

Vejledning om bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer

1. Indledning	2
2. Revisorloven om efteruddannelse	3
3. Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse	4
3.1. Indledning	4
3.2. Anvendelsesområdet	4
3.3. Faste 3-års perioder	5
3.4. Efteruddannelsens niveau	6
3.4.1. Klageadgang	7
3.5. Fagområder	7
3.6. Efteruddannelsens form	9
3.6.1. Deltagelse i kursus	9
3.6.1.1. Dokumentation af kurser	11
3.6.2. Fagteknisk udvalgsarbejde	11
3.6.2.1. Dokumentation af udvalgsarbejde	12
3.6.3. Undervisnings- og foredragsvirksomhed	13
3.6.3.1. Dokumentation af undervisnings- og foredragsvirksomhed	14
3.6.4. Forfattervirksomhed	14
3.6.4.1. Dokumentation af forfattervirksomhed	15
3.7. Barsel, sygdom m.v.	15
3.8. Manglende efteruddannelse	16
3.9. Overskydende timer	16
4. Kontrol	17
4.1. Indberetning	17
5. Sanktioner	19

1. Indledning

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), jf. lov nr. 468 af 17. juni 2008, har med § 4 indført krav om obligatorisk efteruddannelse af revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fastsat nærmere regler om efteruddannelse og kontrollen heraf i bekendtgørelse nr. 1289 af 12. december 2008 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer.

I denne vejledning giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en række fortolkningsbidrag til bekendtgørelsen om efteruddannelse.

Vejledningen er bygget op, så den behandler de bestemmelser i bekendtgørelsen, der må anses for at kunne give flest fortolkningsproblemer. Der er således ikke foretaget en gennemgang af samtlige bestemmelser i bekendtgørelsen.

Du er velkommen til at kontakte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis bekendtgørelsen eller vejledningen giver anledning til spørgsmål.

Med venlig hilsen
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

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 tilstrækkelig højt niveau.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter nærmere regler om efteruddannelse og om kontrol heraf.

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

Den tidligere lov om statsautoriserede og registrerede revisorer indeholdt ikke regler om obligatorisk efteruddannelse af revisorer. De nye regler om efteruddannelse i revisorloven er en konsekvens af artikel 13 i det nye 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.

Regler om efteruddannelse er ikke ukendt i Danmark til trods for, at den tidligere revisorlov ikke indeholdt regler herom. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer har siden 2006 haft regler om obligatorisk efteruddannelse gældende for deres medlemmer. Revisorforeningernes retningslinjer om efteruddannelse er udarbejdet i overensstemmelse med den internationale revisororganisation (IFAC) krav til medlemsorganisationerne og lever således op til internationale standarder.

Endvidere har det gennem længere tid været anset som en bestanddel af princippet om god revisorskik, at revisor løbende sørger for at opretholde en opdateret viden på forskellige fagområder, herunder at følge de nødvendige kurser m.v.

Revisorkommissionen behandlede spørgsmålet om efteruddannelse i sin betænkning 1478 af oktober 2006. Det var kommissionens opfattelse, at man ved at lægge lovreglerne op ad revisorforeningernes krav til efteruddannelse ville kunne sikre det samme høje efteruddannelsesniveau for alle revisorer, inklusiv

revisorer, der ikke er medlem af FSR og FRR.

Ved fastlæggelsen af efteruddannelsens omfang og faglige indhold har det derfor været naturligt at tage udgangspunkt i de retningslinjer om obligatorisk efteruddannelse, der er udformet af de to revisorforeninger.

3. Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse

3.1. Indledning

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i medfør af revisorlovens § 4, stk. 2, udstedt nærmere regler om obligatorisk efteruddannelse for godkendte revisorer, jf. bekendtgørelse nr. 1289 af 12. december 2008. 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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 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, stk. 1

Reglerne om efteruddannelse finder anvendelse på *alle revisorer, der er godkendt som registrerede eller statsautoriserede revisorer efter revisorloven*. Lovens § 4 henviser imidlertid alene til § 3. Dette skyldes, at lovens § 10, stk. 2 – om anden godkendelse som revisor m.v. – anfører, at revisorer godkendt efter § 10, stk. 1, er omfattet af bestemmelserne i §§ 4-9 og dermed også af reglerne om efteruddannelse.

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, frakendt eller frataget, og som senere ønsker at blive genoptaget uden at skulle gå op til en prøve. Revisorer, der har deponeret deres godkendelse, eller som har fået frakendt eller frataget godkendelsen, skal således løbende gennemføre efteruddannelse i den periode, hvor de er uden godkendelsen. Dette betyder praktisk, at de, når de søger om at få udleveret godkendelsen igen, skal kunne dokumentere, at de i den pågældende periode har gennemført efteruddannelse i overensstemmelse med loven

og bekendtgørelsen. 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.

§ 14

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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 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, forudsætter styrelsen, at det vil være muligt for revisor at gennemføre den obligatoriske efteruddannelse inden for den gældende frist. Det kan derfor ikke antages at udgøre et praktisk problem, at det ikke i denne situation vil være muligt for revisor at tage den særlige prøve.

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.

3.3. Faste 3-års perioder

§ 2, 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.

§ 2, stk. 4

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 3.2. for så vidt angår revisorer, der har deponeret deres godkendelse eller af anden grund er uden godkendelse.

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.

Eksempel 1: En revisor, der allerede er godkendt pr. 1. januar 2009, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2009 og afslutter denne den 31. december 2011. Revisor skal derfor gennemføre alle 120 timers efteruddannelse.

Eksempel 2: En revisor, der godkendes i løbet af 2009, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2010 og afslutter denne den 31. december 2011. Der reduceres således 1/3 – 40 timer – af efteruddannelsen. Revisor skal derfor i denne efteruddannelsesperiode gennemføre 80 timers efteruddannelse.

Eksempel 3: En revisor, der godkendes i løbet af 2010, påbegynder den første efteruddannelsesperiode den 1. januar 2011 og afslutter denne den 31. december 2011. Der reduceres således 2/3 – 80 timer – af efteruddannelsen. Revisor skal derfor i denne efteruddannelsesperiode gennemføre 40 timers efteruddannelse.

Den 1. januar 2012 vil alle de i eksemplerne nævnte tre revisorer påbegynde en ny 3-årsperiode og skal således alle gennemføre 120 timers efteruddannelse.

3.4. 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 revisorkandidateksamen (cand. merc. aud.), at der højst er forløbet 8 år efter udløbet af det år, hvori revisorkandidateksamen er bestået, og at den pågældende i mindst 3 år har deltaget i udførelsen af opgaver, der navnlig vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer under tilsyn af en statsautoriseret revisor, og at mindst 2 år er foregået efter, at revisorkandidatuddannelsen er bestået.

For så kunne blive indstillet til kvalifikationseksamen for registrerede revisorer kræves det, at den pågældende har bestået revisorkandidateksamen (cand. merc. aud.) eller uddannelsen til registreret revisor fra handelshøjskole/universitet, eller at den pågældende har gennemført revisoruddannelsen på handelsskolerne, jf. Undervisningsministeriets bekendtgørelse om revisoruddannelsen. Endvidere må der højst være forløbet 8 år efter udløbet af det kalenderår, hvori én af ovennævnte uddannelser

er gennemført. Endelig kræver det, at den pågældende i mindst 3 år har deltaget i udførelsen af opgaver, der navnlig vedrører revision af årsregnskaber, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, under tilsyn af en godkendt revisor, og at mindst 2 år er foregået efter, at uddannelsen er bestået.

Bekendtgørelsens krav om et passende fagligt niveau betyder, at der skal være tale om et fagligt niveau, der tilsvarende den undervisning, der udbydes på universiteterne, Copenhagen Business School samt revisoruddannelserne. Dette er et ufravigeligt krav, idet 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 revisorkandidateksamen.

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, jf. bekendtgørelsens § 7. Det vil derfor ikke være muligt at få en forhåndsgodkendelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen af, hvorvidt den planlagte eller gennemførte efteruddannelse er i overensstemmelse med revisorloven og bekendtgørelsen.

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.

3.4.1. 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.

3.5. Fagområder

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

§ 2, stk. 1, 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. 1, 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. 1, nr. 3

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

§ 2, stk. 3

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 godkendt revisor, jf. § 6, i bekendtgørelse om revisoreksamen.

”§ 6. Den skriftlige prøve til henholdsvis revisoreksamen og kvalifikationseksamen består af en eller flere skriftlige opgaver efter Revisorkommissionens bestemmelse. Den skriftlige og mundtlige prøve skal godtgøre kandidaternes praktiske dygtighed inden for de områder, som henhører under statsautoriserede revisorerers henholdsvis registrerede revisorerers virkefelt, herunder opgaveaccept, opgavens planlægning og udførelse, erklæringer og beretninger, vurdering af regnskabsystemer 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.”

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 revision af banker eller 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. 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

3.6.1. Deltagelse i kursus

§ 3, stk. 1

Det er en selvfølgelighed, at 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 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 3.4. Der skal således være tale om kurser, der svarer til et masterniveau. I vurderingen af, om der foreligger et kursus på masterniveau, kan man vælge at lægge vægt på såvel indhold som kursusudbyderen, ligesom der kan lægges vægt på de øvrige deltagere i kurset og dermed, hvem kurset henvender sig til.

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 tilsvarende 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.

§ 3, stk. 3

En kursuslektion á 45 minutters varighed udgør 1 times efteruddannelse.

3.6.1.1. Dokumentation af kurser

§ 9

Revisor skal kunne dokumentere sin deltagelse både i interne og eksterne kurser. Dokumentation kan bl.a. være oplysning om navn på kursusudbyder og underviser, en beskrivelse af kursets indhold, kursets tidsmæssige omfang og tidsmæssig fordeling af de faglige emner. Det fremgår ikke direkte, at revisor skal dokumentere selve *deltagelsen* i kurset. Det vil dog være en forudsætning, at revisor kan dokumentere sin tilstedeværelse på 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.

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 ved bevis, test eller lignende, samt at den tidsmæssige udstrækning er i overensstemmelse med det normerede.

3.6.2. Fagteknisk udvalgsarbejde

§ 4, 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.

4, 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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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 samt tilsvarende udvalg i FRR.

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

§ 4, 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 må det være muligt at medregne evt. forberedelsestid.

3.6.2.1. Dokumentation af udvalgsarbejde

§ 10

I forlængelse heraf er det vigtigt at være opmærksom på kravet om, at revisor skal kunne dokumentere sin deltagelse i fagteknisk udvalgsarbejde. Dette kan ske ved oplysning om det pågældende udvalgs arbejde, målgruppen for udvalgsarbejdet, den tidsmæssige udstrækning af udvalgsarbejdet samt den tidsmæssige og faglige indsats, 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.

3.6.3. Undervisnings- og foredragsvirksomhed

§ 5

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 således 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.

§ 5, stk. 2

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

Under begrebet censorvirksomhed hører også opgaveretning i forbindelse med aflæggelse af eksamen. Dette gælder desuden opgaveretning i forbindelse med interne eksamener i revisionsvirksomhederne.

§ 5, stk. 3

Da undervisning og foredrag normalt vil forudsætte forudgående forberedelse, vil en lektion på 45 minutters varighed i alt svare til 2 timers efteruddannelse. Der kan opstå tilfælde, hvor det ikke uden videre er muligt at opgøre timeforbruget, herunder f.eks. i forbindelse med vejlederbistand ved specialeskrivning. I tvivlstilfælde kan der tages udgangspunkt i de tildelte vejledningstimer fra uddannelsesinstitutionen.

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 opdaterings-

kurser kunne kvalificeres som efteruddannelse, selvom der må antages at være en 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 efteruddannelses timer, 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.

3.6.3.1. Dokumentation af undervisnings- og foredragsvirksomhed

§ 11

Som dokumentation skal revisor som minimum oplyse om målgruppen for undervisningen, foredraget eller eksamenen, det faglige indhold af undervisningen, foredraget eller eksamenen samt den tidsmæssige udstrækning af undervisnings- og foredragsvirksomheden samt eksaminations- og censorhvervet.

3.6.4. Forfattervirksomhed

§ 6, 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.

”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.

§ 6, stk. 2

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

uddannelse.

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

3.6.4.1. Dokumentation af forfattervirksomhed

§ 12

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.

3.7. Barsel, sygdom m.v.

§ 15, 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 mere end 2 måneder, og dette ikke skyldes bortfald, frakendelse eller fratagelse af godkendelsen.

Det påhviler imidlertid den enkelte revisor at dokumentere det lovlige fravær fra stillingen, herunder dokumentation for sygdom, barsel 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.

§ 15, stk. 2

Ved lovlig fravær reduceres de 120 timer med 7 timer pr. 2 måneders fravær. Det må antages, at der er tale om hele 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).

Den reduktion, der gives, vil skulle fordeles forholdsmæssigt mellem de 3 fagområder.

Det fremgår ikke direkte af bestemmelsen, at fraværet skal være i sammenhængende måneder. Der må imidlertid stilles krav om, at der er tale om en sammenhængende fraværperiode, før det kan medføre reduktion i de 120 timers efteruddannelse.

Såfremt revisor er berettiget til at reducere timer i de 120 timers efteruddannelse, vil reduktionen beregnes tilbage fra den 1. fra-

værsdag, 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.

3.8. Manglende efteruddannelse

§ 18, 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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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 lovbemærkningerne, at der herved skal forstås under 1/3 af det samlede timeantal på 120 timer – således maksimalt 40 timer.

Den frist, som styrelsen giver, bør have en sådan længde, at revisor inden for denne tidsperiode må forventes at kunne gennemføre efteruddannelsen, uden at dette sker på fuldtid. Der er endnu ingen praksis på området, men det må antages, at fristen maksimalt kan strække sig over en periode på 6-12 måneder. Hvis revisor ikke opfylder kravene inden for den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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.

§ 18, 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.

3.9. Overskydende timer

§ 8

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.

Med denne bestemmelse er der givet fleksibilitet til struktureringen af efteruddannelsen. De timer, der kan overføres til næste

efteruddannelsesperiode, er dog begrænset til 20 timer. Dette er begrundet i, at efteruddannelsesreglerne tager udgangspunkt i, at revisor løbende gennemfører efteruddannelsen. Det bemærkes i den forbindelse, at revisorforeningerne har haft en lignende model.

Når der overføres overskydende timer til den næste efteruddannelsesperiode, overføres der fra fagområde til fagområde. Dette betyder således, at såfremt en revisor har 20 overskydende timer inden for revision, vil disse blive overført til revision for den næste efteruddannelsesperiode.

Har revisor overskydende timer inden for alle 3 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. Det er således en forudsætning for at overføre overskydende timer til næste efteruddannelsesperiode, at revisor har opfyldt bekendtgørelsens krav om 120 timers efteruddannelse.

4. Kontrol

§ 16

Dokumentationen for den indberettede efteruddannelse vil blive *kontrolleret* i forbindelse med den obligatoriske kvalitetskontrol. 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.

4.1. Indberetning

§ 13

Revisor skal indberette oplysning om antal timers efteruddannelse i det offentlige register over godkendte revisorer. Oplysningerne skal være indberettet i det offentlige register over godkendte revisorer senest den 1. april i året efter udløbet af en treårs-periode. Første indberetning skal således ske senest den 31. marts 2012, men indberetning vil naturligvis kunne ske løbende.

Indberetningen skal ske *elektronisk* med digital signatur efter regler, der fastsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disse regler er endnu ikke fastsat, men forventes at være klar medio 2009. Registret er offentligt, så det er muligt at se den enkelte revisors efteruddannelse.

Selve kontrollen af den indberettede efteruddannelse er knyttet til det offentlige register over godkendte revisorer, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører.

Indberetning om efteruddannelse skal ske digitalt, og de indberettede oplysninger vil blive efterprøvet af kvalitetskontrollanterne i forbindelse med gennemførelse af kvalitetskontrol, jf. bekendtgørelsens § 16.

Det er revisors ansvar, at indberetning til registret sker korrekt og i rette tid, men der er intet til hinder for, at indberetningen forestås af revisionsvirksomheden eller revisors forening. Det forudsætter, at revisor har givet revisionsvirksomheden eller foreningen fuldmagt hertil og meddelt dette til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§ 17

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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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.

Det fremgår af revisorlovens § 4, stk. 3, at revisor til enhver tid skal kunne dokumentere, at kravene til efteruddannelse er opfyldt. Som nævnt vil kontrollen af efteruddannelsen typisk blive foretaget i forbindelse med den periodiske kvalitetskontrol. For de fleste virksomheders vedkommende vil denne kontrol som udgangspunkt finde sted hvert sjette år - for virksomheder af interesse for offentligheden dog hvert tredje år.

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.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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.”

5. Sanktioner

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

Efteruddannelse er af stor betydning for revisors kompetence, og derfor kan fratagelse i det konkrete tilfælde være en passende

sanktion.

Det følger af revisorlovens § 8, stk. 2, nr. 2, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage revisor godkendelsen, hvis han eller hun ikke opfylder kravene om efteruddannelse. Konsekvensen kan derfor blive, at revisor mister sin godkendelse, hvorefter han eller hun ikke længere kan afgive erklæringer med sikkerhed.

Fratagelse af godkendelsen er imidlertid en alvorlig sanktion, hvorfor det følger af § 8, stk. 3, at i tilfælde, hvor revisor alene mangler at gennemføre en mindre del af efteruddannelsen, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætte en frist, inden for hvilken revisor skal opfylde de krav til efteruddannelse, der følger af bekendtgørelsen. Som anført ovenfor under punkt 3.8, bør den frist, som styrelsen giver, have en sådan længde, at revisor inden for denne tidsperiode må forventes at kunne gennemføre efteruddannelsen, uden at dette sker på fuldtid. Det må antages, at fristen maksimalt kan strække sig over en periode på 6-12 måneder. Hvis revisor ikke opfylder kravene inden for den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen givne frist, fratages godkendelsen.