



Revisorsinspektionen

Swedish Inspectorate of Auditors

DEN FRAMTIDA REVISIONEN

Gemensamma kompetenskrav för yrkesrevisor

<i>Postadress/Postal address</i>	<i>Besöksadress/Visiting address</i>	<i>Telefon/Telephone</i>	<i>Org.nr</i>
Box 24014 104 50 Stockholm Sweden	Karlavägen 104 www.revisorsinspektionen.se ri@revisorsinspektionen.se	08-738 46 00 +46-8-738 46 00	202100-4805

Gemensamma kompetenskrav för yrkesrevisorer

Dnr 2017-0724

Innehåll

Innehåll.....	1
1 Bakgrund	2
2 Nuvarande krav på utbildning och prov.....	3
2.1 Den privata revisionen	3
2.2 Den statliga revisionen – Riksrevisionen.....	5
2.3 Den kommunala revisionen.....	6
2.4 Sammanfattning av nuvarande krav	8
3 Tentativ modell för gemensam auktorisation	9

1 Bakgrund

Förtroendet för revisorer och deras arbete har vid ett antal tillfällen ifrågasatts under årens lopp. Exempel på detta har gällt både den offentliga och privata revisionen. Ett antal utredningar har också genomförts med syfte att skapa bättre förutsättningar för ökad professionalitet och en oberoende ställning för revisorer. Utredningarna har dock som regel avgränsats till hur revision bedrivs inom antingen staten, kommunerna eller den privata sektorn. En mer övergripande analys och genomgång av gemensamma utmaningar för revisionen har saknats. Detta har också bidragit till frånvaro av en öppen diskussion och dialog inom revisionsbranschen. Bilden av revision har blivit splittrad och diffus.

Revisorsinspektionen (RI) tog mot denna bakgrund under 2017 initiativ till ett samtal om den framtida revisionen. Ett första seminarium hölls den 20 april där branschföreträdare diskuterade och analyserade de utmaningar som revisionsbranschen står inför och behovet av åtgärder för att stärka revisionen. En fråga som diskuterades var om revisionens ställning kunde stärkas genom att ställa likartade krav på revisorers teoretiska och praktiska utbildning, prov och auktorisation oavsett inom vilken sektor de verkar. En slutsats från samtalet var att frågan i sig är intressant och värd att diskutera vidare men att stor hänsyn måste tas till de särskilda förutsättningar som gäller för revision inom offentlig sektor. Detta gäller inte minst den kommunala revisionen där förtroendevalda revisorer har ansvaret för granskningen men där den finansiella revisionen utförs av yrkesrevisorer.

Parallellt med att initiera ett samtal om den framtida revisionen har RI arbetat med en översyn av gällande regler om utbildning. Översynen har haft två syften. För det första har RI kunnat konstatera ett behov av att modernisera och göra regelverket mer flexibelt. Bakgrunden är att den traditionella revisorsrollen håller på att förändras. Drivkrafterna bakom utvecklingen, som globalisering, digitalisering och revisionens relevans, skapar nya förutsättningar. Det finns ett behov av andra slags kompetenser jämfört med tidigare. RI ser därför över de nationella kompetenskrav som går utöver EU:s revisorsdirektiv¹ för att på ett bättre sätt kunna tillgodose det kompetensbehov som utförarna och beställaren av revisionen efterfrågar. Inom den ram som sätts av direktivet läggs en ökad tonvikt på den kompetensutveckling som genomförs av revisionsföretagen och FAR. En översyn av gällande regler för utbildning och prov ger enligt RI:s uppfattning också nya förutsättningar för en diskussion om att stärka revisorsrollen även i den offentliga sektorn. Det andra syftet med RI:s översynsarbete har därför varit inriktat på frågan om det går att fastställa likartade kompetenskrav för revisorer vare sig de utför revision av företag eller myndigheter, eller om de fungerar som sakkunniga i kommunal revision. Sådana krav måste givetvis ta hänsyn till de särskilda krav på kompetens som gäller för den offentliga revisionen.

RI:s bedömning är att det är möjligt att identifiera gemensamma behov av utbildning och praktisk erfarenhet oavsett i vilken sektor revisionen genomförs. Utifrån en sådan gemensam plattform kan sedan specifika kompetensbehov identifieras för de olika

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning.

sektorerna. Dessa kan tillgodoses genom anpassade insatser inom respektive sektor, av Riksrevisionen respektive Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV). En sådan kartläggning kan ligga till grund för ett gemensamt ramverk för revisionen såväl när det gäller kraven på revisorernas kompetens som tillämpningen av standarder och tillsynen av revisorer och deras arbete.

Internationellt finns flera exempel på en gemensam normering och tillsyn av såväl privat som offentlig revision. En sådan ordning i Sverige skulle stärka inte bara revisionen inom den offentliga sektorn utan också revisionsbranschen i sin helhet.

2 Nuvarande krav på utbildning och prov

Utgångspunkten för diskussionen i denna PM är att den avser lagstadgad revision av finansiella rapporter, dvs. den typ av granskning som, vad gäller den privata revisionen, omfattas av EU:s revisorsdirektiv.

Nuvarande krav på revisorers utbildning och kompetens kan grovt delas in i följande komponenter:

- Krav från högskola eller universitet avseende teoretisk utbildningsbakgrund.
- Krav på viss praktisk, relevant och allsidig erfarenhet i yrket under ledning av erfaren revisor.
- Krav på visad kompetens genom godkänt prov eller examen.
- Krav på vissa personliga egenskaper som anses viktiga för revisorsyrket.
- Krav på vidareutbildning i yrket.

Nedan följer en kort redogörelse för de krav som ställs på yrkesrevisorers utbildning:

1. i det regelverk som styr den privata revisionen,
2. av Riksrevisionen, och
3. av yrkesföreningen SKYREV.

2.1 Den privata revisionen

Revisorsdirektivet

EU:s revisorsdirektiv ger, när det gäller krav på utbildning och examen, ett relativt stort utrymme för nationella tillämpningar. En internationell jämförelse visar också att direktivet har införlivats på ett antal olika sätt bland EU:s medlemsländer.

Tillämpningarna har sin bakgrund i specifika nationella särdrag, inte minst när det gäller utformningen av utbildningssystemen i de olika länderna. Inom EU finns exempel på utbildning till revisor inklusive examen som i sin helhet sköts inom ramen för akademien

samtidigt som andra länder mer eller mindre har system som utgår från revisionsföretagens internutbildning.

Revisorsdirektivets krav på utbildningsbakgrund kan sammanfattas i att en utbildning motsvarande kandidatexamen är tillräcklig. Det ställs inte några direkta krav på vilken inriktning en sådan examen ska ha. Styrande är i stället de krav som enligt artikel 8 ställs på att kunskaper i vissa ämnen ska testas i ett obligatoriskt prov eller ha täckts genom teoretisk utbildning. Ämnena är fördelade i två kategorier, dels sådana som är obligatoriska, dels sådana som ska studeras i den utsträckning de är relevanta för revisionen.

Obligatoriska ämnesområden	Ska studeras om de är av betydelse
1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,	11. associationsrätt och företagsstyrning,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,	12. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,
3. internationella redovisningsstandarder,	13. beskattningsrätt,
4. räkenskapsanalys,	14. civil- och handelsrätt,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,	15. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet,
6. riskhantering och intern kontroll,	16. informationsteknik och datorsystem,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,	17. organisationslära och nationalekonomi,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,	18. matematik och statistik, samt
9. internationella revisionsstandarder,	19. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.
10. yrkesetik och oberoende,	

Direktivet ställer inte krav på hur de olika ämnesområdena ska studeras. Det är möjligt att tolka direktivet på ett sådant sätt att utbildningskraven i sin helhet kan inhämtas genom revisionsföretagens internutbildning i stället för genom akademiska studier. Så är fallet i Storbritannien.

När det gäller den praktiska utbildningen anger direktivet (artikel 10) ett krav på minst en treårig praktik i bland annat revision av årsbokslut och sammanställd redovisning eller liknande redovisningshandlingar. Minst två tredjedelar av denna praktiska

utbildning ska fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

När det gäller yrkesexamen anger direktivet (artikel 6 och 7) att ett godkännande av att utföra lagstadgad revision får ges först efter att man har uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemsstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet. Examen ska åtminstone delvis vara skriftlig. Internationellt förekommer ett flertal olika varianter med flera olika prov för examen och även där muntliga prov kombineras med skriftliga. Gemensamt är dock att åtminstone en del av provet är skriftligt.

När revisorsdirektivet refererar till standarder för revision menar man ISA (International Standards on Auditing) och ”motsvarande uttalanden och standarder, i den mån de är relevanta för den lagstaddade revisionen”. Det senare innefattar bland annat standarden för kvalitetssäkring ISQC 1².

De svenska reglerna

Den svenska normeringen när det gäller utbildningskrav för auktorisation av revisorer överensstämmer i stort med revisorsdirektivets krav. Det finns dock några väsentliga skillnader. I Sverige krävs totalt åtta års utbildning jämfört med sex år enligt revisorsdirektivet. Utöver de totalt sex år som direktivet anger när det gäller teoretisk och praktisk utbildning krävs i Sverige ytterligare två år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning. En annan skillnad är att den akademiska utbildningen i Sverige ska ha en inriktning mot företagsekonomi och att det anges vissa krav på antal högskolepoäng (hp) inom några ämnesområden (bl.a. handels- och beskattningsrätt). När det gäller preciseringen av vilka ämnesområden som ska täckas följer den svenska normeringen helt revisorsdirektivets föreskrifter. Med undantag av företagsekonomi och juridik anges inte närmare vilket innehåll utbildningen ska ha inom de olika ämnesområdena.

2.2 Den statliga revisionen - Riksrevisionen

Riksrevisionen (tidigare Riksrevisionsverket) bedriver sedan 1999 ett internt program för kvalitetssäkring av revisorskompetens för årlig revision. Programmet består av ett internt utbildningsprogram och en provverksamhet som bedrivs i samarbete med och inom ramen för RI:s provverksamhet.

Riksrevisionen har i allt väsentligt formulerat likalydande krav på teoretisk och praktisk utbildning³ som det som gäller enligt RI:s föreskrifter. Detta innebär att man kräver minst en kandidatexamen med inriktning mot ekonomi och totalt åtta års utbildning där två år får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning. Det obligatoriska utbildningsprogrammet är femårigt och består av ett antal kurser fördelade på olika

² ISQC 1 International Standard on Quality Control–Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.

³ Riksrevisionens beslut dnr 1.1.2-2016-05-24, 2016-05-24.

ämnesområden som revisionsmetodik, förvaltningskunskap, redovisning och revision, ekonomistyrning och revisionsjuridik med mera. Utbildningen omfattar cirka hundra kurstimmar per år. När det gäller den praktiska utbildningen anges att den åtminstone ska ha omfattat ett år i statlig revision.

Den årliga revisionen ska bedrivas i enlighet med god revisionssed och i stort ha samma innehåll som den privata revisionen. I ett inriktningsbeslut för granskningsverksamheten har riksrevisorerna beslutat att INTOSAI:s⁴ standarder för finansiell revision ISSAI (ISA kompletterad med vägledning för revision av offentlig sektor) ska tillämpas inom den årliga revisionen.⁵ Detta innebär också att ISQC 1 ska tillämpas i organisationen.

Riksrevisionen har ett antal anställda som är auktoriserade revisorer. Dessa är därigenom föremål för RI:s tillsyn. Detta innebär också att Riksrevisionen som organisation regelbundet blir föremål för extern uppföljning och kontroll av hur man tillämpar standarder för kvalitetssäkring.

2.3 Den kommunala revisionen

Kommunallagen anger att sakkunniga revisorer ska uppfylla krav på insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet. Några formella krav på sakkunniga yrkesrevisorer utbildning finns inte.

SKYREV är en förening för revisorer som arbetar som sakkunniga inom kommunal revision. Sedan 2001 arbetar föreningen med att certifiera sakkunniga revisorer.⁶ Denna är frivillig. Certifieringen sköts av en särskild certifieringsnämnd. För att bli certifierad krävs en akademisk utbildning (på minst kandidatnivå) med huvudinriktning på ekonomi eller offentlig förvaltning. Utbildningen ska vara kombinerad med handledd, praktisk erfarenhet av revision. Den sammanlagda praktiken ska omfatta minst sex år, varav minst tre år inom kommunal revision. Praktiken kan bestå av erfarenhet från statlig eller privat revisionsverksamhet, eller erfarenhet från kommunal verksamhet i ledande befattning och självständig ställning. Det krävs också för certifiering att man har genomgått minst 40 timmars fortbildning under de senaste tre åren.

När medlemmar i SKYREV behöver komplettera sin utbildning för att möta certifieringskraven erbjuds de en inventering av relevant utbildning vid högskolor och universitet. Det vanligaste behovet av komplettering är att de med ekonomisk högskoleexamen behöver komplettera med kurser som behandlar offentlig förvaltning och att de med annan samhällsekonomisk utbildning behöver komplettera med kurser inom det ekonomiska området.

Ansvar för att den kommunala revisionen följer god kommunal revisionssed åligger de förtroendevalda revisorerna. De ska dock biträdas i granskningen av sakkunniga (yrkesrevisorer). SKYREV tog under 2014 fram en vägledning för yrkesrevisorerers arbete med redovisningsrevision. Syftet var att säkra kvaliteten i den kommunala revisionen i Sverige. Vägledningen, som fortfarande är i utkastform och inte formellt beslutad, är

⁴ The International Organisation of Supreme Audit Institutions.

⁵ Riksrevisionens beslut dnr: 30-2014-1274.

⁶ Uppgifter från SKYREV:s hemsida (skyrev.se).

baserad på ISA och behandlar ett antal förhållanden som kräver särskilda tillämpningsanvisningar för revision inom den kommunala sektorn. I förordet till vägledningen anges att yrkesrevisorernas uppdrag till innehåll och omfattning regleras i avtal och planer och att förutsättningarna i dessa kan innebära begränsningar i yrkesrevisorns arbete och därmed möjligheterna att genomföra revision i enlighet med vägledningen. Tillämpningen av ISA varierar därmed inom den kommunala revisionen. Även om vägledningen inte är formellt beslutad och tillämpningen sannolikt skiljer sig åt mellan olika yrkesrevisorer kan det dock konstateras att ISA även inom den kommunala sektorn anses vara den grundläggande standarduppsättningen för god revisionsred.

En stor andel av yrkesrevisionen inom kommuner, landsting och regioner upphandlas från revisionsföretag och utförs av såväl certifierade som auktoriserade/godkända revisor samt andra medarbetare. Till den del arbetet utförs av auktoriserade eller godkända revisorer är de föremål för extern tillsyn genom RI. Sådan tillsyn har dock genomförts i begränsad omfattning. Frågan om tillsyn kompliceras som ovan angetts av att yrkesrevisorer inte har det formella ansvaret för redovisningsrevisionen eller någon annan del av den granskning som de utför.

2.4 Sammanfattning av nuvarande krav

	Revisors- direktivet	Privaträttslig, kvalificerad revisor	Kommunal (certifierad)	Statlig (ansvarig revisor)
Examenskrav	Kandidatexamen	Kandidatexamen med inriktning mot företagsekonomi	Kandidatexamen med inriktning mot ekonomi eller offentlig förvaltning	Kandidatexamen med inriktning mot ekonomi
Praktisk utbildning	Minst tre år	Minst tre år plus två år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning.	Minst sex år varav tre år i kommunal revision	Minst tre år plus två år som får fördelas mellan teoretisk praktisk utbildning Minst ett år hos RiR
Totalt krav på utbildning	Minst sex år	Minst åtta år	Minst nio år	Minst åtta år
Examensprov	Minst en del skriftlig	Ja skriftligt	Nej	Ja skriftligt
Tillämpade standarder	ISA	ISA	God revisionssed beslutad av SKL, samt utkast till vägledning baserad på ISA	ISA med vägledning för offentlig sektor (ISSAI)
Krav på tillsyn	Ja	Ja genom RI	Ja genom RI men formellt begränsad till kvalificerade revisorer	Ja genom RI men begränsad till kvalificerade revisorer. Avser dock också organisationen.

3 Tentativ modell för gemensam auktorisation

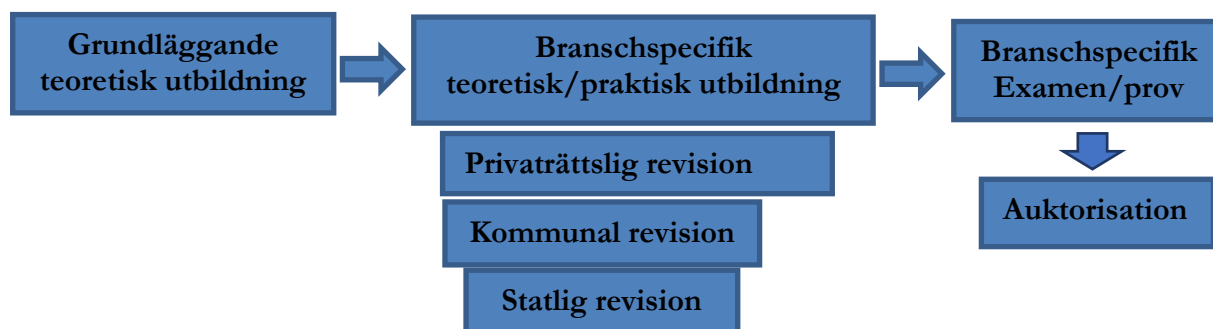
Som framgår ovan finns likheter mellan de olika sektorerna i fråga om vilka kompetenskrav som gäller för de revisorer som ska bedriva lagreglerad revision. Skillnaden ligger mera i att den kommunala och statliga revisionen i motsats till den privata inte har en statligt fastställd norm för vilka kompetenskrav som ska gälla.

När det gäller den teoretiska utbildningen från universitet och högskola gäller för samtliga minst kandidatexamen med ekonomisk inriktning. Här skiljer sig den kommunala revisionen något eftersom man anger att utbildningen också kan ha en inriktning mot offentlig förvaltning. Kraven på praktisk utbildning varierar något men skillnaderna är i verkligheten inte så stora. För den privaträttsliga revisionen är minikravet tre år. I praktiken kräver revisionsföretagen dock längre praktik än tre år innan tentanden får genomföra prov för revisorsexamen. Som framgår finns också en överensstämmelse i tillämpade standarder genom att ISA åtminstone är en grund för god revisionsmed inom samtliga sektorer. För kommuner och staten har ISA på olika sätt anpassats för att passa de särskilda förutsättningar som gäller för sektorn. När det gäller direktivets krav på att utbildningen ska följa vissa ämnesområden finns skillnader i hur de kan tillämpas inom privat respektive offentlig sektor. Detta följer av att direktivet avser revision i den privata sektorn. Ämnesområdena är dock som angetts ovan inte reglerade enligt direktivet till innehåll och omfattning.

Utifrån ovanstående jämförelse kan konstateras att det finns ett utrymme för att finna en gemensam plattform för kraven på revisorers kompetens i Sverige oberoende av om granskningen avser den privata eller den offentliga sektorn. Denna slutsats finner stöd i de principer som kommer till uttryck i revisorsdirektivet. En tentativ modell för en gemensam modell för certifiering/auktorisering av revisorer kan utgå från hur Finland har löst frågan.

I Finland har man numera två typer av revisorsexamen. Det finns en grundexamen för revisionsbranschen (GR-examen). Den som har avlagt GR-examen kan specialisera sig mot en examen för revision av företag av allmänt intresse (CGR) eller en examen för revision inom offentlig förvaltning och ekonomi (OFGR). För OFGR gäller ett studie- eller yrkeserfarenhetskrav inom den offentliga förvaltningen. Tillsynen av samtliga revisorer utförs av den statliga myndigheten Patent- och registerstyrelsen (PRS).

En gemensam modell för auktorisation av revisorer i Sverige kan utgå från vissa gemensamma grundkrav på utbildning, praktik, examen, kvalitetssäkring och tillsyn som kan formuleras för revisorer oberoende av i vilken sektor man arbetar. Utifrån denna gemensamma plattform kan det utarbetas kompletterade krav som är anpassade till respektive inriktning.



Den skissade lösningen ger enligt RI:s uppfattning förutsättningar för en diskussion om att stärka revisorsrollen även i den offentliga sektorn genom tydligare och av statsmakterna beslutade grundläggande krav på revisorernas utbildning och auktorisation. En ytterligare viktig fördel med en gemensam plattform är att rörligheten mellan de olika sektorerna underlättas, vilket även möjliggör ett för samtliga befruktande kompetensutbyte.

I Sverige skulle all finansiell yrkesrevision utgå från samma krav på teoretiska grundutbildning från universitet och högskola, minst en kandidatexamen.

Utifrån en sådan gemensam plattform kan sedan specifika kompetensbehov för vidare teoretisk och praktisk utbildning identifieras för de olika sektorerna. Dessa kan tillgodoses genom anpassade insatser inom respektive sektor (byråerna, FAR, RiR, SKYREV m.fl.) och universitet och högskola. I branschspecifika prov testas revisor i ett examensprov. Slutligen kan auktorisation utfärdas för privata, statliga och kommunala revisorer.