den mundtlige eksamination som statsautoriseret revisor. Det blev herunder også lagt til grund, at disse revisorer har opnået praktisk erfaring som registreret revisor.

Foreningen FSR – danske revisorer har også foreslået denne model, og har endvidere bedt Revisorkommissionen om at genoverveje modellen i forbindelse med møder i forbindelse med udarbejdelse af overgangsordningerne.

Der ville i givet fald være tale om en mindre gruppe, der ville kunne omfattes af denne overgangsordning.

Kommissionen drøftede risikoen for, at der kunne blive tale om en utilsigtet smutvej for de kandidater, der var parate til at kunne indstille sig til enten registreret eller statsautoriseret revisor i 2013 og frem til, at kvalifikationseksamen ikke længere afholdes, idet denne model ville kunne ”spare” kandidaterne for hele den skriftlige del af revisoreksamen. Da modellen ville medføre en risiko for, at den ville blive anset for at være en lettere vej til statsautoriseret revisor, overvejede Revisorkommissionen kun at gøre adgangen til overgangsordningen gældende for registrerede revisorer, der havde opnået godkendelse frem til og med 2012.

Sammenfattende fandt Revisorkommissionen dog ikke, at denne model ville give den fornødne sikkerhed for, at det ønskede høje faglige niveau for statsautoriserede revisorer ville være opretholdt, idet kandidaterne ikke ville blive prøvet ved den skriftlige del af revisoreksamen.

Registrerede revisorer, som ikke er omfattet af gruppe 1

Revisorkommissionen overvejede, om der skulle være en særlig overgangsordning for denne gruppe, som omfatter både revisorer, som har bestået kvalifikationseksamen samt registrerede revisorer, som ikke har bestået en eksamen for at blive godkendt som registreret revisor. Denne gruppe har en teoretisk uddannelse, som spænder fra revisorer, der har bestået CMA-eksamen, til revisorer, der har bestået den teoretiske uddannelse til registreret revisor fra handelshøjskolen/universitet, merkonomeksamen eller HD(R) med tillæg af revisoruddannelse mv. Se nærmere i bilag 2.

Revisorkommissionen overvejede, om denne gruppe af registrerede revisorer skulle kunne godkendes som statsautoriseret revisor ved at bestå en skriftlig og en mundtlig eksamen. Kommissionen lagde til grund, at det ville være nødvendigt for den registrerede revisor at have tilegnet sig tilstrækkelig teoretisk og praktisk viden for at kunne bestå både den skriftlige og mundtlige eksamen som statsautoriseret revisor, og dermed dokumentere at have et fagligt niveau svarende til en statsautoriseret revisor.

Revisorkommissionen drøftede modellen med FSR – danske revisorer, som var betænkelige ved, at der ville blive åbnet op for, at enhver registreret revisor kunne godkendes som statsautoriseret revisor, uanset uddannelsesmæssig baggrund. Af hensyn til at sikre en fortsat høj faglighed blandt statsautoriserede revisorer, var det foreningens opfattelse, at alene registrerede revisorer, der som minimum har teoretisk uddannelse på bachelorniveau, skulle have adgang til at blive statsautoriseret revisor.

Revisorkommissionen fandt dog sammenfattende, at det kræver en ajourført teoretisk og praktisk faglig viden, såfremt en kandidat skal kunne bestå dels den skriftlige del af revisoreksamen og dels den mundtlige eksamen, og at disse kandidaters lange praktiske erfaring og de senere års krav om efteruddannelse ville kompensere for den forskelligartede teoretiske baggrund, som disse kandidater har.

Konklusion

Ud fra en samlet vurdering fandt Revisorkommissionen ikke, at modellen med differentierede krav til forskellige registrerede revisorer var en farbar løsning for registrerede revisorer, der ønsker at blive godkendt som statsautoriseret revisor.

Afløsningsopgave

I årene fra 1973 til 1996 var det muligt at blive statsautoriseret revisor på grundlag af en afløsningsopgave. Bedømmelsesgrundlaget var den indleverede afløsningsopgave med tilhørende bilag, en eventuel redegørelse samt evt. supplerende oplysninger, som Revisorkommissionen havde bedt om. Afløsningsopgaven blev ”forsvaret” ved en mundtlig eksamination, der tog udgangspunkt i opgaven. Der kunne dog også eksamineres i emner, der lå ud over afløsningsopgaven. Afløsningsopgaven blev afskaffet som eksamensform, da den enkelte opgave med bilag samlet havde et omfang på mellem 100 og 200 sider, og bedømmelsen derfor stillede meget store krav til eksaminatorer og censorer.

Kommissionen fandt, at der var flere udfordringer forbundet med en afløsningsopgave. Det kunne være vanskeligt at kontrollere, hvem der egentligt havde udført arbejdet, der blev lagt til grund for afløsningsopgaven, ligesom det kunne være et problem for registrerede revisorer at finde opgaver, der var tilstrækkeligt egnede – teoretisk og praktisk - som grundlag for en bedømmelse med henblik på godkendelse som statsautoriseret revisor. Det gjaldt ikke mindst for registrerede revisorer, der havde arbejde i en mindre revisionsvirksomhed. Endeligt ville der være en risiko for, at bedømmelsesgrundlaget ville blive stærkt varierende, da opgavernes sværhedsgrad kunne være forskellig. Sammenfattende fandt Revisorkommissionen, at afløsningsopgaven ikke er en egnet overgangsmodel for registrerede revisorer.

Særlig ordning for registrerede revisorer uden CMA, men med praktisk erfaring

Revisorkommissionen har i forbindelse med de foregående modeller drøftet, om modellerne kunne suppleres med en særlig mulighed for registrerede revisorer, som ikke har bestået CMA-eksamen.

Baggrunden for kommissionens drøftelser var, at krav om skriftlig og mundtlig eksamen kunne opleves som byrdefuld for den registrerede revisor. Det har derfor været drøftet, hvorvidt det som alternativ til krav om eksamen kunne være muligt for en registreret revisor, der ikke er i besiddelse af CMA-eksamen, i stedet at indstille sig til en praktisk prøve. Den praktiske prøve kunne bestå af et tilsyn af revisorens udførte arbejde efterfulgt af en mundtlig prøve.

Denne alternative model ville forudsætte, at der nedsættes en eksamenskommission med tilsynskompetence, der skulle udføre kontrollen på tilsvarende vis som ved den obligatoriske kvalitetskontrol. Dvs. at der var tale om en gennemgang af det arbejde, der ville være udført i den pågældende revisors virksomhed.

Kommissionen fandt, at gennemførelsen af et særligt tilsyn ville være betydelig mere omkostningskrævende og praktisk omfattende end afholdelse af skriftlig eksamen, samt at det ville være vanskeligt at kontrollere, hvem der egentligt ville have udført det arbejde, der ville blive lagt til grund for den praktiske prøve.

Revisorkommissionen har sammenfattende ikke fundet denne model egnet som overgangsordning, da den både ville være praktisk svær at gennemføre samtidig med, at det ville blive en test af revisors allerede udførte arbejde i revisionsvirksomheden, hvor det kan være svært at kontrollere, hvem der faktisk har udført arbejdet.

3.3.2. Overgangsordning for ikke-aktive revisorer

Ikke-aktive revisorer dækker over personer, hvis beskikkelse er:

- Deponeret, jf. revisorlovens § 6,
- Bortfaldet, jf. revisorlovens § 7 (bopæl, myndighed, konkurs, forsikring),
- Frataget, jf. revisorlovens § 8 (Gæld til det offentlige, nægtelse af kvalitetskontrol, manglende efteruddannelse), eller
- Frakendt, jf. revisorlovens § 44, stk. 2 (perioden udløber eller kan ophæves af Revisornævnet, jf. RL § 45)

Når en revisor skal have sin titel tilbage, skal vedkommende opfylde de betingelser, som fremgår af den enkelte bestemmelse. Da titlen ”registreret revisor” vil blive bevaret, vil de ikke-aktive revisorer altid, hvis de opfylder betingelserne, kunne generhverve deres titel som registreret revisor.

Det er samtidig Revisorkommissionens opfattelse, at ikke-aktive registrerede revisorer skal have mulighed for at blive godkendt som statsautoriseret revisor, hvis de ønsker at blive genoptaget som godkendt revisor.

Revisorkommissionen har i den forbindelse overvejet, hvorvidt det skal være et krav, at revisor først generhverver titlen registreret revisor, forinden de kan godkendes som statsautoriseret revisor.

sor, eller om det skal være muligt at indstille sig direkte til den prøve, der giver adgang til titlen statsautoriseret revisor, i forbindelse med en genoptagelse. Selvom der ved den sidste mulighed vil kunne spares et led for den registrerede revisor, der ønsker at få titlen statsautoriseret revisor, har Revisorkommissionen fundet det afgørende, at revisor først har dokumenteret, at vedkommende overhovedet fortsat er i besiddelse af de faglige kvalifikationer, der stilles til en aktiv registreret revisor.

Det er derfor Revisorkommissionens opfattelse, at ikke-aktive registrerede revisorer først skal generhverve deres titel som registreret revisor, før de kan indstille sig til de prøver, der giver adgang til titlen statsautoriseret revisor

Revisorkommissionen foreslår derfor ingen særlig overgangsordning for ikke-aktive registrerede revisorer.

3.3.3. Overgangsordning for revisorkandidater

3.3.3.1. Forslag til overgangsordning for revisorkandidater

Revisorkommissionens foreslår, at indstilling til den skriftlige prøve ved eksamen for registrerede revisorer (kvalifikationseksamen) kan ske på ordinær vis for sidste gang i forbindelse med eksamen i 2014. Revisorkommissionen kan under særlige omstændigheder tillade, at en person indstiller sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, 2016 eller 2017. En person, der har været indstillet til men ikke bestået den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen senest i 2014, og som har resterende forsøg tilbage, mister sin ret til at anvende de resterende forsøg på den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, hvis vedkommende ikke indstiller sig til den skriftlige prøve hvert år efter 2014. Tilsvarende gælder en person, der har fået tilladelse til at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015. Revisorkommissionen kan undtage herfra. Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen afholdes ikke efter 2017. Bestås den skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen har kandidaten ret til at indstille sig 3 gange til den mundtlige prøve ved kvalifikationseksamen. Den mundtlige prøve skal dog være bestået senest i 2019.

Ansøgning om at indstille sig til den skriftlige og mundtlige prøve til kvalifikationseksamen skal i årene 2015-2017 være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. marts. Ansøgning om alene at indstille sig til den mundtlige prøve skal dog fortsat blot være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. oktober i alle årene frem til og med 2019.

En person, der opfylder følgende betingelser, kan indstille sig til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer, uden at de sædvanlige betingelser for indstilling til revisoreksamen er opfyldt:

- Personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen i et eller flere år uden at bestå,
- Personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang,
- Personen har ikke indstillet sig 3 gange til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, og
- Den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen er ophørt med at blive afholdt.

Hver tidligere indstilling til den skriftlige del af kvalifikationseksamen tæller som et forsøg ved hvert af de tre moduler, der indgår i den skriftlige prøve ved revisoreksamen.

Den særlige overgangsbestemmelse, der tillader indstilling til revisoreksamen for personer, der har været indstillet til kvalifikationseksamen, men som ikke har haft mulighed for at indstille sig 3 gange til denne, påvirker ikke personens mulighed for senere at indstille sig til den fulde normale revisoreksamen ved opfyldelse af de normale betingelser for indstilling til revisoreksamen.

Forslagene er indarbejdet dels i forslag til lov om ændring af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder dels i forslag til bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer.

3.3.3.2. Overvejelser bag forslaget

Når den nye revisoruddannelse fremsættes og vedtages, er der personer, som allerede er i gang med uddannelsen til revisor.

Revisorkommissionen har vurderet behovet for overgangsordninger for revisorkandidater i følgende 3 situationer:

- Studerende, der har påbegyndt CMA-studiet på handelshøjskolen/universitet (uanset om det er med henblik på at tage CMA-eksamen (cand.merc.aud.) eller den obligatoriske del af CMA),
- Personer, der har bestået uddannelsen til registreret revisor på handelshøjskolen/universitet, men endnu ikke har opnået den påkrævede praktiske uddannelse på de tre år, og
- Personer, der har påbegyndt men endnu ikke afsluttet kvalifikationseksamen.

Overvejelser vedrørende studerende, der har påbegyndt CMA-studiet på handelshøjskolen/universitet (uanset om det er med henblik på at tage CMA-eksamen (cand.merc.aud.) eller den obligatoriske del af CMA)

Der er studerende, der ved lovens fremsættelse er i gang med CMA. Studerende, der på dette tidspunkt ikke åbenlyst har disponeret efter at blive registreret revisor, har efter Revisorkommissionens opfattelse ingen berettigede forventninger om at kunne blive registreret revisor, og der er derfor ikke behov for en overgangsordning for studerende i denne gruppe.

Disse CMA studerende bør tage en fuld CMA og derefter bestå den nye revisoreksamen til statsautoriseret revisor, hvis vedkommende ønsker at blive revisor.

Derimod har studerende, der ved lovens fremsættelse åbenlyst har disponeret i en forventning om at kunne blive registreret revisor, en berettiget forventning om at kunne færdiggøre uddannelsen og gå til kvalifikationseksamen. Dette gælder særligt studerende, der har afsluttet den obligatoriske del af CMA, og som har påbegyndt den lille opgave, der kræves for at kunne indstille sig til kvalifikationseksamen.

Revisorkommissionen foreslår, at den sidste ordinære skriftlige prøve ved kvalifikationseksamen bliver afholdt i 2014. Dette gør det muligt for ovennævnte gruppe af studerende at færdiggøre den lille opgave og indstille sig til kvalifikationseksamen uden behov for dispensation, forudsat at kravene til praktisk uddannelse er opfyldt (se nedenfor for så vidt angår kandidater, der ikke opfylder kravene til praktisk uddannelse i 2014).

Revisorkommissionen finder, at overgangsordningen for revisorkandidater bør balancere hensynet til revisorkandidaterne med, hvad der er praktisk og økonomisk forsvarligt. Overgangsordningen bør derfor sikre, at kvalifikationseksamen ikke afholdes unødvendigt længe.

Det foreslås, at der fortsat bør være en hovedregel om, at en person har 3 forsøg til både den skriftlige og mundtlige prøve. Dog foreslås det samtidig, at en person, der har indstillet sig til men ikke bestået kvalifikationseksamen senest i 2014, og som har resterende forsøg tilbage, mister sin ret til at anvende sine resterende forsøg, hvis vedkommende ikke indstiller sig til den skriftlige prøve hvert år efter 2014, så længe personen har forsøg tilbage. Dette krav skal tilskynde kandidaterne til ikke unødvendigt at springe et år over inde i overgangsperioden, og dermed forlænge den overgangsperiode, hvor det vil være nødvendigt fortsat at afholde den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen. For at have mulighed for at tage højde for helt særlige tilfælde, gives der dog mulighed for, at Revisorkommissionen kan undtage fra dette krav. Det foreslås, at 2017 bliver det absolut sidste år, hvor det vil være muligt at kunne indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen, og at den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019. Herved vil alle kandidater, der indstiller sig til kvalifikationseksamen senest i 2014 have haft mulighed for at indstille sig 3 gange både til den skriftlige og mundtlige prøve.

Da den skriftlige prøves afholdelse i årene 2015-2017 afhænger af, om der er kandidater, der har flere forsøg tilbage, eller kan få dispensation, foreslås indstillingsfristen rykket frem til 1. marts. Derved bliver det muligt at undgå omkostningerne til forberedelse af eksamensopgaven, såfremt der ikke er nogen, der tilmelder sig den skriftlige prøve det pågældende år. Der er ikke et tilsvarende hensyn at tage i forhold til den mundtlige prøve, hvor den eksisterende frist er tilstrækkelig.

Overvejelser vedrørende personer, der har bestået uddannelsen til registreret revisor på handels-højskolen/universitet, men endnu ikke har opnået den påkrævede praktiske uddannelse på de tre år
Revisorkommissionen er opmærksom på, at der kan være en gruppe personer, der i 2014 endnu ikke har opnået de 3 års praktiske erfaring i henhold til 8. direktiv. Derfor foreslås det, at Revisorkommissionen under særlige omstændigheder kan tillade, at en person indstiller sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, 2016 eller 2017.

Dispensationsbestemmelsen er primært tiltænkt de kandidater, som på grund af at de ikke opfylder kravet om 3 års praktisk uddannelse i 2014, eller som på grund af sygdom eller graviditet, ikke vil have mulighed for at gå op til den sidste ordinære kvalifikationseksamen i 2014, selvom de ved lovens fremsættelse åbenlyst havde disponeret efter at blive registreret revisor, og derfor havde berettigede forventninger om at kunne færdiggøre uddannelsen og blive registreret revisor.

Der vil skulle mere til at tillade, at en person indstiller sig for første gang i 2016 end i 2015, og endnu mere hvis det er første gang i 2017. En person, der med rimelighed kunne have disponeret på en måde, hvorved personen kunne have indstillet sig til kvalifikationseksamen i et tidligere år, bør således ikke gives dispensation til at indstille sig for første gang i et senere år. Dette gælder særligt dispensationer til at indstille sig for første gang i 2016 eller 2017. Dispensation til at indstille sig for første gang i 2017 bør kun gives i absolut undtagelsestilfælde.

Adgangen til at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2015, 2016 eller 2017 foreslås baseret på en dispensationsregel frem for en generel undtagelsesregel. Her-

ved opnås mulighed for en konkret rimelighedsvurdering, hvor Revisorkommissionen kan afveje hensynet til kandidatens berettigede forventninger overfor bl.a. risikoen for omgåelse.

Adgangen til at indstille sig til den skriftlige og mundtlige prøve efter dispensation fra Revisorkommissionen foreslås af økonomiske og praktiske grunde begrænset således, at den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen ikke afholdes efter 2017, og den mundtlige prøve skal være bestået senest i 2019, jf. også bemærkningerne herom ovenfor.

Dette vil give samtlige kandidater, som når at bestå den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen mulighed for 3 forsøg til den mundtlige prøve. Såfremt kandidaten ikke udnytter muligheden for at indstille sig til den mundtlige prøve 3 gange inden den mundtlige prøve ophører med at blive udbudt, er det kandidatens eget ansvar at vedkommende ikke får 3 forsøg til at bestå den mundtlige prøve.

Overvejelser vedrørende personer, der har påbegyndt men endnu ikke afsluttet kvalifikationseksamen

Ovennævnte betragtninger vil sikre, at alle kandidater, der går til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang senest i 2015, får mulighed for 3 forsøg til både den skriftlige og mundtlige prøve inden afholdelsen af disse prøver ophører senest i henholdsvis 2017 og 2019.

Tilsvarende vil kandidater, der via den foreslåede dispensationsordning får mulighed for at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017, og som består den skriftlige prøve i et af disse år, ligeledes nå at få 3 forsøg til den mundtlige prøve inden afholdelsen af denne prøve ophører senest i 2019.

Derimod vil kandidater, der via den foreslåede dispensationsordning får mulighed for at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017, og som ikke består den skriftlige prøve i et af disse år, ikke have haft mulighed for 3 forsøg til at bestå den skriftlige prøve inden den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen ophører med at blive afholdt.

Revisorkommissionen tillægger det stor vægt, at alle kandidater har mulighed for 3 forsøg, men samtidig taler økonomiske og praktiske hensyn dog for, at der bør fastsættes en ultimativ frist for, hvornår den sidste skriftlige prøve til kvalifikationseksamen kan afholdes.

Revisorkommissionen har efter en samlet afvejning af de involverede hensyn foreslået, at kandidater, der via dispensation har fået mulighed for at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017, og som ikke består, får ret til at tage deres resterende forsøg på revisoreksamen som led i en særlig overgangsordning.

For at undgå u hensigtsmæssige eksamensforløb foreslås dog en betingelse om, at personen har været indstillet til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen hvert år, siden personen indstillede sig til prøven første gang. Det betyder for eksempel, at en person, der først opnår den praktiske uddannelse i 2016 og som får dispensation til at gå til den skriftlige eksamen samme år, har to forsøg til den skriftlige kvalifikationseksamen, og ét forsøg på hvert af de tre skriftlige moduler til revisoreksamen.

Forslaget medfører, at de pågældende som led i den særlige overgangsordning kan indstille sig til revisoreksamen, selvom de ikke nødvendigvis har opfyldt de almindelige krav til teoretisk uddannelse.

Heroverfor står dog følgende hensyn og argumenter:

- Overgangsordningen vil kun være mulig for kandidater, som Revisorkommissionen har givet dispensation til at indstille sig til den skriftlige prøve til kvalifikationseksamen for første gang i 2016 eller 2017, og som ikke har bestået den skriftlige prøve i ét af disse år. Som nævnt vil dispensation kun blive givet, hvis vedkommende på tidspunktet for lovens fremsættelse åbenlyst har indrettet sig efter at kunne blive registreret revisor. En person, der med rimelighed kunne have disponeret på en måde, hvorved personen kunne have indstillet sig til kvalifikationseksamen i et tidligere år, bør ikke gives dispensation til at indstille sig for første gang i et senere år. Det må derfor antages at være ganske få personer, som vil blive omfattet af den særlige overgangsordning.
- Både den skriftlige og mundtlige prøve til revisoreksamen skal bestås. Kandidaten vil således skulle besidde det høje faglige niveau, som forudsættes for at kunne bestå revisoreksamen.
- Hensynet til kandidater, der på tidspunktet for lovens fremsættelse har haft berettigede forventninger om at kunne færdiggøre sin igangværende uddannelse og derefter have 3 forsøg for at blive revisor, tilgodeses så vidt muligt.

Den særlige overgangsbestemmelse påvirker ikke personens mulighed for senere at indstille sig til revisoreksamen ved opfyldelse af de normale betingelser for indstilling til revisoreksamen.

Forsøg ved et skriftligt modul eller den mundtlige prøve ved revisoreksamen, som er foretaget efter overgangsordningen, medregnes således ikke som forsøg, som er foretaget ved opfyldelse af de normale betingelser for indstilling til revisoreksamen. Ligeledes vil eventuelle skriftlige moduler, der er bestået som led i forsøg på at bestå revisoreksamen som led i overgangsordningen, ikke tælle med ved bedømmelsen af, om den skriftlige prøve er bestået ved en eventuel senere opfyldelse af de normale betingelser for indstilling til revisoreksamen.

3.3.4. Oversigt over de foreslåede overgangsordninger mv.

Bilag 3 viser eksempler ved de foreslåede overgangsbestemmelser mv. ved Revisorkommissionens forslag til den nye revisoruddannelse.

Bilaget tager udgangspunkt i en fremsættelse af lovforslaget i januar 2013 og efterfølgende vedtagelse i foråret 2013. Det er Revisorkommissionens vurdering, at det af praktiske årsager ikke vil være muligt at tilrettelægge de nye skriftlige eksaminationer mv. inden sommeren 2013. Det vil således først være muligt at afholde den første nye eksamen i efteråret 2014.

Med den tidsplan der er præsenteret i bilag 3, vil branchen og revisorkandidaterne være forberedt på den nye revisoruddannelse allerede fra lovens fremsættelse i januar 2013 og den endelige vedtagelse i foråret 2013. Både kandidater, der allerede har indstillet sig til kvalifikationseksamen ved lovens fremsættelse og vedtagelse, og studerende, der er i gang med den teoretiske uddannelse, kan således nå at indrette sig på, at uddannelsen til registreret revisor er under udfasning.

4. Overvejelser om andre konsekvensændringer

4.1. Revisorkommissionens anbefalinger

- *Revisoruddannelsen skal være en enhedsuddannelse med én type godkendt revisor*
- *Revisoruddannelsen skal fortsat ligge på et højt niveau svarende til niveauet for statsautoriserede revisorer*

4.2. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionen foreslår at fastholde bestemmelsen om, at kun registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, jf. revisorlovens § 17, kan udføre revision og afgive andre erklæringer med sikkerhed gennem rådgivningskontorerne.

Revisorkommissionen foreslår endvidere at fastholde bestemmelsen i henholdsvis årsregnskabsloven og lov om finansiel virksomhed, hvorefter mindst én revisor i en børsnoteret eller finansiel virksomhed skal være statsautoriseret revisor.

Revisorkommissionen foreslår endelig, at der i bestemmelserne om udpegning af revisorer til Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet ikke foreskrives et bestemt antal statsautoriserede revisorer og et bestemt antal registrerede revisorer, men at bestemmelserne foreskriver det samlede antal godkendte revisorer, der skal udpeges.

4.3. Revisorkommissionens overvejelser

Efter gældende lovgivning er der meget få steder, hvor der skelnes mellem statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.

Det drejer sig om revisorlovens § 17, hvorefter registrerede revisorer – men ikke statsautoriserede revisorer - kan afgive erklæringer med sikkerhed gennem et af de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, selv om disse kontorer ikke opfylder kravene til at være en revisionsvirksomhed. Derudover fastsætter revisorloven fordelingen af henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer i Revisorkommissionen (§ 33), i Revisortilsynet (§ 34) og i Revisornævnet (§ 43). Endelig er det et krav efter årsregnskabsloven, at mindst én revisor skal være statsautoriseret revisor i en børsnoteret virksomhed, ligesom det er et krav efter lov om finansiel virksomhed, at mindst én revisor skal være statsautoriseret revisor i en finansiel virksomhed.

Revisorkommissionens forslag om en enhedsuddannelse med én type godkendt revisor på niveau med statsautoriserede revisorer gør det imidlertid nødvendigt at forholde sig til, hvilken indvirkning det får på de bestemmelser, hvor der i dag skelnes mellem statsautoriserede og registrerede revisorer.

4.3.1. De landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer

Efter den gældende bestemmelse i revisorlovens § 17 kan registrerede revisorer, der er ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under dansk landbrug, udføre opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2. Det vil sige, at registrerede revisorer kan af-

give erklæringer med sikkerhed gennem rådgivningskontoret, uanset at et rådgivningskontor ikke opfylder kravene til at være en revisionsvirksomhed.

Derimod er det ikke tilladt for statsautoriserede revisorer, der er ansat i de landøkonomiske rådgivningskontorer, at afgive erklæringer med sikkerhed.

Revisorkommissionen har overvejet, hvorvidt overgangen fra to typer godkendte revisorer (registrerede revisorer og statsautoriserede revisorer) til én type revisor (statsautoriserede revisorer) giver anledning til at ændre revisorlovens § 17.

Forud for lov om statsautoriserede og registrerede revisorer fra 2003⁷ drøftede Revisorkommissionen i betænkning nr. 1411 fra 2002⁸ den særstatus, som registrerede revisorer ansat på de landøkonomiske rådgivningskontorer havde, og kunne i lyset af EU-Kommissionens henstilling om revisors uafhængighed⁹ ikke anbefale, at bestemmelsen blev medtaget i den nye lov. I betænkning nr. 1478 fra 2006¹⁰ anbefalede Revisorkommissionen igen, at det blev overvejet at ophæve særbestemmelsen, idet den efter kommissionens umiddelbare opfattelse var uforenelig med direktivets bestemmelser om ejerforhold og uafhængighedsreglerne i øvrigt.

Det er fortsat Revisorkommissionens opfattelse, at særbestemmelsen for registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer ikke er forenelig med EU-reglerne. Kommissionen må imidlertid også lægge til grund, at der synes at være et politisk ønske om at fastholde særbestemmelsen.

Det er på denne baggrund Revisorkommissionens opfattelse, at særbestemmelsens meget snævre anvendelsesområde skal fortsætte uændret. Det vil sige, at kommissionens forslag til modernisering af revisoruddannelsen ikke skal ses som en anledning til at indføre et bredere anvendelsesområde for bestemmelsen.

Med Revisorkommissionens forslag til modernisering af revisoruddannelsen vil der inden for en kortere årrække ikke blive uddannet nye registrerede revisorer, ligesom der på sigt ikke længere vil eksistere registrerede revisorer. Revisorkommissionens forslag til at videreføre særbestemmelsen uændret betyder, at der sker en naturlig afvikling af rådgivningskontorer med ansatte registrerede revisorer. Samtidig giver forslaget rådgivningskontorerne og deres kunder en rimelig og tilpas lang periode til at indstille sig på ophøret.

4.3.2. Medlemmer af Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet

Sammensætningen af medlemmer i henholdsvis Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet er fastsat i revisorlovens § 33, stk. 1, § 34, stk. 1, og § 43, stk. 1.

⁷ Lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer

⁸ Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering, januar 2002

⁹ Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 om revisors uafhængighed i EU: Grundlæggende principper (2002/590/EF)

¹⁰ Revisorlovgivning – I internationalt perspektiv, oktober 2006

I Revisorkommissionen skal 5 medlemmer være revisorer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, og 2 skal være registrerede revisorer. En af Revisorkommissionens væsentligste opgaver er at afholde eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer. Der er ikke i øvrigt i revisorloven eller bekendtgørelser fastsat bestemmelser, hvor der til varetagelsen af kommissionens opgaver stilles særlige krav om deltagelse af et medlem, der er statsautoriseret eller registreret revisor.

I Revisortilsynet skal 4 medlemmer være revisorer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer, og 2 skal være registrerede revisorer. Revisortilsynet er ansvarlig for den lovpligtige kvalitetskontrol af både statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Revisortilsynet blev etableret i 2003 i forbindelse med vedtagelse af den nye lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, som bl.a. byggede på Revisorkommissionens betænkning fra januar 2002 (se note 8). Om sammensætningen af Revisortilsynet fremgår bl.a. af betænkningen, at det ved sammensætningen af tilsynet er lagt til grund, at flertallet af medlemmerne ikke må være revisorer, at statsautoriserede og registrerede revisorer skal være ligeligt repræsenteret, samt at tilsynet skal have en passende størrelse.

De statsautoriserede og registrerede revisorer skal tilføre tilsynet den faglige ekspertise, der er nødvendigt ved bedømmelse af sagerne. Dette kommer således også til udtryk i forretningsordenen for Revisortilsynet¹¹. Det fremgår således af forretningsordenens § 10, stk. 3, at

”Ved Revisortilsynets vurdering af konkrete sager skal der foruden formanden deltage mindst lige så mange repræsentanter for regnskabsbrugerne som revisorer. I sager vedrørende statsautoriserede revisorer eller revisionsvirksomheder skal der deltage mindst en statsautoriseret revisor. I sager vedrørende registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder skal der deltage mindst en registreret revisor.”

I Revisornævnet skal 6 medlemmer være revisorer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, og 3 skal være registrerede revisorer. Revisornævnet behandler klager over statsautoriserede og registrerede revisorer. Efter § 2, stk. 5, i bekendtgørelse om Revisornævnet skal der ved Revisornævnets behandling af en sag, der vedrører statsautoriserede revisorer, mindst deltage en statsautoriseret revisor. Tilsvarende skal der deltage mindst en registreret revisor ved behandling af sager vedrørende registrerede revisorer.

Revisorernes deltagelse i Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet sikrer tilstedeværelse af den nødvendige faglige ekspertise til varetagelse af opgaverne. Deltagelse af både statsautoriserede og registrerede revisorer er i den forbindelse dog snarere et udtryk for, at de to typer godkendte revisorer i Danmark skal være repræsenteret, end et udtryk for forskelle i de faglige krav i lovgivningen, som de skal efterleve. De statsautoriserede og de registrerede revisorer har hidtil været udpeget via indstillinger fra henholdsvis Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR. Foreningerne fusionerede imidlertid i 2011 til FSR – danske revisorer, som nu repræsenterer både statsautoriserede og registrerede revisorer.

Fordelingen af henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer i Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet afspejler det nuværende antal revisorer, der er godkendt som henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Med Revisorkommissionens forslag vil der imidlertid blive stadig færre registrerede revisorer.

¹¹ Bekendtgørelse nr. 669 af 26. juni 2008 om forretningsorden for Revisortilsynet

Revisorkommissionen foreslår derfor allerede nu, at bestemmelserne om udpegning af revisorer til Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet ændres. Det skal fortsat være et krav, at revisorerne skal være godkendte revisorer, men bestemmelserne skal ikke foreskrive den nærmere fordeling af henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer.

Det gør det muligt løbende at tilpasse antallet af medlemmer, der skal være registrerede revisorer, til udviklingen i antallet af registrerede revisorer. Det skal således være Erhvervsstyrelsens ansvar ved udpegning af revisorer at sikre, at udpegningen afspejler udviklingen i antallet af henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer. I forbindelse med udpegning af revisorer må styrelsen derfor pålægger FSR – danske revisorer at indstille et tilstrækkeligt antal af både statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, så der kan udpeges det nødvendige antal godkendte revisorer af begge typer.

4.3.3. Revisor i børsnoterede og finansielle virksomheder

Det fremgår af årsregnskabslovens § 135 a, stk. 2¹², at

”Ved revision af årsrapporter, som skal udarbejdes efter reglerne for regnskabsklasse D, skal mindst én revisor være statsautoriseret revisor.”

De virksomheder, der skal aflægge årsrapport efter reglerne i regnskabsklasse D, er statslige aktieselskaber og virksomheder, der har kapitalandele, gældsinstrumenter eller andre værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, og som har pligt til at aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven.

Tilsvarende fremgår af § 199, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, at

”Finansielle virksomheder og finansielle holdingvirksomheder skal have mindst én statsautoriseret revisor. Vælges mere end én revisor eller udpeges en revisor efter 3. pkt., skal de yderligere valgte eller udpegede revisorer være statsautoriserede eller registrerede. Finanstilsynet kan i særlige tilfælde udpege en yderligere revisor. Denne revisor fungerer på samme vilkår og efter samme regler som de revisorer, der er valgt af generalforsamlingen.”

Efter de gældende regler er det således et krav, at mindst én revisor i en børsnoteret eller finansiel virksomhed skal leve op til de højeste krav til uddannelse.

Revisorkommissionen har overvejet, hvorvidt de foreslåede ændringer til revisoruddannelsen samt de foreslåede overgangsordninger giver anledning til at ændre kravene til revisor i børsnoterede og finansielle virksomheder.

Efter de gældende regler har en statsautoriseret revisor en CMA-eksamen, tre års praktisk erfaring under tilsyn af en statsautoriseret revisor samt en bestået revisoreksamen.

Efter Revisorkommissionens forslag til ny revisoreksamen til statsautoriseret revisor kan en statsautoriseret revisor fremover have opnået den praktiske uddannelse under tilsyn af en registreret revisor.

¹² Lovbekendtgørelse nr. 323 af 11. april 2011 med senere ændringer

Derudover fører Revisorkommissionens forslag til overgangsordning for registrerede revisorer til, at der fremover vil være en gruppe revisorer, som er blevet godkendt som statsautoriserede revisorer, selvom en eller flere af de tidligere krav ikke er opfyldt (CMA-eksamen, praktisk uddannelse under tilsyn af statsautoriseret revisor og bestået revisoreksamen til statsautoriseret revisor).

Som det fremgår tidligere, er det Revisorkommissionens opfattelse, at en nyuddannet statsautoriseret revisor efter de nye regler har et niveau, som svarer til det gældende niveau for statsautoriserede revisorer. Tilsvarende gælder for de revisorer, der bliver godkendt som statsautoriserede revisorer efter de foreslåede overgangsordninger. Det faglige belæg herfor er fremført under Revisorkommissionens overvejelser i afsnit 3.3., hvor det bl.a. fremgår, at disse revisorer enten har gennemført en kvalifikationseksamen eller har opnået en meget lang årrækkes praktisk erfaring, samt at de skal bestå to af revisoreksamens skriftlige moduler og en mundtlig eksamen.

Erfaringen viser, at revision af virksomheder af offentlig interesse, herunder børsnoterede og finansielle virksomheder, hovedsagelig udføres af et mindre antal større revisionsvirksomheder, der har opbygget de nødvendige kompetencer. Disse virksomheder vil som oftest kræve, at en revisor har arbejdet med børsnoterede eller finansielle virksomheder i en årrække, forinden vedkommende får adgang til at underskrive en revisionspåtegning på en sådan revisionsopgave.

Revisorkommissionen har endvidere noteret sig, at der fra politisk side er overvejelser om at indføre et særligt register for revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse, og hvor der eventuelt vil blive stillet krav til f.eks. efteruddannelse for de revisorer, der får overdraget sådanne opgaver.

Revisorkommissionen finder derfor ikke anledning til at foreslå ændringer til de gældende bestemmelser i årsregnskabsloven og lov om finansiel virksomhed, hvorefter mindst én revisor skal være statsautoriseret revisor.

DEL III. BILAG

Bilag 1

Revisorkommissionens vejledning til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer

Generelt

I henhold til Erhvervsstyrelsens bekendtgørelse nr. XXXX af XX. XXXX 20XX om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer § X omfatter revisoreksamen en skriftlig prøve og en mundtlig prøve. Den skriftlige prøve omfatter tre særskilte skriftlige eksaminationer benævnt modul A, B og C. Den mundtlige prøve omfatter én mundtlig eksamination. Revisorkommissionen fastsætter de nærmere regler for fremgangsmåden ved den skriftlige og den mundtlige prøve.

Den skriftlige eksamination i modul A, B og C afholdes hver en gang om året med mindst 14 dages mellemrum i andet halvår. Den mundtlige eksamination afholdes to gange om året, én gang i første halvår og én gang i andet halvår.

Under prøverne skal kandidaterne over for Revisorkommissionen godtgøre, at deres praktiske dygtighed har nået et sådant niveau, at det er forsvarligt at meddele dem beskikkelse som statsautoriserede revisorer. De afprøves derfor såvel skriftligt som mundtligt i de områder, som hører under en statsautoriseret revisors virkefelt, jf. revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, såsom:

Revisors tiltræden og fratræden, opgaveaccept, rapportering om økonomiske forbrydelser, etik, tavshedspligt, uafhængighed, kvalitetsstyring, opgavens planlægning og udførelse, erklæringer og beretninger på regnskaber og regnskabsopstillinger mv., vurdering af regnskabsystemer og interne kontroller, risikostyring, koncernregnskaber, regnskabsanalyse, rentabilitetsanalyser, rådgivning og assistance indenfor regnskabs – og skattespørgsmål, kriseramte virksomheder, generationsskifte, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

Formålet med revisoreksamen er at konstatere, om en kandidat i forlængelse af den teoretiske uddannelse har gennemgået den nødvendige erfarings- og modningsproces for en statsautoriseret revisor. Det skal dokumenteres, at vedkommende ud fra sit kendskab til lovgivningen, administrativ praksis og domstolsafgørelser samt under hensyntagen til de for revisorstanden gældende etiske regler om forholdet til klienter og myndigheder, medarbejdere og andre revisorer har evnen til at løse de arbejdsopgaver, der sædvanligt forekommer i en godkendt revisors virksomhed.

Forudsætninger

Det er en forudsætning, at kandidaten har bestået enten cand.merc.aud. eksamen eller en anden godkendt kandidateksamen suppleret med en række fag inden for nærmere fastsatte fagområder.

Kravene til kandidatens professionelle erfaring i eksamensbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2,

betyder, at kandidaten i mindst tre år skal have deltaget i de i en godkendt revisionsvirksomheds almindeligt forekommende erklæringsopgaver, navnlig revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, under tilsyn af en godkendt revisor. Af disse tre års praksis skal mindst 1 år være udført efter at den adgangsgivende kandidatuddannelse, jf. eksamensbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1, er bestået, og mindst to år har ligget inden for de seneste tre år forud for indstilling til revisoreksamen. Gennem den praktiske uddannelse i en godkendt revisionsvirksomhed, navnlig den del af uddannelsen, der finder sted efter, at den teoretiske uddannelse er afsluttet, skal kandidaten have erhvervet evnen til at formulere sig skriftligt og mundtligt som revisor.

Den skriftlige prøve

Den skriftlige prøve består af tre særskilte skriftlige eksaminationer, benævnt modul A, B og C. De tre moduler skal bestås enkeltvis og kun én gang, jf. dog afsnittet vedrørende frister generelt. De tre moduler kan bestås i vilkårlig rækkefølge og i forskellige eksamensterminer. Eksaminationen i modul A, B og C har en varighed på henholdsvis 2 timer, 6 timer og 4 timer. Varigheden af den enkelte eksamination er fastsat på grundlag af modulets faglige indhold og omfang.

Det faglige indhold i de tre moduler vil omfatte følgende emner:

Modul A – Etik og uafhængighed. (2 timer)

Indhold: Revisors tiltræden og fratræden, opgaveaccept, rapportering om økonomiske forbrydelser, etik, tavshedspligt, uafhængighed samt kvalitetsstyring.

Modul B – Revisionspåtegninger og andre erklæringer på regnskaber. (6 timer)

Indhold: Opgavens planlægning og udførelse, afgivelse af erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabssystemer og interne kontroller, risikostyring, regnskabsanalyse, rentabilitetsanalyser samt rådgivning og assistance i forbindelse med aflæggelse af årsrapporter og koncernregnskaber.

Modul C – Andre erklæringer og skatte-/selskabs-/erhvervsret. (4 timer)

Indhold: Kriseramte virksomheder, generationsskifte, rådgivning og assistance inden for skatte spørgsmål, finansieringsforhold, værdiansættelser, køb og salg af virksomheder samt undersøgelser i forbindelse med rationalisering og administrativ organisation.

Som udgangspunkt kan alle hjælpemidler, herunder ikke-brændbare cd-rom, medbringes til de skriftlige eksaminationer.

Dog må der ikke medbringes disketter, brændbare cd-rom, usb-stik, mobiltelefoner eller andet elektronisk kommunikationsudstyr. Mobiltelefonen afleveres slukket til eksamenstilsynet ved eksamens begyndelse. Alle former for kommunikation, udover den med eksamenstilsynet, er ikke tilladt. Eksamenstilsynet kontrollerer, at reglerne efterleves. Overtrædelse kan medføre bortvisning. Bliver man bortvist, tæller det som et forsøg.

Kandidaten skal anvende computer til sin besvarelse. Besvarelsen skal afleveres inden kandidaten forlader eksaminationen. Besvarelsen skal afleveres elektronisk lagret på et usb-stik, som udleveres ved prøven. Den fil, der indeholder besvarelsen, skal være skrivebeskyttet men uden anvendelse af

kryptering eller anden beskyttelse, der ville gøre, at filen ikke kan åbnes og læses af Revisorkommissionen og dens eksaminatorer og censorer i skrivebeskyttet tilstand. Bliver computeren uanvendelig, kan kandidaten aflevere en håndskrevet besvarelse.

Kandidaten skal selv medbringe en computer. Der kan medbringes en ekstra computer. Der ydes ikke teknisk bistand i forbindelse med anvendelsen af it-udstyr. Hver kandidat har to stikkontakter til sin rådighed. Det er tilladt at have to computere i brug på samme tid. Medbragte computere, herunder eventuelt defekt udstyr, må først fjernes efter dagens afslutning.

I sin besvarelse skal kandidaten stræbe efter, at formuleringen lægges så tæt på et notat eller redegørelse i praksis, som dette er muligt, og formulere sig således at det er forståeligt for den type klienter eller læsere, som opgaveteksten forudsætter, at der rettes henvendelse til. Hvis det i opgaveteksten forlanges, at kandidaten skal udarbejde en redegørelse til en bestyrelse, skal dette forstås direkte. Besvarelsen skal formuleres, som om det var en redegørelse til bestyrelsen, og sproget skal derfor være forståeligt for almindeligt kyndige bestyrelsesmedlemmer. Kandidaten må her forestille sig, at læseren er en kunde, hvorfor fagsprog og ikke alment kendt terminologi bør undgås. Bemærkningerne i nærværende afsnit gælder ikke, hvis en opgave eller en del af en opgave er en multiple choice – opgave.

Bedømmelsen foretages dels på grundlag af det faktiske indhold af opgavebesvarelsen, dels på grundlag af i hvilket omfang det er lykkedes for kandidaten at udarbejde en besvarelse, der har den fornødne værdi for modtageren. I denne forbindelse bemærkes, at der lægges vægt på kandidatens evne til at disponere og prioritere besvarelsen efter væsentlighed.

Ved bedømmelsen af besvarelsen foretages også en helhedsvurdering.

Den mundtlige prøve

Den mundtlige eksamination omfatter hele revisors virkefelt, jf. eksamensbekendtgørelsens § 4, stk. 1. Eksamensspørgsmålene skal dog koncentrere sig om centrale spørgsmål inden for virkefeltet. Eksaminationen varer i almindelighed 30-40 minutter, med 40 minutters forberedelsestid. Forberedelsestiden giver kandidaten mulighed for at forberede en selvstændig indledning og starte en dialog, hvis forløb styres af eksaminator.

Kandidaten har mulighed for til forberedelsen at medbringe love, bekendtgørelser, cirkulærer, vejledninger, standarder, notater m.v. efter samme retningslinier, som til de skriftlige eksaminationer, dog ikke elektronisk udstyr udover en computer. Computeren må udelukkende anvendes til opslag i filer, der ligger på computeren, og som kan erstatte medbringelse af love, bekendtgørelser, vejledninger, standarder, notater m.v. som nævnt ovenfor. Enhver anden anvendelse af computeren, herunder til kommunikation eller søgning på internettet, er ikke tilladt. Overtrædelse kan medføre bortvisning. Bliver man bortvist, tæller det som et forsøg. Til selve eksaminationen må kun medbringes egne notater udarbejdet under forberedelsestiden.

Ved bedømmelsen af den mundtlige prøve lægges vægt på, om kandidaten gennem besvarelsen af det stillede spørgsmål godtgør en praktisk egnethed og duelighed i at fremlægge en redegørelse og argumentere herfor i f.eks. en rådgivnings- eller forhandlings eller anden situation i forhold til kli-

enter, bestyrelser, myndigheder, o. lign., hvor en mundtlig præsentation kan være afgørende for udfaldet.

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

Frister

Generelt

Mindst to års praktisk uddannelse skal ligge inden for de seneste tre år forud for indstilling til revisoreksamen første gang.

For at bestå den skriftlige prøve kræves, at alle tre skriftlige moduler skal være bestået inden for en periode på fire år.

Hvis et bestået skriftligt modul falder for fire års fristen, skal modulet bestås på ny, medmindre Revisorkommissionen giver dispensation. En kandidat, der skal bestå et modul på ny, får 3 nye forsøg til at bestå det pågældende modul.

Indstilling til den mundtlige prøve kan ikke ske før, den skriftlige prøve er bestået. Indstilling til den mundtlige prøve skal ske senest tre år efter, at den skriftlige prøve er bestået. Den mundtlige prøve skal være bestået senest 4 år efter, at kandidaten har indstillet sig til den mundtlige prøve første gang.

Tilmelding til og framelding fra eksamen

Ansøgning om at indstille sig til en eller flere af de skriftlige eksaminationer (modul A, B og/eller C) samt den mundtlige prøve i 2. halvår skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. juni det pågældende år. Ansøgningen skal indeholde oplysning om hvilke moduler, kandidaten tilmelder sig skriftlig eksamination i, samt om kandidaten ønsker at tilmelde sig den mundtlige prøve i 2. halvår, forudsat at alle de skriftlige moduler er bestået.

Ansøgning om alene at indstille sig til den mundtlige prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. april (eksamen i 1. halvår) og den 1. oktober (eksamen i 2. halvår) det pågældende år.

Framelding fra en skriftlig eksamination skal være modtaget i Revisorkommissionen senest 7 dage før eksaminationens afholdelse. Datoerne for afholdelse af eksaminationen i modul A, B og C det pågældende år offentliggøres senest den 31. marts på Erhvervsstyrelsens hjemmeside. Melder kandidaten fra eksaminationen senere, uden at frameldingen skyldes dokumenterede særlige forhold, f.eks. egen sygdom eller dødsfald i nærmeste familie, vil dette blive regnet som et forsøg ved det pågældende modul.

Framelding fra den mundtlige prøve skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 15. april (eksamen i 1. halvår) og den 15. oktober (eksamen i 2. halvår) det pågældende år. Melder kan-

didaten fra eksamen senere, uden at frameldingen skyldes dokumenterede særlige forhold, f.eks. egen sygdom eller dødsfald i nærmeste familie, vil dette blive regnet som et forsøg ved den mundtlige prøve.

Anmodning om dispensation fra reglen i eksamensbekendtgørelsens § 2, stk. 4, om at en person, der 3 gange har påbegyndt et skriftligt modul, ikke kan indstille sig til modulet/prøven igen, skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. maj det pågældende år.

Anmodning om dispensation fra reglen i eksamensbekendtgørelsens § 3, stk. 1, 2. pkt., om at indstilling til den mundtlige prøve skal ske senest 3 år efter, at den skriftlige prøve er bestået, og anmodning om dispensation fra reglen i eksamensbekendtgørelsens § 3, stk. 2, om at en person, der 3 gange har påbegyndt den mundtlige prøve, ikke kan indstille sig til denne prøve igen, skal være modtaget i Revisorkommissionen senest den 1. marts for prøven i første halvår og senest 1. september for prøven i andet halvår det pågældende år.

Klageadgang

En kandidat kan klage til Revisorkommissionen over eksaminationen, herunder eksamensbedømmelsen. Klagen skal være modtaget af Revisorkommissionens formand senest 2 uger efter, at resultatet af en eksamination er blevet bekendtgjort.

Revisorkommissionens formand videresender klagen til formanden for eksamenskommissionen. De eksaminatorer og censorer, der har bedømt den pågældende præstation, foretager en fornyet gennemgang, og kan enten fastholde eller ændre bedømmelsen. Er der ved en fornyet gennemgang af en skriftlig opgave dissens blandt bedømmerne, kan en hvilken som helst person fra bedømmelsesudvalget endvidere kræve, at et nyt bedømmelsesudvalg skal træffe den endelige afgørelse. Det nye bedømmelsesudvalg skal bestå af det samme antal eksaminatorer og censorer som det oprindelige bedømmelsesudvalg. Er der ved en fornyet gennemgang af bedømmelsen af en mundtlig prøve dissens blandt bedømmerne, kan en hvilken som helst person fra bedømmelsesudvalget kræve, at kandidaten skal have mulighed for at tage prøven igen, uden at dette skal tælle som et ekstra forsøg. En kandidat har ikke krav på oplysning om, hvorvidt der har været dissens ved den oprindelige bedømmelse.

Revisorkommissionens formand meddeler resultat af behandlingen af klagen senest 1 måned efter, at klagen er modtaget.

Denne vejledning træder i stedet for Revisorkommissionens vejledning af juni måned 2009.

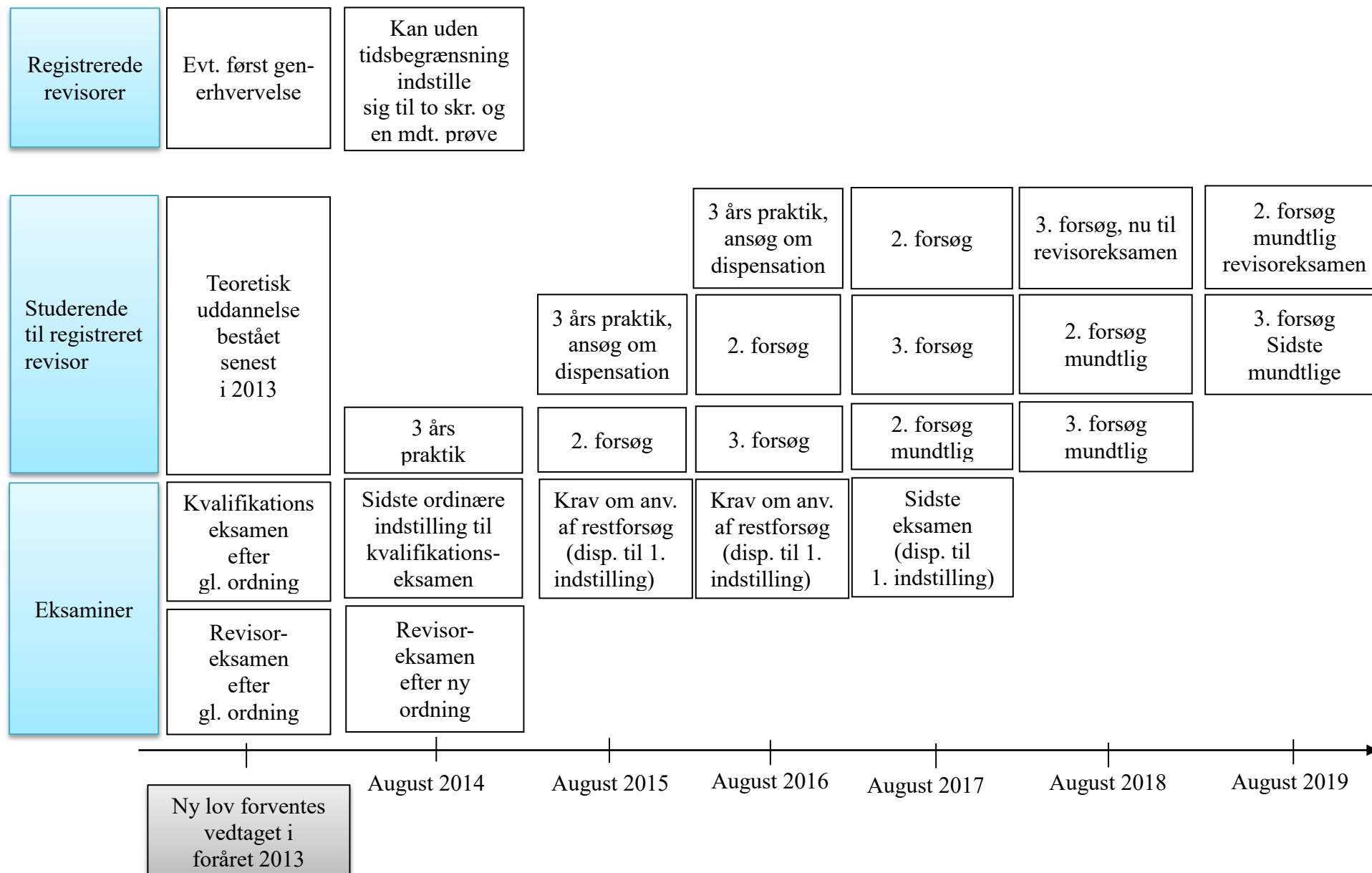
P. K. V.

Formand

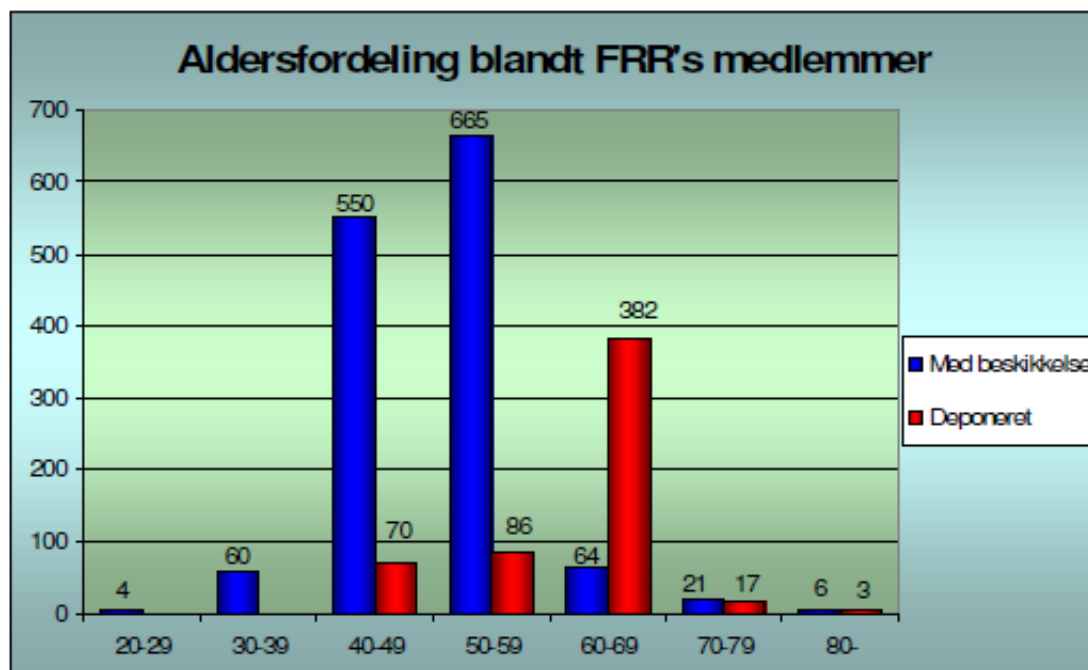
Oversigt over registrerede revisorers uddannelsesmæssige baggrund

Kategori	Baggrund for registrering	Årstal
A	<p>I forbindelse med ikrafttræden af lov om registrerede Revisorer i 1971:</p> <p>Medlemmer af Dansk Revisorforening. (Alle havde bestået en af foreningen forvaltet optagelsesprøve)</p> <p>En del medlemmer fra Dansk Revisor Union</p> <p>(Det skønnes, at der i kategori A resterer under 100 revisorer)</p>	1971
B	<p>Bestået merkonomeksamen på handelsskole</p> <p>Herudover havde en del eksamen fra Handelshøjskole: HA, HD m.v. og nogle havde en kandidatgrad som f.eks. cand.økon., cand.jur.</p> <p>(Det skønnes, at der i kategori B resterer mere en 2000 + der kan forekomme en del, som har deponeret.)</p>	1971-1995
C	<p>Overgangsordning</p> <p>Adgangskrav var 10 års praktisk erfaring.</p> <p>(Det skønnes at der ikke resterer mere end 100)</p>	1988
D	Alle i denne kategori har bestået kvalifikationseksamen	1995?
D1	Revisoruddannelsen (den særlige på handelsskoler)	Efter 1995
D2	HD-R + revisortilægsuddannelsen (bachelor)	Efter 1995
D3	CMA – light (mangler tilvalgsfag og hovedopgave – Bachelor)	Efter 1995
D4	CMA	Efter 1995
	(Det skønnes, at der samlet i kategori D er ca. 100)	

Oversigt over overgangsordninger mv.



Aldersfordelingen af registrerede revisorer¹³



Kilde: FRR 23.08.2010

¹³ Blandt medlemmerne af Foreningen Registrerede Revisorer (august 2010), som udgør ca. 2/3 af alle registrerede revisorer.