

# Vejledning om bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer

## Indholdsfortegnelse

<b>1. Indledning</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Revisorloven om efteruddannelse</b> .....	<b>3</b>
<b>3. Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse</b> .....	<b>3</b>
<b>3.1. Indledning</b> .....	<b>3</b>
<b>3.2. Anvendelsesområdet</b> .....	<b>4</b>
<b>3.3. Revisorer med deponeret godkendelse mv</b> .....	<b>4</b>
<b>3.4. Faste 3-års perioder</b> .....	<b>5</b>
<b>3.5. Efteruddannelsens niveau</b> .....	<b>7</b>
<b>3.5.1. Klageadgang</b> .....	<b>9</b>
<b>3.6. Fagområder</b> .....	<b>9</b>
<b>3.6.1. Særligt for certificerede revisorer</b> .....	<b>10</b>
<b>3.7. Efteruddannelsens form</b> .....	<b>12</b>
<b>3.7.1. Deltagelse i kursus</b> .....	<b>13</b>
<b>3.7.1.1. Særligt vedrørende kurser</b> .....	<b>14</b>
<b>3.7.1.2. Dokumentation af kurser</b> .....	<b>15</b>
<b>3.7.2. Fagteknisk udvalgsarbejde</b> .....	<b>17</b>
<b>3.7.2.1. Dokumentation af udvalgsarbejde</b> .....	<b>19</b>
<b>3.7.3. Undervisnings- og foredragsvirksomhed</b> .....	<b>19</b>
<b>3.7.3.1. Opgørelse af tidsforbrug for eksaminator og censor</b> .....	<b>21</b>
<b>3.7.3.2. Dokumentation af undervisnings- og foredragsvirksomhed</b> .....	<b>21</b>
<b>3.7.4. Forfattervirksomhed</b> .....	<b>22</b>
<b>3.7.4.1. Dokumentation af forfattervirksomhed</b> .....	<b>22</b>
<b>3.8. Reduktion i antallet af lovpligtige timer</b> .....	<b>23</b>
<b>3.9. Manglende efteruddannelse</b> .....	<b>24</b>
<b>3.10. Overskydende timer</b> .....	<b>25</b>
<b>4. Indberetning</b> .....	<b>26</b>
<b>4.1. Indberetning af overskydende timer og ”undertimer”</b> .....	<b>27</b>
<b>5. Kontrol</b> .....	<b>27</b>
<b>6. Sanktioner</b> .....	<b>29</b>

# 1. Indledning

Den første vejledning om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer blev offentliggjort i efteråret 2009.

Sidenhen er der gennemført ændringer i efteruddannelsesbekendtgørelsen, bekendtgørelse nr. 1406 af 11. december 2013 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer. Ændringerne bestod primært i en række præciseringer af reglerne om efteruddannelse og regler for efteruddannelse for revisorer, der er certificeret af Finanstilsynet til at revidere finansielle virksomheder.

Desuden har Erhvervsstyrelsen afsluttet en kontrol af den første efteruddannelsesperiode, 1. januar 2009 – 31. december 2011. Erhvervsstyrelsen offentliggjorde i den forbindelse et notat den 30. september 2014, hvori styrelsen blandt andet beskrev de erfaringer, der blev opnået med denne kontrol.

Vejledningen er opdateret med de ændringer, der er foretaget i lovgivningen og de erfaringer, styrelsen har opnået i forbindelse med kontrollen af den første efteruddannelsesperiode.

I vejledningen er sager, der er afgjort af Erhvervsstyrelsen markeret som *ERST-sag*, og sager, der er afgjort af Erhvervsankenævnet er markeret som *EAN-sag*.

Du er velkommen til at kontakte Erhvervsstyrelsen, hvis bekendtgørelsen eller vejledningen giver anledning til spørgsmål.

Med venlig hilsen  
Erhvervsstyrelsen

## 2. Revisorloven om efteruddannelse

Revisorlovens § 4 anfører følgende om efteruddannelse:

*§ 4. En revisor, der er godkendt efter § 3, har pligt til at deltage i et passende efteruddannelsesprogram, der sikrer, at den pågældende til stadighed vedligeholder sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer og sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant på et tilstrækkeligt højt niveau.*

*Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om efteruddannelse og om kontrol heraf. Erhvervsstyrelsen kan endvidere fastsætte nærmere regler om yderligere efteruddannelse af revisorer, der udfører revision af virksomheder omfattet af § 21, stk. 3.*

*Stk. 3. Revisor skal til enhver tid kunne dokumentere, at kravene om efteruddannelse er opfyldt.*

Reglerne om efteruddannelse i revisorloven er en konsekvens af artikel 13 i 8. direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, som forpligter medlemsstaterne til at stille krav om, at revisorer skal deltage i et passende efteruddannelsesprogram, så de kan bevare deres teoretiske viden, faglige kvalifikationer og værdier på et tilstrækkeligt højt niveau.

Reglerne er således et væsentligt element til at sikre, at godkendte revisorer vedligeholder og udbygger deres kompetencer. Formålet er at sikre, at en høj kvalitet i revisors arbejde bevares.

Direktivet henviser i artikel 30 til, at der skal kunne pålægges passende sanktioner, og at mulighed for fratagelse af godkendelse skal indgå i sanktionerne for manglende efteruddannelse.

## 3. Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse

### 3.1. Indledning

Erhvervsstyrelsen har i medfør af revisorlovens § 4, stk. 2, udstedt nærmere regler om obligatorisk efteruddannelse for godkendte revisorer, jf. bekendtgørelse nr. 1406 af 11. december 2013. Bekendtgørelsen erstatter den tidligere gældende efteruddannelsesbekendtgørelse, bekendtgørelse nr. 1289 af 12. december 2008 og trådte i kraft med virkning fra 1. januar 2014.

Bekendtgørelsen uddyber lovens § 4 ved at anføre de nærmere forhold, der gør sig gældende for den obligatoriske efteruddannelse. Således følger det af bekendtgørelsen, hvilket niveau og omfang efteruddannelsen skal have, ligesom det følger, hvilken form efteruddannelsen kan tage.

Videre stiller bekendtgørelsen krav om, at revisor skal indberette den gennemførte efteruddannelse til Erhvervsstyrelsen, ligesom der påhviler revisor en pligt til at kunne dokumentere den gennemførte efteruddannelse i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol, jf. lovens § 29.

### **3.2. Anvendelsesområdet**

§ 1 Reglerne om efteruddannelse finder anvendelse på *alle revisorer, der er godkendt som registrerede eller statsautoriserede revisorer efter revisorloven.*

RL § 3a Reglerne omfatter også de registrerede revisorer, der bliver godkendt som statsautoriserede revisorer, efter de har bestået en eksamen herfor.

§ 199, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed Med virkning fra 1. januar 2014 blev der indført krav om, at revisorer, der reviderer pengeinstitutter, realkreditinstitutter eller forsikringsselskaber, skal være certificeret af Finanstilsynet. Certificeringsordningen medførte, at de certificerede revisorer over en tre-årig periode skal afholde yderligere 60 timers efteruddannelse. De yderligere krav er fastsat i efteruddannelsesbekendtgørelsens §§ 4-7, jf. afsnit 3.6.1. nedenfor.

### **3.3. Revisorer med deponeret godkendelse mv.**

RL § 6, stk. 3 Det er vigtigt at være opmærksom på, at reglerne om efteruddannelse også har betydning for revisorer, der har deponeret deres godkendelse, eller hvis godkendelse har været bortfaldet, frataget eller frataget, og som senere ønsker at blive genoptaget uden at skulle gå op til en prøve. Disse revisorer skal fortsat løbende gennemføre efteruddannelse i den periode, hvor de er uden godkendelsen.

Når disse revisorer søger om at få udleveret godkendelsen igen, skal de kunne dokumentere den gennemførte efteruddannelse i de efteruddannelsesperioder, der er afsluttet, mens revisorerne har været uden godkendelse. De skal således selv sørge for at opbevare den dokumentation, der skal forevises på forespørgsel. Denne dokumentation skal kunne føres tilbage til den sidst afsluttede 3-årsperiode som godkendt revisor. Se også nedenfor under punkt 4.0.

§ 18, stk. 1 Såfremt revisor i en *årrække* har været uden sin godkendelse, kan revisor – i stedet for skriftlig dokumentation – føre praktisk bevis for, at vedkommende i den pågældende periode har opretholdt sine faglige kompetencer ved at tage en særlig prøve, der fastsættes af Erhvervsstyrelsen, og som afholdes af Revisorkommissionen, jf. § revisorlovens § 9, stk. 3. Som det er anført i lovbemærkningerne forstås der med en *årrække* perioder, der

overstiger 3 år. Det er derfor en forudsætning for at kunne tage denne særlige prøve, at den pågældende revisor som udgangspunkt har været uden sin godkendelse i minimum 3 år.

Hvis revisor – før denne har været uden sin godkendelse i minimum 3 år – anmoder om at få udleveret sin godkendelse igen, forudsætter styrelsen, at det vil være muligt for revisor at gennemføre den obligatoriske efteruddannelse inden for den gældende frist.

§18, stk. 2 og 3

Den særlige prøve er mundtlig og afholdes af Revisorkommissionen. Prøven vil omfatte de fagområder, der er fastsat i § 2, stk. 2 og 3.

Revisorer, som på grund af deponering m.v. er uden godkendelse den 1. januar 2009, hvor reglerne om efteruddannelse trådte i kraft, er omfattet af kravet om efteruddannelse fra den 1. januar 2009. Dvs., at disse revisorer – på linje med godkendte revisorer – skal følge efteruddannelsen fra den 1. januar 2009, hvis de senere ønsker godkendelsen genudleveret uden at skulle aflægge en prøve.

### **3.4. Faste 3-års perioder**

§ 3, stk. 1

Enhver revisor skal inden for en 3-årig periode følge 120 timers efteruddannelse. Reglerne om efteruddannelse trådte i kraft den 1. januar 2009. Den første efteruddannelsesperiode er således påbegyndt ved bekendtgørelsens ikrafttræden den 1. januar 2009 og løber til og med den 31. december 2011.

3-årsperioderne løber som faste 3-årsintervaller. Dette medfører, at revisorer, der var godkendt på tidspunktet for bekendtgørelsens ikrafttræden, er omfattet af den første 3-årsperiode, jf. dog ovenfor under punkt 3.3. for så vidt angår revisorer, der har deponeret deres godkendelse eller af anden grund er uden godkendelse.

§ 3, stk. 2

Nyuddannede revisorer omfattes af reglerne fra den *førstkommende* 1. januar, og kravet om efteruddannelse reduceres forholdsmæssigt i forhold til den resterende del af den 3-årige efteruddannelsesperiode

§ 3, stk. 3

For revisorer, der i et års sidste kvartal består den mundtlige revisoreksamen, og som godkendes som revisor i det følgende års første kvartal, indtræder pligten til at deltage i efteruddannelse med virkning fra den 1. januar i året efter, at revisorerne har bestået den mundtlige prøve.

Reduktionen i antallet af efteruddannelses timer for nyuddannede revisorer foretages først i de resterende 60 timer, jf. § 2, stk. 3, og dernæst forholdsmæssigt i de timer, der er

fordelt på de tre fagområder, jf. § 2, stk. 2.

*Eksempel 1:* En revisor, der allerede er godkendt pr. 1. januar 2015, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2015 og afslutter denne den 31. december 2017. Revisor skal derfor gennemføre alle 120 timers efteruddannelse.

*Eksempel 2:* En revisor, der godkendes i løbet af 2015, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2016 og afslutter denne den 31. december 2017. Der reduceres således 1/3 – 40 timer – af efteruddannelsen. Revisor skal derfor i denne efteruddannelsesperiode gennemføre 80 timers efteruddannelse. Efteruddannelsestimerne skal fordeles således:

- 24 timer skal afholdes inden for revisions- og erklæringsområdet
- 24 timer skal afholdes inden for retlige krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- 12 timer skal afholdes inden for direkte og indirekte skatter
- 20 timer skal afholdes inden for områder, der relaterer sig til de tre ovennævnte fagområder. Hvis revisor er specialiseret inden for ét eller flere af de nævnte fagområder, skal timerne afholdes inden for dette område

*Eksempel 3:* En revisor, der godkendes i løbet af 2016, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2017 og afslutter denne den 31. december 2017. Der reduceres således 2/3 – 80 timer – af efteruddannelsen. Revisor skal derfor i denne efteruddannelsesperiode gennemføre 40 timers efteruddannelse. Efteruddannelsestimerne skal fordeles således:

- 16 timer skal afholdes inden for revisions- og erklæringsområdet
- 16 timer skal afholdes inden for retlige krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- 8 timer skal afholdes inden for direkte og indirekte skatter

*Eksempel 4:* En revisor, der godkendes i løbet af 2017, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2018. Revisor skal dermed ikke afholde efteruddannelsestimer for perioden 1. januar 2015 – 31. december 2017.

### 3.5. Efteruddannelsens niveau

§ 2, stk. 2

Den gennemførte uddannelse skal være på et *passende fagligt niveau* (masterniveau) inden for de fagområder, som der kræves for at bestå eksamen som godkendt revisor.

For at kunne blive indstillet til revisoreksamen for statsautoriserede revisorer kræves det, at den pågældende har bestået enten cand. merc. aud.-eksamen eller en anden godkendt kandidateksamen suppleret med en række fag inden for nærmere fastsatte fagområder.

Desuden skal den pågældende i mindst tre år have deltaget i udførelsen af opgaver, der navnlig vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer under tilsyn af en godkendt revisor. Af disse tre års praksis skal mindst et år være udført efter den adgangsgivende kandidateksamen er bestået. Desuden skal mindst to af de tre års praktiske erfaring ligge inden for de seneste tre år forud for fristen for tilmelding til revisoreksamen.

Der blev fastsat en række overgangsregler for revisoreksamen i bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer mv., bekg. nr. 1408 af 11. december 2013, hvortil der henvises.

Efteruddannelsesbekendtgørelsens krav om et passende fagligt niveau betyder, at der skal være tale om et fagligt niveau, der tilsvarende den undervisning, der udbydes på cand.merc.aud-uddannelserne samt andre kandidatuddannelser, der opfylder kravene til at kunne indstille sig til revisoreksamen, jf. § 3, i bekg. nr. 1408 af 11. december 2013. Det grundlæggende incitament for reglerne om efteruddannelse er at opretholde niveauet for revisors kompetencer og dermed kvaliteten af revisors arbejde. Der må derfor som minimum stilles krav om, at den gennemførte uddannelse tilsvarende det uddannelsesniveau, som revisor har fulgt i forbindelse med revisoreksamen.

*I ERST-sag nr. 2013-0034796 afviste Erhvervsstyrelsen, at revisor kunne medregne timer afholdt på jurauddannelsens bachelorniveau som efteruddannelse.*

Det er vigtigt i denne forbindelse at understrege, at det er revisors  **eget ansvar**  at vurdere, hvorvidt den gennemførte efteruddannelses faglige indhold er i overensstemmelse med revisorlovens § 4 samt regler udstedt i medfør heraf.

Erhvervsstyrelsen kan afgive vejledende udtalelser i denne sammenhæng omkring lovgivningen vedrørende revisors efteruddannelse, men det vil ikke være muligt at få en forhåndsgodkendelse fra Erhvervsstyrelsen, på hvorvidt den planlagte

eller gennemførte efteruddannelse er i overensstemmelse med revisorloven og bekendtgørelsen.

Der kan opstå situationer, hvor den afholdte efteruddannelse kun delvist kan medregnes som efteruddannelse.

*I ERST-sag nr. 2013-0034820 deltog revisor i et fire-dages kursus. Revisor fremlagde i sagen en dagsorden for kurset, hvoraf de forskellige lektioner på kurset fremgik. Erhvervsstyrelsen anerkendte, at revisor kunne medregne de lektioner, der faldt ind under de tre fagområder, som efteruddannelse. De lektioner, der ikke opfyldte kravene i efteruddannelsesbekendtgørelsens § 2, afviste Erhvervsstyrelsen imidlertid som efteruddannelse.*

Det faglige indhold af efteruddannelsen skal vedrøre områder, der er relevante for revisorer, herunder revisions- og erklæringsområdet samt etik, regnskabsvæsen og økonomistyring, direkte og indirekte skatter, samt andre mere valgfri områder relateret til revisionsvirksomheden, herunder selskabsret og virksomhedsledelse.

Erhvervsstyrelsen har i en række sager afvist at godkende timer, som revisorer har registreret som efteruddannelse, men hvor der reelt set var tale om tidsforbrug, som revisor havde afholdt som led i sin arbejdsfunktion. I de pågældende sager havde revisorerne forladt revisionsbranchen.

*I ERST-sag nr. 2013-0034879 har Erhvervsstyrelsen afvist at godkende tidsforbrug brugt på en regnskabskontrolsag som efteruddannelse. I den pågældende sag havde en godkendt revisor, der havde taget arbejde uden for revisorbranchen, medregnet sit arbejde vedrørende besvarelse af en regnskabskontrolsag, som Erhvervsstyrelsen havde rejst mod den virksomhed, som revisor var ansat i. Erhvervsstyrelsen fandt ikke, at timerne kunne medregnes som efteruddannelse, idet arbejdet blev udført som led i revisorens nuværende arbejdsfunktion, og derfor ikke var omfattet af de nævnte former for efteruddannelse.*

*I ERST-sag nr. 2013-0034878 har Erhvervsstyrelsen afvist, at en revisor kunne medregne timer afholdt på deltagelse i bestyrelsesmøder og møder i revisionskomitéer. Den pågældende revisor havde taget arbejde i en privat virksomhed uden for revisorbranchen. Revisor deltog i bestyrelsesmøderne som led i sin arbejdsfunktion i virksomheden. Revisor havde medregnet de dele af bestyrelsesmøderne, der blandt andet vedrørte gennemgang af revisionsprotokollater.*



### 3.5.1. Klageadgang

*RL § 51, stk. 1*

I tilfælde af, at styrelsen træffer afgørelse om, at en revisor ikke har opfyldt revisorlovens krav om obligatorisk efteruddannelse, f.eks. fordi en del af den gennemførte efteruddannelse ikke opfylder de faglige krav, vil afgørelsen kunne indbringes for Erhvervsankenævnet.

I sidste ende vil den endelige vurdering af efteruddannelsens faglige indhold henhøre under domstolenes kompetence.

### 3.6. Fagområder

*§ 2, stk. 1*

Revisor skal gennemføre 120 timers efteruddannelse inden for en række specifikke fagområder. Der skal som minimum gennemføres:

*§ 2, stk. 2, nr. 1*

1. **24 timer** inden for revisions- og erklæringsområdet, eksempelvis retlige krav og faglige standarder for lovpligtig revision og for revisorer, internationale og nationale revisionsstandarder, risikostyring og intern kontrol, faglig etik, uafhængighed samt god offentlig revisionsetik og forvaltningsrevision m.v.,

*§ 2, stk. 2, nr. 2*

2. **24 timer** inden for retlige krav og standarder for udarbejdelse af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, generel regnskabsteori og -principper, internationale regnskabsstandarder, regnskabsanalyse, driftsbogholderi, økonomistyring og internt regnskab samt selskabsret,

*§ 2, stk. 2, nr. 3*

3. **12 timer** inden for området direkte og indirekte skatter.

*§ 2, stk. 3, 1. pkt.*

De resterende **60 timer** skal relatere sig til de fagområder, der fremgår af stk. 2, og dermed til de fagområder, der kræves for at bestå eksamen som statsautoriseret revisor, jf. § 6, i bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer m.v.

*§ 2, stk. 3, 2. pkt.*

Som udgangspunkt kan halvdelen af de 60 timer, dvs. 30 timer vedrøre emner, der er af generel betydning for udøvelse af hvervet som revisor, mens de øvrige 30 timer skal vedrøre emner, der er af betydning for revisors individuelle arbejdsopgaver. Har en revisor f.eks. specialiseret sig i skatteret og/eller ligger en væsentlig del af revisors opgaver inden for dette område, skal mindst 30 af de sidste 60 timer ligge inden for dette område.

Bestemmelsen tager således også højde for, at en revisor kan have valgt at specialisere sig inden for et specifikt fagområde eller en specifik branche. Bestemmelsen tilgodeser derved de personer, der f.eks. er beskæftiget i en specialafdeling inden for bl.a. skat, rekonstruktion, m.v., hvorfor revisor dagligt arbejder

inden for et konkret og meget specifikt fagområde. Det kan endvidere være personer, der arbejder inden for en specifik branche, hvorfor de må anses for at være specialiseret inden for den pågældende branche eller sektor.

Revisor kan dermed tilrettelægge sin efteruddannelse, så de resterende 60 timer anvendes på efteruddannelse, som sikrer, at vedkommende kan opfylde kravene til kompetence efter revisorlovens § 16, stk. 1 og stk. 3.

Det skal understreges, at ikke alle typer efteruddannelse kan medregnes som efteruddannelse. Hvis et emne anses for at falde uden for eksamensbekendtgørelsens fagområder, jf. ovenfor, vil efteruddannelsen ikke falde inden for den lovpligtige efteruddannelse. Det essentielle vil være det faglige indhold, hvorfor det i tvivlstilfælde må bero på en konkret vurdering af den gennemførte efteruddannelse.

Det pågældende kursus skal have betydning for revisors *erklæringsvirksomhed*. Det vil således ikke være muligt at medregne deltagelse i et kursus, der alene vedrører revisors rolle som rådgiver, der ikke er reguleret af revisorloven. I tilfælde af at kurset har elementer, der vedrører revisors rådgivningsvirksomhed, kan disse dele derfor ikke medregnes i det samlede timeantal.

Alene kurser, hvor rådgivningsvirksomhed indgår som en naturlig del af emnet, som har betydning for revisors virkefelt, vil kunne medregnes i det samlede timeantal.

### 3.6.1. Særligt for certificerede revisorer

§ 4, stk. 1

Revisorer, der er certificeret af Finanstilsynet i medfør af § 199, stk. 1, 1. pkt., i lov om finansiel virksomhed til enten revision af pengeinstitutter og realkreditinstitutter eller revision af forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser skal inden for en periode på 3 år yderligere deltage i 60 timers efteruddannelse inden for revision af finansielle virksomheder, og revisor skal årligt deltage i minimum 15 timers efteruddannelse.

§ 6

Revisorer, som er certificeret til revision af pengeinstitutter og realkreditinstitutter, skal som minimum afholde følgende efteruddannelse:

- 1) 15 timer inden for regnskabsaflæggelse, solvensopgørelse, kapitaldækningsregler samt ledelse og styring af penge- og realkreditinstitutter med særligt fokus på kreditområdet, markedsrisiko, operationelle risici, likviditetsrisici og IT-sikkerhed, herunder balanceprincippet, obligationsudstedelse, kapitalcenterstruktur, hæftelsesforhold, samt store engagementer, og
- 2) 15 timer inden for revision, herunder de for kreditinstitut-

ter specifikke dele af bekendtgørelsen om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, særlige udfordringer ved revision af skønmæssige poster, klassifikation, indregning, måling og værdiansættelse. Samt revision af generelle og programmerede kontroller i IT-systemer i pengeinstitutter og realkreditinstitutter.

## § 7

Revisorer, som er certificeret til revision af forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser, skal som minimum afholde følgende efteruddannelse:

- 1) 15 timer inden for regnskabsaflæggelse, solvensopgørelse, samt ledelse og styring af forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser med særligt fokus på forsikringsmæssige risici, investeringsområdet, operationelle risici og IT-sikkerhed, herunder genforsikring, investeringsaktiver, teknisk grundlag, rentekurver, kontribution, pensionsafkastbeskatningsloven, aktuarmæssige modeller samt afløbsnoter, og
- 2) 15 timer inden for revision, herunder de for forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser specifikke dele af bekendtgørelsen om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, særlige forhold ved revision af skønmæssige poster, herunder klassifikation, indregning, måling og værdiansættelse, samt revision af generelle og programmerede kontroller i IT-systemer i forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser.

*I ERST-sag 2014-9061 havde en række certificerede revisorer deltaget i et kursus vedrørende revision af forsikringsselskaber. En del af kurset omfattede emnet Aktuel skat og Moms.*

*Erhvervsstyrelsen udtalte, at i det omfang, at emnet relaterede sig til pensionsafkastbeskatningsloven, kunne det pågældende emne medregnes efter § 7, nr. 1. Hvis emnet derimod vedrørte undervisning i eksempelvis skatter og afgifter i f.eks. banker, skulle kurset medregnes under fagområdet direkte og indirekte skatter, jf. efteruddannelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 2, nr. 3.*

## § 5

Begge grupper af certificerede revisorer skal derudover som minimum afholde 30 timers efteruddannelse inden for lov om finansiel virksomhed, herunder centrale bestemmelser, omfang af tilladelser, forståelse af finansielle virksomheder og tjenesteydelser leveret af sådanne virksomheder, introduktion til ledelse og styring af pengeinstitutter, realkreditinstitutter, forsikringsselskaber og tværgående pensionskasser, bekendtgørelsen om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner, herunder generel og specifik afrapportering til til-

synsmyndigheder.

*I ERST-sag 2014-7011 havde revisor deltaget i et udvalg under Revisornævnet, der varetog en specialbehandling af revisionen af en konkret finansiel virksomhed.*

*Erhvervsstyrelsen udtalte, at i det omfang deltagelsen i udvalget vedrørte de emner, der er oplistet i efteruddannelsesbekendtgørelsens §§ 5 og 6, kunne revisor medregne udvalgsarbejdet som efteruddannelse.*

§ 4, stk. 2

For revisor, der er certificeret af Finanstilsynet til at revidere begge grupper af finansielle virksomheder, gælder den særlige regel, at der som minimum skal afholdes følgende efteruddannelses timer:

- 30 timers efteruddannelse inden for de i § 5 omfattede fagområder
- 15 timers efteruddannelse inden for de i § 6, nr. 1 omfattede fagområder
- 15 timers efteruddannelse inden for de i § 6, nr. 2 omfattede fagområder
- 15 timers efteruddannelse inden for de i § 7, nr. 1 omfattede fagområder
- 15 timers efteruddannelse inden for de i § 7, nr. 2 omfattede fagområder

Den revisor, der er certificeret til at revidere begge grupper af finansielle virksomheder, skal dermed over en treårig periode afholde mindst 90 timers efteruddannelse inden for finansiel revision.

Revisor kan dog modregne op til 30 afholdte timer inden for finansiel revision i de 30 specialiserede timer, der indgår i de 60 resterende timer, der skal afholdes efter efteruddannelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 3. Revisor, der er certificeret til at revidere begge grupper af finansielle virksomheder kan derved nøjes med at afholde 30 resterende timer efter § 2, stk. 3, hvorfor denne revisor også kan nøjes med at afholde 180 timers efteruddannelse for perioden.

En betingelse for, at denne modregning kan finde sted, er at de timer, der skal indgå i denne modregning afholdes inden for de særlige fagområder, der er oplistet i §§ 6-7.

### **3.7. Efteruddannelsens form**

Efteruddannelse kan antage forskellige former. Bestemmelsen har **udtømmende** taget stilling til, hvilke former efteruddannelsen kan tage.

Det er muligt at opfylde revisorlovens krav om efteruddannelse ved deltagelse i følgende former for aktiviteter:

1. Deltagelse i kursus
2. Fagteknisk udvalgsarbejde
3. Undervisnings- og foredragsvirksomhed
4. Forfattervirksomhed

### 3.7.1. Deltagelse i kursus

§ 8, stk. 1

Efteruddannelse kan ske ved deltagelse i kurser. Dette kan både være interne kurser og eksterne kurser udbudt af en professionel kursusudbyder, herunder både nationale og internationale seminarer eller konferencer.

Ved *interne* kurser forstås kurser, som en revisionsvirksomhed udbyder til sine ansatte inden for de fagområder, der er omfattet af bekendtgørelsens § 2. Der kan være tale om, at kurset udøves af interne undervisere, dvs. ansatte i revisionsvirksomheden, ligesom der kan være tale om udefra kommende undervisere.

Som eksempel på internationale kurser kan nævnes, at deltagelse i internationale konferencer afholdt af den revisionsvirksomhed, hvori revisor er ansat, eller af det internationale netværk, som revisor er medlem af eller kurser, der er godkendt som CPD (Continuing Professional Development) under ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales), efter omstændighederne vil kunne medregnes som efteruddannelse. Endvidere vil deltagelse i kurser i IFAC-samt FEE-regi kunne medregnes som efteruddannelse.

Det pågældende kursus forudsætter et vist niveau, jf. ovenfor under punkt 3.5. Der skal således være tale om kurser, der svarer til et masterniveau. I vurderingen af, om der foreligger et kursus på masterniveau, skal der lægges vægt på såvel indhold som kursusudbyderen, ligesom der kan lægges vægt på, hvem der er målgruppen for det pågældende kursus.

Tidsforbrug brugt på transport til og fra kursusstedet kan ikke medregnes som efteruddannelse.

Ligeledes kan frokoster og morgenmad og lign., der tilbydes deltagerne forud for kursets start eller efter kursets afslutning ikke medregnes som efteruddannelse.

§ 8, stk. 2.

E-learning eller anden it-baseret undervisning kvalificeres også som efteruddannelse, jf. § 3, stk. 2. E-learning anvendes på nuværende tidspunkt bl.a. som forberedelse til kurser samt kortere opdateringskurser m.v.

At undervisningen fagligt skal være på masterniveau, betyder

ikke nødvendigvis, at underviserne selv skal have det akademiske masterniveau. En række praktikere vil have stor konkret indsigt og viden, som gør dem værdifulde i forbindelse med forståelsen og videreformidlingen af nye og ændrede regler på erklæringsområdet. Det kan også i disse tilfælde være relevant at se på, hvem målgruppen for kurset er.

Det følger ikke af bestemmelsen, i hvilket *omfang* revisor kan deltage i kurser. Bestemmelsen begrænser heller ikke, hvor mange kurser – herunder om alle 120 timer kan bruges på kurser – der kan følges i løbet af en efteruddannelsesperiode. Det er vigtigt at holde sig for øje, at der ikke kan være tale om deltagelse i kurser, der indholdsmæssigt tilsvare et allerede gennemført kursus i en efteruddannelsesperiode. Bestemmelsen indeholder således implicit en begrænsning, der indebærer, at indholdet af kurser *væsentligt* skal adskille sig fra hinanden, idet kurser med et overvejende element af gentagelser vil medføre, at det pågældende kursus ikke kan tælles med mere end én gang. Det vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde.

Bestemmelsen stiller ikke krav om, at efteruddannelsen skal fordeles ud over 3-års perioden. Der er således intet i vejen for, at alle 120 timer kan tages f.eks. allerede i det første år af efteruddannelsesperioden.

I forlængelse heraf må det dog anføres, at deltagelse i årlige ajourføringskurser inden for regnskab, revision og skat anerkendes uden videre på trods af, at der vil være en grad af gentagelser på disse kurser.

Overordnet kan det siges, at et givent kursus eller kursusforløb skal have gavnlig indflydelse på revisors opgavevaretagelse, og dermed have en positiv effekt i retning af højnelse og/eller vedligeholdelse af revisors kompetence inden for de områder, der er relevante for revisor.

§ 8, stk. 3

En kursuslektion á 45 minutters varighed udgør 1 times efteruddannelse. Der kan dog ikke medregnes flere timer som efteruddannelse end den samlede varighed af et kursus.

### **3.7.1.1. Særligt vedrørende kurser**

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med kontrollen af revisorerens efteruddannelse for perioden 1. januar 2009 – 31. december 2011 gennemgået en række kurser, for at påse, at kurset dels opfylder et tilstrækkeligt fagligt niveau, og dels om kurset falder ind under de tre fagområder.

Nedestående sager er et udpluk af de kurser, som Erhvervsstyrelsen har taget stilling til ved kontrollen.

*I ERST-sag 2013-0034879 havde revisor deltaget i to*

*kurser vedrørende lejeret. Erhvervsstyrelsen anerkendte, at revisor kunne medregne kurset under fagområdet "Revisions- og erklæringsområdet", idet kursernes indhold gjorde revisor i stand til at forstå lovgivningen for virksomheder med udlejning af ejendomme.*

### IT-kurser

Generelle IT-kurser opfylder ikke kravene til at kunne medregnes som efteruddannelse. Derimod kan IT-kurser, der er målrettet til det formål, at deltageren skal kunne udføre arbejdsopgaver som revisor medregnes som efteruddannelse.

*I ERST-sag 2013-0034687 havde revisor medregnet et kursus "Excel 2010 Videregående" som efteruddannelse. Erhvervsstyrelsen afviste, at kurset kunne medregnes som efteruddannelse. Styrelsen vurderede, at kurset var for generelt i forhold til kravet om at være afholdt på et passende fagligt niveau.*

*I ERST-sag 2014-7011 havde en revisionsvirksomhed oprettet en ny afdeling, og der blev ansat en række medarbejdere til afdelingen, herunder mindst én godkendt revisor. I den forbindelse modtog medarbejderne i den nye afdeling undervisning i brugen af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystemer. Erhvervsstyrelsen vurderede, at den interne undervisning til medarbejderne havde til formål at oplære de nye medarbejdere, inklusiv en godkendt revisor, i brugen af den større revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystemer, og dermed understøtte, at medarbejderne udførte og dokumenterede revisionen af kunderne i overensstemmelse med revisionsvirksomheds retningslinjer. De godkendte revisorer kunne derfor medregne deltagelsen i undervisningen som efteruddannelse.*

### **3.7.1.2. Dokumentation for deltagelse i kurser**

§ 13, stk. 1

Revisor skal kunne dokumentere sin deltagelse både i interne og eksterne kurser. Det fremgår ikke direkte, at revisor skal dokumentere selve *deltagelsen* i kurset. Det vil dog være en forudsætning, at dokumentationen understøtter revisors deltagelse i kurset, herunder eksempelvis ved en underskrevet deltagerliste eller en efterfølgende bekræftelse på deltagelse fra kursusudbyderen. Derimod vil dokumentation for tilmelding og evt. betaling ikke i sig selv være tilstrækkelig til at dokumentere revisors deltagelse.

Dokumentationen for revisors deltagelse kan foreligge i form af et fysisk kursusbevis eller som en bekræftelse fra kursusudbyder, eksempelvis i form af en e-mail.

En efterfølgende bekræftelse fra kursusudbyder skal som minimum indeholde de oplysningskrav, der er oplistet i efteruddannelsesbekendtgørelsens § 13, stk. 2.

§ 13, stk. 2

Dokumentationen for revisors deltagelse i kurser skal som minimum indeholde oplysninger om:

- Navn på kursusudbyder,
- Beskrivelse af kursets indhold, og hvem der har forestået undervisningen, og
- Den tidsmæssige udstrækning samt eventuelt faglig fordeling af emner på kurset.

Som anført ovenfor kan også E-learning eller anden it-baseret undervisning kvalificeres som efteruddannelse, jf. § 3, stk. 2. E-learning anvendes på nuværende tidspunkt bl.a. som forberedelse til kurser samt kortere opdateringskurser m.v. Det forudsættes imidlertid, at gennemførelse af E-learning kan dokumenteres, herunder at kursusudbyderen anvender IT-programmer eller lignende til at dokumentere, at revisor har deltaget i kurset, samt at den tidsmæssige udstrækning er i overensstemmelse med det normerede.

*I ERST-sag 2015-1054 havde en revisionsvirksomhed afholdt et webinar for de godkendte revisorer i revisionsvirksomheden. Revisionsvirksomheden anvendte IT-programmet Lync til at sikre, at de godkendte revisor var logget ind på webinarret via deres computere, og revisionsvirksomheden registrerede derpå de deltagende godkendte revisorers navne.*

*Erhvervsstyrelsen vurderede, at IT-programmet kunne anvendes til at dokumentere de godkendte revisorers tilstedeværelse foran computeren under afviklingen af hele webinarret.*

Ovenstående sag eksemplificerer, hvordan kursusudbydere kan anvende IT-programmer til at dokumentere revisors deltagelse i et webinar.

Kursusudbyderne kan også anvende andre IT-programmer og metoder til at dokumentere revisorernes tilstedeværelse under afviklingen af webinarer og anden E-learning, eksempelvis løbende tests under kursets afvikling eller en afsluttende prøve af revisorerne om kursets indhold.

Revisors deltagelse i ERFA-grupper kan også medregnes som efteruddannelse, forudsat, at undervisningen har et tilstrækkeligt fagligt niveau.

Dokumentationen for ERFA-møder kan foreligge eksempelvis i form af referater over ERFA-mødet med bl.a. oplysninger om



mødedeltagere, dagsordenspunkter, de deltagende revisorers indlæg mv.

### 3.7.2. Fagteknisk udvalgsarbejde

§ 9, stk. 1

Deltagelse i fagteknisk udvalgsarbejde anses for efteruddannelse. Ligesom det er tilfældet med kursusdeltagelse, vil både internt og eksternt fagteknisk udvalgsarbejde kunne udgøre efteruddannelse.

For så vidt angår *internt* fagteknisk udvalgsarbejde kan der f.eks. være tale om deltagelse i virksomhedens interne udvalg inden for revision, regnskab eller skat, herunder i forbindelse med analyse og behandling af ny lovgivning på området. Det kan endvidere tænkes at være udvikling af kursus- og uddannelsesmateriale, forudsat at det pågældende kursus opfylder de faglige krav, jf. ovenfor. Ved *eksternt* udvalgsarbejde menes alt andet fagteknisk udvalgsarbejde, hvor der er behov for en revisorfaglig kompetence. Arbejdet skal således falde inden for de fagområder, der er udstukket i bekendtgørelsens § 2.

Det er relevant at være opmærksom på – i forbindelse med internt fagteknisk arbejde – at arbejdet forudsætter en vis *struktur* og *kvalitetssikring*, og at der bør være taget stilling til de forhold, der gør sig gældende i forbindelse med dokumentation af arbejdet.

*I ERST-sag nr. 2012-0033031 afviste Erhvervsstyrelsen at anerkende, at en revisor kunne medregne timer afholdt som internt fagteknisk udvalg som efteruddannelse. Revisor drev sin revisionsvirksomhed som enkeltmandsvirksomhed. Revisor havde i den forbindelse medregnet timer medgået til udvikling af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringsstyringssystem, revisionsmanualer, standardregnskaber mv. Revisor oplyste, at han drev en lille revisionsvirksomhed, og han var selv "udvalget".*

*ERST udtalte i forbindelse med sagen, at:*

*"Det fremgår af vejledningen, at internt udvalgsarbejde forudsætter en vis struktur og kvalitetssikring, og at der bør være taget stilling til de forhold, der indgår i dokumentationskravene.*

*En vis struktur må indebære, at internt udvalgsarbejde må have en form for formaliseret struktur, der er taget stilling til, forinden udvalgsarbejdet påbegyndes. Det kan være i form af et kommissorium, eller det er en del af virksomhedens kvalitetsstyringsstyringssystem, hvor der i det mindste er taget stilling til de forhold, der kræves for at kunne dokumentere udvalgsarbejdet med henblik på at*

*kunne medregnes som lovpligtig efteruddannelse. Det må ligeledes indebære, at udvalgets formål er fastlagt eller beskrevet af revisionsvirksomheden eller de personer, der har nedsat udvalget.*

*Der må endvidere være taget stilling til kvalitetssikring af udvalgsarbejdet. Det kan f. eks. være i form af rapportering til en overordnet, som har det faglige ansvar for det område, udvalget omhandler eller ved inddragelse af eksterne parter.*

*Et udvalg forudsætter umiddelbart efter styrelsens opfattelse, at der deltager flere personer i udvalget.”*

*I EAN-sag nr. 2013-0034041 stadfæstede Erhvervsankenævnet styrelsens afgørelse. Erhvervsankenævnet fastslog, at det af revisor påberåbte internt foretagne arbejde i revisionsvirksomheden ikke kunne anses for efteruddannelse i form af internt fagteknisk udvalgsarbejde.*

## 9, stk. 2

Deltagelse i arbejdet i Revisortilsynet, Revisornævnet, Revisorkommissionen, revisorforeningernes fagtekniske udvalg og lignende udvalg kvalificerer som efteruddannelse.

Revisortilsynet varetager den obligatoriske kvalitetskontrol af godkendte revisionsvirksomheder og revisorer. Arbejdet består således blandt andet i at vurdere revisionsvirksomheders kvalitetsstyringssystem, jf. revisorlovens § 28, samt udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med efter lovens § 1, stk. 2.

Revisornævnet behandler bl.a. klager over, at revisor ved udførelsen af sit arbejde efter § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som stillingen som revisor medfører.

Revisorkommissionen afholder blandt andet eksamen for statsautoriserede og registrerede revisorer, ligesom kommissionen generelt bistår Erhvervsstyrelsen med administrationen af loven, herunder reglerne om efteruddannelse.

Arbejdet i disse organer er kendetegnet ved at være håndhævelse af de for revisorer gældende regler. De revisorer, der deltager i dette arbejde, vil naturligt skulle opretholde en høj faglig viden. De skal således løbende sætte sig ind i de til enhver tid gældende regler for revisorer, hvorfor deres deltagelse i arbejdet i disse organer vil kunne kvalificeres som efteruddannelse.

Revisorforeningernes fagtekniske udvalg omfatter bl.a. Skatteudvalget, Regnskabsteknisk Udvalg, Revisionsteknisk Udvalg og Responsumudvalget under FSR – Danske Revisorer.

Også deltagelse i erhvervsorganisationernes fagtekniske udvalg vil kunne medregnes som efteruddannelse, forudsat at udvalgenes fagområder opfylder de krav, der følger af bekendtgørelsens § 2.

§ 9, stk. 3

1 times fagteknisk udvalgsarbejde udgør 1 times efteruddannelse, dog med den allerede nævnte begrænsning, hvorefter det skal angives, hvilken tidsmæssig og faglig indsats den pågældende revisor har bidraget med. Til gengæld for denne begrænsning er det muligt at medregne evt. forberedelsestid.

### 3.7.2.1. Dokumentation af udvalgsarbejde

§ 14

I forlængelse heraf er det vigtigt at være opmærksom på kravet om, at revisor skal kunne dokumentere sin deltagelse i fagteknisk udvalgsarbejde.

Revisor skal som minimum kunne dokumentere:

- 1) Det pågældende udvalgs arbejde
- 2) Udvalgsarbejdets målgruppe
- 3) Den tidsmæssige udstrækning af udvalgsarbejdet, og
- 4) Den tidsmæssige og faglige indsats, som revisor har bidraget med

Den sidste betingelse betyder, at en revisor ikke kan godskrive, at han eller hun har deltaget i f.eks. 100 timer i et udvalg, hvis vedkommendes reelle indsats ”kun” har udstrakt sig til 40 timer.

### 3.7.3. Undervisnings- og foredragsvirksomhed

§ 10

Undervisnings- og foredragsvirksomhed samt hverv som eksaminator og censor kan kvalificeres som efteruddannelse. Det kan dog anføres, at det kun kvalificeres som efteruddannelse, såfremt revisors *egen* deltagelse ville opfylde kravene til efteruddannelse. Det er et krav, at undervisnings- og foredragsvirksomheden samt eksaminator- og censorhvervet foregår på masterniveau. Det vil derfor ikke være tilstrækkeligt eksempelvis at undervise på handelsskoler eller lignende. Der skal være tale om undervisnings- og foredragsvirksomhed samt eksamination og censorhverv på kandidatuddannelsen på handelshøjskoler samt universiteter eller lignende på niveau hermed.

F.eks. kan undervisning i en ERFA-gruppe for revisorer medregnes som efteruddannelse.

*I ERST-sag 2013-0034679 havde revisor undervist frisørelever i økonomiske forhold. Erhvervsstyrelsen vurderede i den konkrete sag, at undervisningstimerne ikke opfyldte kravene til at være afholdt på et passende fagligt niveau, og revisor kunne derfor ikke medregne undervis-*

*ningstimerne som efteruddannelse.*

*I ERST-sag 2013-0034940 havde revisor medregnet tidsforbrug som censor på HD-uddannelse som efteruddannelse. Erhvervsstyrelsen fandt, at tidsforbruget ikke kunne medregnes som efteruddannelse, idet censorhvervet ikke angik en uddannelse, der opfyldte kravene til at være på masterniveau.*

Under begrebet censorvirksomhed hører også opgaveretning i forbindelse med aflæggelse af eksamen. Dette gælder desuden opgaveretning i forbindelse med interne eksamener i revisionsvirksomhederne. Tilsvarende vil tidsforbrug, der er anvendt til at rette skriftlige besvarelser til prøveeksamener henhøre under begrebet censorvirksomhed.

§ 10, stk. 2

Da undervisning og foredrag normalt vil forudsætte forudgående forberedelse, vil en lektion på 45 minutters varighed i alt svare til 2 timers efteruddannelse.

Som ved kursusdeltagelse må det også her forudsættes, at der ikke er tale om undervisningsvirksomhed, der gentages med et overvejende identisk indhold. Undervisning med samme kursusindhold inden for en kortere tidsperiode kan således kun medregnes én gang. Er emnet det samme, men er angrebsvinklen og målgruppen forskellig for de enkelte kurser, kan de efter omstændighederne evt. tælle med. En underviser, der f.eks. har været på et 1-dags kursus i IFRS og efterfølgende underviser medarbejdere i det samme stof, vil derfor kun kunne medregne kurset én gang.

Hvervet som eksaminator tæller tidsmæssigt dobbelt i forhold til eksaminationstiden. En eksamination på 1½ time vil således svare til 3 timers efteruddannelse. Hvervet som censor tæller tidsmæssigt svarende til det faktiske tidsforbrug, dvs. at der her til ikke medregnes nogen form for forberedelse.

Som anført ovenfor vil revisors deltagelse i årlige opdateringskurser kunne kvalificeres som efteruddannelse, selvom der må antages at være et element af gentagelse fra år til. Det samme gør sig gældende for den revisor, der foretager undervisningen.

Hvis et kursus udbydes af flere undervisere, vil det være en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvor mange efteruddannelsestimer, der kan medregnes. Underviserne kan medregne alle timerne, såfremt undervisningen samlet er sket i fællesskab. Er der alene tale om, at underviserne varetager en del af undervisningen, f.eks. ved at den ene underviser om formiddagen og den anden om eftermiddagen, vil timerne blive fordelt forholdsmæssigt i forhold til den enkeltes andel i undervisningen. Såfremt en underviser fortsætter kurset som kursist, kan denne medregne de sidste timer af kurset som efteruddannelse.

### **3.7.3.1. Opgørelse af tidsforbrug for eksaminator og censor**

§ 10, stk. 3

Hverv som eksaminator tæller tidsmæssigt dobbelt i forhold til eksaminationstiden.

Hverv som censor tæller tidsmæssigt svarende til det faktiske tidsforbrug.

Hverv som vejleder på en hovedopgave tæller tidsmæssigt med 1/3 af de for hvervet tildelte timer.

Erhvervsstyrelsen har i en konkret forespørgsel taget stilling til opgørelsen af efteruddannelsestimer, når revisor udpeges som enten 1. retter eller 2. retter på den skriftlige eksamen for statsautoriserede revisorer.

Det er styrelsens vurdering, at efteruddannelsestimerne skal opgøres i forhold til eksamenstiden for den skriftlige eksamen for statsautoriserede revisorer samt kvalifikationseksamen, mens antallet af eksamensopgaver, som revisor gennemgår ikke påvirker opgørelsen af efteruddannelsestimerne.

Den revisor, der er udpeget som 1. retter på den skriftlige eksamensopgave kan sidestilles som en eksaminator, mens 2. retter på den skriftlige eksamensopgave kan sidestilles som censor i henhold til efteruddannelsesbekendtgørelsens § 5, stk. 1 (§ 10, stk. 1). Revisorerne kan derfor medregne følgende efteruddannelsestimer som henholdsvis 1. og 2. retter ved den skriftlige eksamensopgave:

- Modul A (2 timers eksamen), 1. retter kan medregne 4 timer, 2. retter kan medregne 2 timer.
- Modul B (6 timers eksamen), 1. retter kan medregne 12 timer, 2. retter kan medregne 6 timer.
- Modul C (4 timers eksamen), 1. retter kan medregne 8 timer, 2. retter kan medregne 4 timer.

### **3.7.3.2. Dokumentation af undervisnings- og foredragsvirksomhed**

§ 15

Revisor skal kunne dokumentere efteruddannelse i form af undervisnings- og foredragsvirksomhed, eksaminator og censor-hverv samt hverv som vejleder på en hovedopgave.

Revisor skal som minimum dokumentere:

- 1) Målgruppen for undervisningen, foredraget, eksamenen eller hovedopgaven,
- 2) Det faglige indhold af undervisningen, foredraget, eksa-

- menen eller hovedopgaven, samt
- 3) Den tidsmæssige udstrækning af undervisnings- og foredragsvirksomheden, eksaminations- og censorhvervet eller de for hvervet tildelte vejledertimer.

### 3.7.4. Forfattervirksomhed

§ 11, stk. 1

Forfattervirksomhed anses som efteruddannelse, hvis den pågældende har skrevet eller været med til at skrive et *faglitterært værk*, der udgives af et forlag, en faglig artikel, der offentliggøres i et tidsskrift efter forudgående kontrol, eller en forskningsafhandling, herunder en ph.d., som ligger inden for fagområderne i bekendtgørelsen.

Som det gælder for de øvrige efteruddannelsesformer, vil der også her være et krav om, at værket, artiklen eller afhandlingen som minimum er på et vist fagligt niveau.

*I ERST-sag 2013-0034897 har Erhvervsstyrelsen afvist at anerkende, at revisor som efteruddannelse kunne medregne timer forbrugt som medredaktør for et fagblad. Erhvervsstyrelsen foretog en vurdering af artiklernes indhold og vurderede, at artiklerne ikke havde et passende fagligt niveau. Erhvervsstyrelsen vurderede, at artiklerne ikke var målrettet til personer, der havde et passende fagligt niveau.*

”Forlag” skal forstås bredt, idet også revisionsvirksomhedernes egne udgivelser kan være omfattet, forudsat at de opfylder det faglige niveau.

For så vidt angår tidsskrifter vil der oftest være tale om Revision & Regnskabsvæsen, Tidsskrift for Skatter og Afgifter, Ugeskrift for Retsvæsen o. lign. Tilsvarende tidsskrifter i udlandet må desuden anses for at være omfattet. Afgørende vil være den forudgående kontrol, der foretages forinden offentliggørelse af værket.

§ 11, stk. 2

Efteruddannelsen medregnes ved at omregne antal skrevne tegn. 2340 tegn (uden mellemrum) omregnes således til 1 times efteruddannelse.

Hvis der har deltaget flere i udarbejdelsen af værket, artiklen eller afhandlingen, beregnes den enkelte revisors efteruddannelse på grundlag af den enkeltes andel i værket, artiklen eller afhandlingen.

#### 3.7.4.1. Dokumentation af forfattervirksomhed

§ 16

Dokumentationen skal som minimum indeholde en henvisning

til det foreliggende skriftlige materiale samt oplysning om målgruppen for det skriftlige materiale, ligesom det skal fremgå heraf, hvilken andel den pågældende revisor har i værket, artiklen eller afhandlingen.

### **3.8. Reduktion i antallet af lovpligtige timer**

§ 19, stk. 1

Der gælder enkelte fravigelser til kravet om 120 timers efteruddannelse. Der er således givet mulighed for at fravige timeantallet, hvis en godkendt revisor er fraværende fra sit job som godkendt revisor i 2 sammenhængende måneder eller derudover, og dette ikke skyldes bortfald, frakendelse, fratagelse eller deponering af godkendelsen.

§ 19, stk. 3

Muligheden for reduktion i antallet af lovpligtige efteruddannelses timer finder ikke anvendelse for de 60 lovpligtige timer, som de certificerede revisorer skal afholde inden for finansiel revision efter § 4, stk.1.

Det påhviler den enkelte revisor at dokumentere det lovlige fravær fra stillingen. Som eksempler på lovligt fravær fra stillingen kan nævnes, barsel, sygdom, orlov fra arbejdsmarkedet eller lignende.

Bestemmelsen er således alene møntet på de tilfælde, hvor revisor er ude af stand til at gennemføre den obligatoriske efteruddannelse, dvs. at revisor ikke kan udføre sit arbejde i den pågældende periode. Bestemmelsen er derimod ikke tiltænkt situationer, hvor revisor f.eks. bliver udstationeret i udlandet, idet der også i disse situationer må påhvile revisor en pligt til at efteruddanne sig.

*I ERST-sag nr. 2011-0026265 var en revisor fraværende fra arbejdsmarkedet i ca. 6½ sammenhængende måneder. Revisor var i den pågældende periode tildelt orlov af kommunen pga. sygdom i familien, som krævede at revisoren passede familiemedlemmet i den pågældende periode.*

*Erhvervsstyrelsen vurderede, at revisor var berettiget til at kunne reducere antallet af lovpligtige efteruddannelses timer med 21, idet revisor havde været fraværende fra arbejdsmarkedet i tre hele 2-måneders perioder.*

Dokumentation for lovligt fravær fra stillingen kan foreligge i form af lægeerklæringer eller dokumenteret kompensation for tabt arbejdsfortjeneste for den periode, hvor revisor har været fraværende fra sin stilling.

§ 19, stk. 2

Ved lovlig fravær reduceres de 120 timer med 7 timer pr. 2 måneders fravær. Der er tale om hele sammenhængende måneder.

Er fraværet således f.eks. et helt år, vil reduktionen blive  $7 \times 6 = 42$  timer, svarende til ca. 1/3 af kravet for en efteruddannelsesperiode (dvs. 40 timer pr. år og maksimalt 120 timer for en samlet efteruddannelsesperiode).

Har revisor eksempelvis været fraværende i  $7\frac{1}{2}$  sammenhængende måneder, vil reduktionen blive på  $7 \times 3 = 21$  timer, svarende til tre sammenhængende 2 måneders perioder.

Reduktionen i antallet af efteruddannelsestimer for nyuddannede revisorer foretages først i de resterende 60 timer, jf. § 2, stk. 3, og dernæst forholdsmæssigt i de timer, der er fordelt på de tre fagområder, jf. § 2, stk. 2.

Såfremt revisor er berettiget til at reducere timer i de 120 timers efteruddannelse, vil reduktionen beregnes tilbage fra den 1. fraværsdag, der udløste fravær i mere end 2 sammenhængende måneder.

Deltidsansættelse kan ikke give anledning til reduktion, idet det er lige så essentielt at en revisor, der er beskæftiget i en deltidsstilling, er opdateret rent fagligt. Der sker således ikke nogen differentiering mellem fuldtids- og deltidsansatte.

### **3.9. Manglende efteruddannelse**

#### *§ 22, stk. 1*

Det er det klare udgangspunkt, at revisor i en 3-årig periode skal følge 120 timers efteruddannelse. Hvis en revisor ved udløbet af 3-års perioden imidlertid kun mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, kan Erhvervsstyrelsen fastsætte en frist inden for hvilken, revisor skal have gennemført de manglende timer. Af loven følger det alene, at revisor skal mangle en "mindre del" af efteruddannelsen. Det følger imidlertid af lovbetragtningerne, at der herved skal forstås under 1/3 af det samlede timeantal på 120 timer – således maksimalt 40 timer.

#### *§ 23, stk. 1*

Revisorer, der er certificeret af Finanstilsynet til at revidere finansielle virksomheder, der ved udgangen af en tre-årig periode mangler at afholde en mindre del af den yderligere efteruddannelse efter § 4, stk. 1, dog maksimalt op til 10 timer, kan tillige søge om dispensation for at gennemføre de resterende efteruddannelsestimer i den efterfølgende periode.

Erhvervsstyrelsen har for perioden 2009-2011 i fire sager nægtet at give dispensation for afholdelse af den resterende del af efteruddannelsen i den efterfølgende periode, idet revisor manglede at afholde mere end 40 timers efteruddannelse. Alle sager blev anket til Erhvervsankenævnet. Erhvervsankenævnet har i alle fire sager stadfæstet Erhvervsstyrelsens afgørelse. Se hertil EAN-sag, jnr. 2012-0032589, 2012-0027402, 2013-0034041 og 2012-0027348.



Den frist, som styrelsen giver i dispensationen, varer til udløbet af det første kalenderår i den næste periode. Hvis revisor ikke opfylder kravene inden for den af Erhvervsstyrelsen givne frist, fratages godkendelsen.

Det skal understreges, at det altid kræver en godkendelse fra styrelsen, idet revisor i modsat fald kan risikere, at styrelsen fratager godkendelsen i medfør af revisorlovens § 8, stk. 2, nr. 2, jf. afsnit 6 nedenfor.

§ 22, stk. 2

Det er vigtigt at bemærke, at en frist til at gennemføre manglende efteruddannelse ikke vil have indflydelse på den næste efteruddannelsesperiode. De resterende timer vil således blive lagt oven i de næste 120 timer, hvorfor en frist til at gennemføre f.eks. 20 timer i den efterfølgende efteruddannelsesperiode vil resultere i, at revisor ved udløbet af næste efteruddannelsesperiode praktisk vil have gennemført 140 timers efteruddannelse, der opfylder kravene i bekendtgørelsens § 2.

§ 23, stk. 2

Tilsvarende krav til dispensation og gennemførelse af manglende efteruddannelse gælder for revisor, der er certificeret af Finanstilsynet til at revidere finansielle virksomheder, og som søger om dispensation for afholdelse af op til 10 timers efteruddannelse, der omfattes af § 4, stk. 1.

§ 23, stk. 4 og § 24

Hvis en certificeret revisor ikke kan få dispensation for de resterende timer efter § 4, eller hvis en certificeret revisor ikke afholder de resterende timer inden for fristen, vil Erhvervsstyrelsen underrette Finanstilsynet herom. Finanstilsynet vil herefter tage stilling til, om revisor har opretholdt sin certificering.

Revisorer, der har deponeret deres godkendelse, og som mangler at gennemføre op til 40 timers efteruddannelse i en afsluttet periode, mens godkendelsen har været deponeret, skal ikke søge om dispensation hos Erhvervsstyrelsen. De skal til gengæld kunne dokumentere, at de har afholdt de manglende timer senest den 31. december i det følgende år efter den afsluttede periode, når de vælger at blive genoptaget som godkendte revisorer hos Erhvervsstyrelsen.

### **3.10. Overskydende timer**

§ 12, stk. 1

Revisor kan overføre op til 20 timer til den næste efteruddannelsesperiode, såfremt denne har uddannet sig mere end det angivne timeantal på 120 timer ved udløbet af en 3-års periode.

Revisor, der er certificeret af Finanstilsynet til at revidere finansielle virksomheder, kan overføre op til 10 timer til den næste efteruddannelsesperiode, såfremt denne har uddannet sig mere end det angivne timeantal på 60 timer ved udløbet af en 3-års peri-

ode.

Med disse bestemmelser er der givet fleksibilitet til struktureringen af efteruddannelsen. De timer, der kan overføres til næste efteruddannelsesperiode, er dog begrænset til 20 timer, henholdsvis 10 timer. Dette er begrundet i, at efteruddannelsesreglerne tager udgangspunkt i, at revisor løbende gennemfører efteruddannelsen.

Når der overføres overskydende timer til den næste efteruddannelsesperiode, overføres der fra fagområde til fagområde. Dette betyder eksempelvis, at såfremt en revisor har 20 overskydende timer inden for revisions- og erklæringsområdet, vil disse blive overført til revisions- og erklæringsområdet for den næste efteruddannelsesperiode.

Har revisor overskydende timer inden for alle fagområder, kan revisor selv vælge hvilke fagområder, de overskydende timer overføres til.

Det er ikke muligt at overføre overskydende timer, såfremt man inden for et andet fagområde mangler at gennemføre bekendtgørelsens krav om 120 timer, henholdsvis 60 timer. Det er således en forudsætning for at overføre overskydende timer til næste efteruddannelsesperiode, at revisor har opfyldt bekendtgørelsens krav om 120 timers efteruddannelse, henholdsvis 60 timers efteruddannelse.

Kravet om afholdelse af minimum 120 timers efteruddannelse, henholdsvis 60 timer, for at kunne overføre overskydende timer til næste efteruddannelsesperiode gælder også, selvom revisor er berettiget til at få reduceret antallet af lovpligtige efteruddannelsestimer i henhold til bekendtgørelsens § 19, eller revisor er blevet godkendt efter afsluttet revisoreksamen i løbet af en efteruddannelsesperiode, jf. bekendtgørelsens § 3.

## 4. Indberetning

§ 13

Revisor skal indberette oplysning om antal timers efteruddannelse i det offentlige register over godkendte revisorer og godkendte revisionsvirksomheder. Oplysningerne skal være indberettet i det offentlige register over godkendte revisorer senest den 1. april i året efter udløbet af en treårs-periode.

Revisor skal indberette sin efteruddannelse ved brug af sin personlige NemID. Registret er offentligt, så det er muligt at se den enkelte revisors efteruddannelse.

Indberetning om efteruddannelse skal ske digitalt, og de indberettede oplysninger vil blive efterprøvet af kvalitetskontrollanterne i forbindelse med gennemførelse af kvalitetskontrol, jf. bekendtgø-

relsens § 16.

Indberetningen af efteruddannelsestimer under de tre fagområder, henholdsvis de tre områder for certificerede revisor skal være i hele tal. Det sker ved, at revisor adderer sine afholdte efteruddannelsestimer - med decimaler - inden for hvert fagområde, hvorefter det samlede tal inden for hvert fagområde rundes op til nærmeste hele tal og registreres i registeret.

Det er revisors ansvar, at indberetning til registret sker korrekt og i rette tid, men der er intet til hinder for, at indberetningen forstås af revisionsvirksomheden. Det forudsætter, at revisor har givet revisionsvirksomheden fuldmagt hertil.

#### **4.1. Indberetning af overskydende timer og "undertimer"**

§ 17, stk. 3

Revisorer, der kan overføre op til 20 timer henholdsvis 10 timer til den næste efteruddannelsesperiode, skal registrere de overskydende timer i den nye periode.

Tilsvarende skal revisor, der har fået dispensation til at afholde resterende efteruddannelsestimer i den næste periode, registrere disse timer i den nye efteruddannelsesperiode.

Revisorer, der af Erhvervsstyrelsen har fået påbud om at afholde yderligere efteruddannelsestimer, skal registrere disse yderligere timer i den periode, hvor timerne skal afholdes.

## **5. Kontrol**

RL § 32, stk. 2, nr. 1

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for tilsynet med revisorer, herunder ansvarlig for tilsynet med revisorerne efteruddannelse.

§ 20

Som led i den obligatoriske kvalitetskontrol vil der blive udført en kontrol af de til revisionsvirksomhedens tilknyttede revisors efteruddannelse. For de fleste revisionsvirksomheders vedkommende vil denne kontrol som udgangspunkt finde sted senest hvert sjette år – for revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden dog senest hvert tredje år.

Ansvaret for at dokumentere efteruddannelsen ligger hos den enkelte revisor selv, men den enkelte revisionsvirksomhed er forpligtet til at sikre, at den har personale med de fornødne færdigheder og kompetencer.

RL § 4, stk. 3

Det følger af loven, at revisor til enhver tid skal kunne dokumentere, at kravene om efteruddannelse er opfyldt.

Det følger endvidere af bekendtgørelsen, hvilke former for oplysninger der vil kunne udgøre tilstrækkelig dokumentation henset til, hvilken form efteruddannelsen har taget. Disse krav fremgår under de forskellige former for efteruddannelse, jf. ovenfor under pkt. 3.6.

## § 21

Som nævnt gælder kravet om efteruddannelse alle godkendte revisorer, dvs. også godkendte revisorer, der ikke er tilknyttet en revisionsvirksomhed, og som derfor ikke lovligt kan afgive erklæringer med sikkerhed. Sådanne godkendte revisorer er ikke omfattet af kravet om kvalitetskontrol, og de vil derfor ikke kunne få deres efteruddannelse kontrolleret ved de periodiske kontrolbesøg. Disse revisorer skal derfor efter anmodning fra Erhvervsstyrelsen kunne fremvise dokumentation for den indberettede efteruddannelse, jf. bekendtgørelsens § 17. Dokumentation skal være modtaget i styrelsen senest 4 uger efter, at anmodningen er meddelt revisor. Modtages dokumentation ikke senest ved fristens udløb, kan styrelsen fratage revisor godkendelsen, jf. revisorlovens § 8, stk. 2.

Efteruddannelsen er inddelt i 3-års perioder, og indberetning af en periodes efteruddannelse skal som nævnt ske senest den 1. april året efter udløbet af en 3-års periode, jf. bekendtgørelsens § 13, stk. 2. Ved en kontrol midt i en periode, vil det derfor være efteruddannelsen for den senest afsluttede 3-års periode, der vil kunne kontrolleres.

Erhvervsstyrelsen har i en mail af 14. januar 2009 til FSR om opbevaring af dokumentation for efteruddannelse under en deponeringsperiode bl.a. oplyst som sin opfattelse, at

*”I henhold til revisorlovens § 4, stk. 3, skal revisor til enhver tid kunne dokumentere, at kravene om efteruddannelse er opfyldt. Bekendtgørelse om efteruddannelse fastlægger ikke nærmere om dokumentationskrav. Efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, skal efteruddannelseskravene opfyldes for faste 3-års perioder, der starter den 1. januar 2009.*

*Det er styrelsens opfattelse, at lovens krav om til enhver tid kunne dokumentere vil være opfyldt, hvis revisor kan dokumentere opfyldelse af efteruddannelseskravene for den senest afsluttede 3-års periode (jf. dog nedenfor vedr. personer, der har deponeret). Dvs. at dokumentation for en afsluttet 3-års periode skal opbevares i 3 år regnet fra dagen efter periodens afslutning.*

*Ex. Den første 3-års periode løber fra 1. januar 2009 - 31. december 2011. Dokumentation for denne efteruddannelsesperiode skal opbevares*

frem til den 1. januar 2015.

*Efter revisorlovens § 6, kan en person, der har deponeret sin godkendelse, blive godkendt igen, hvis denne bl.a. har opfyldt efteruddannelseskravene. For at kunne dokumentere dette, er disse personer nødsaget til at opbevare fuldstændig dokumentation for hver 3-års periode, der er afsluttet, mens de har været deponeret.*

*Hvis de ikke kan dokumentere at have opfyldt efteruddannelseskravene i hele deponeringsperioden, kan de ikke uden videre blive godkendt igen efter revisorlovens § 6, stk. 3. I stedet vil det være en betingelse for igen at blive godkendt, at de aflægger en særlig prøve efter revisorlovens § 9, stk. 3.”*

## 6. Sanktioner

Artikel 30 i det nye 8. direktiv anfører, at mulighed for fratagelse af godkendelse skal indgå i sanktionerne for manglende efteruddannelse.

*RL § 8, stk. 2, nr. 2*

Erhvervsstyrelsen kan fratage revisor godkendelsen, hvis han eller hun ikke opfylder kravene om efteruddannelse. Erhvervsstyrelsen anvendte fratagelse som sanktionsmulighed i forbindelse med kontrollen af efteruddannelsesperioden 2009-2011. De pågældende revisorer mister deres godkendelse, hvorefter de ikke længere kan afgive erklæringer med sikkerhed. De kan først generhverve deres godkendelse efter tre år, hvorefter de skal op til den særlige prøve, jf. § 18, stk. 1.

*RL § 8, stk. 3*

Erhvervsstyrelsen kan, hvor revisor alene mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, fastsætte en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde de krav til efteruddannelse, der følger af bekendtgørelsen. Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med kontrollen af revisorerers efteruddannelse for perioden 2009-2011 anvendt muligheden for at give revisorerne et påbud om at afholde yderligere efteruddannelses timer i forbindelse med kontrollen af efteruddannelsesperioden.

Hvis revisor ikke opfylder kravene inden for den af Erhvervsstyrelsen givne frist, fratages godkendelsen.

§ 24

Hvis en revisor, der er certificeret af Finanstilsynet til at revidere finansielle virksomheder, ikke opfylder kravet om yderligere efteruddannelse inden for finansiell revision efter § 4 efter udløbet af en tre-årig periode, vil Erhvervsstyrelsen underrette Finanstilsynet herom.