



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Magisteruppsats

Januari 2008

Lagstadgade revisorers kompetenskrav

- En jämförelse mellan Sverige och Danmark

Handledare

Anne Loft

Pernilla Broberg

Författare

Fredrik Neroth

ABSTRACT

- Title:** Statutory auditor competence requirements – A comparison between Sweden and Denmark.
- Seminar Date:** February 6th, 2008
- Course:** FEK P01 Master Thesis in Business Administration, 15 ECTS
- Author:** Fredrik Neroth
- Tutor:** Anne Loft & Pernilla Broberg
- Key Words:** Auditor, education, competence, harmonization, examination
- Purpose:** The purpose of the thesis is to compare competence requirements between Swedish and Danish certified accountants to examine how harmonized the countries are in the area and identify differences and similarities.
- Methodology:** The thesis has a deductive approach. To penetrate the subject in-depth, a qualitative document study with a complementary personal interview was performed. The documents constitute Swedish and Danish laws, provisions, directives, education plans and exams. The interview was performed with Peter Birkholm Laursen, senior master on Copenhagen Business School at the department of accounting and auditing.
- Conclusion:** Sweden and Denmark both follow the EU directives and IFAC's recommendations but there are still differences between the countries. The biggest difference in the theoretical education is the longer and higher education in Denmark (Cand.Merc.Aud.). The requirement of practical education is three years in Denmark and five years in Sweden, which means there are differences in this area to.

SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel:** Lagstadgade revisorers kompetenskrav – En jämförelse mellan Sverige och Danmark
- Seminariedatum:** 6 februari, 2008
- Ämne/Kurs:** FEK P01, Examensarbete magisternivå, 15 ECTS
- Författare:** Fredrik Neroth
- Handledare:** Anne Loft och Pernilla Broberg
- Nyckelord:** Revisor, utbildning, kompetens, harmonisering, examination
- Syfte:** Syftet med uppsatsen är att jämföra kompetenskrav mellan svenska och danska revisorer för att ta reda på hur harmoniserade länderna är på området samt identifiera skillnader och likheter.
- Metod:** Uppsatsen har en deduktiv inriktning. För att gå in på djupet med undersökningen, genomfördes en kvalitativ dokumentstudie med en kompletterande djupintervju. Dokumenten utgörs av både av svenska och danska lagar, bestämmelser, utbildningsplaner samt examensprov. Intervjun genomfördes med Peter Birkholm Laursen, lektor på Copenhagen Business School på avdelningen för redovisning och revision.
- Resultat:** Sverige och Danmark följer båda EU:s direktiv och IFAC:s rekommendationer men de skiljer sig ändå åt. Den stora skillnaden i den teoretiska utbildningen ligger framför allt i den längre och högre utbildningen (Cand.Merc.Aud.) i Danmark. Kravet på den praktiska utbildningen är tre år i Danmark och fem år i Sverige, således finns här också en skillnad.

Förord

Ett stort tack riktas till respondenten i arbetet, Peter Birkholm Laursen, Köpenhamns handelshögskola, för den tid han avsatt och den värdefulla informationen som han bidrog med.

Utöver det har mina handledare Anne Loft och Pernilla Broberg varit outhärliga för arbetets fortskridande. Jag tackar varmt för den givande handledningen där ni delat med er av kunskap och idéer.

Fredrik Neroth

Lund, 30 januari 2008

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMDISKUSSION	9
1.3 SYFTE	11
1.4 AVGRÄNSNINGAR	11
1.5 DISPONERING	11
2 METOD	13
2.1 VETENSKAPLIG UTGÅNGSPUNKT	13
2.2 DATAINSAMLINGSMETOD	14
2.2.1 Primärdata	14
2.2.2 Sekundärdata	14
2.3 TEORETISK REFERENS RAM	15
2.4 VALIDITET	16
2.5 RELIABILITET	16
3 AKTÖRER	17
3.1 INLEDNING	17
3.2 REVISORSNÄMNDEN (RN)	17
3.3 IREV	18
3.4 ERHVERVS- OG SELSKABSSTYRELSEN (EOGS)	18
3.5 KURSUSSELSKABET FOR STATS-AUTORISERED E REVISORER (KSR)	19
3.6 EUROPEISKA UNIONEN (EU)	19
3.7 INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)	20
3.7.1 International Accounting Education Standard Board (IAESB)	20
4 TEORI	23
4.1 KOMPETENS	23
4.2 PROFESSIONEN	26
4.3 TEORETISK UTBILDNING	26
4.3.1 Teoretisk utbildning i Sverige	27
4.3.2 Teoretisk utbildning i Danmark	28
4.4 PRAKTISK UTBILDNING	31
4.4.1 Praktiskt utbildning i Sverige	32

4.4.2 Praktisk utbildning i Danmark	33
4.5 EXAMINATION	33
5 EMPIRISK ANALYS	36
5.1 DEN DANSKA OCH DEN SVENSKA VÄGEN	36
5.2 INNEHÅLLSMÄSSIGA SKILLNADER	38
5.2.1 Skillnader i teoretisk utbildning	38
5.2.2 Skillnader i praktisk utbildning	40
5.3 EXAMENSPROVENS STRUKTUR	42
5.4 EXAMENSPROVENS INNEHÅLL	43
5.5 SAMMANSTÄLLD KOMPETENS	50
6 AVSLUTNING	52
6.1 SAMMANDRAG AV UNDERSÖKNINGEN	52
6.2 SLUTSATSER	53
6.3 FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING	55
LITTERATURLISTA	56

Förkortningar

Aukt.rev.	Auktoriserad revisor
CMA	Candidatus/candidata mercaturae et auditoris
Cand.Merc.Aud.	Se CMA
ECTS	European Credit Transfer System
EOGS	Ehrvervs- og Selskabsstyrelsen
EU	Europeiska Unionen
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
HA	Handelsvidenskabelig Afgangseksamen
HD	Handelshøjskolernes erhvervsøkonomiske diplomuddannelse
IASB	International Accounting Standard Board
IFAC	International Federation of Accountants
KSR	Kursusselskabet for Statsautoriserede Revisorer
MNE	Multinational Enterprise
RN	Revisorsnämnden
RNFS	Revisorsnämndens Författningssamling
Statsaut.	Statsautoriserad revisor

1 Inledning

I det här avsnittet presenteras ämnets bakgrund. En diskussion förs över problem och frågeställningar som i sin tur mynnar ut i syftet med uppsatsen. Kapitlet avslutas med en disposition över arbetet.

1.1 Bakgrund

Globalisering, vilken tilltagit de senaste decennierna, har ökat behovet av harmonisering. En central harmoniseringsfråga är företagens redovisning. Det finns ett behov av att inte bara ha samma redovisningsregler utan även en gemensam syn på bedömningen och granskningen av redovisningen. Historiskt sätt, när företagen var verksamma inom de nationella gränserna och deras ägare till största delen var inhemska, bestämdes revisionsfilosofi och teknik utifrån ett nationellt perspektiv och från nationella redovisningsorgan vilket byggde upp en egen tradition. Den externa redovisningen hade även (och har till viss del fortfarande) olika syften i olika länder och revisorn hade därför en annorlunda roll mot företagets intressenter (t.ex. banker, investerare och skattemyndigheter). Internationaliseringen av revisionen började när multinationella företag (MNE) införde koncernredovisning. Redovisningen behövdes då baseras på samma redovisningsnormer. För att uppnå det fick företagets huvudkontor instruera sina dotterbolag vilka redovisningsstandarder som skulle användas. Det här medförde även att revisorerna till moderbolaget fick sätta regler för att försäkra kvalitén i dotterbolagens revision. Efter en tid blev behovet av att harmonisera arbetsmetoderna och utveckla internationella revisionsregler för revisorerna märkbar (Buisman och Gilmour, 2006). Faktorer som påverkat internationaliseringen och därigenom behovet av harmonisering av revisionen inkluderar:

- Uppkomsten av MNE:s
- Ökad internationalisering av kapitalmarknader
- Tillväxten av internationella revisionsfirmor, med liknande inställning till revisions metod, träning och kvalitetssäkring.

- Överenskommelse för allmänna internationella ramverk som behandlar redovisning och revision.

Europeiska Unionen (EU) är även en bidragande faktor till arbete för kongruens i redovisning och revision. På 1970-talet arbetade man fram två direktiv som sedan ledde till 8:e direktivet som behandlade lagstadgad revision. 1998 föreslog EU i sitt uttalande ”*Lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt*” att man skulle bilda en revisionskommitté som avsåg att utarbeta ytterligare åtgärder i nära samarbete med revisorskåren och medlemsstaterna. Genom arbete i den här kommittén utfärdade kommissionen rekommendationer för minimikrav och grundläggande principer för revisorerna och dess oberoende som sedermera ledde fram till en uppdatering av det 8:e direktivet. Det 8:e direktivet (2006/43/EG) fastställer regler för lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställda rapporter. I kapitel 4 behandlas bl.a. utbildningskrav, yrkesexamen, teoretisk kunskap, praktiskt utbildning och fortbildning som krävs.

International Federation of Accountants (IFAC) är en global organisation för revisionsprofessionen som tar fram och utvecklar internationella standarder för bl.a. revision, utbildning och etik. IFAC:s föreslagna internationella utbildningsstandarder för revisorer delas upp efter följande (IFAC, 2008a):

- Ingångskrav
- Innehåll av professionens utbildningsprogram
- Kunskaper och generell utbildning
- Etik och moral
- Erfarenhetskrav
- Utvärdering av kompetens
- Vidareutbildning och utveckling

Det övergripande målet är kompetens, vilket innebär en blandning av utbildning, professionsutbildning och praktiskt erfarenhet.

Kompetens hamnar ofta i centrum för studier som undersöker förhållandet till framgång och lönsamhet (Cardy och Selvarajan 2006; Kennedy och Dresser 2005; Kochanski 1996). För revisionsbyråer handlar det även till stor del om att möta krav och förväntningar från olika organisationer och myndigheter. Minimikrav för utbildning och erfarenhet för revisorer är därför i många länder lagstadgad. Inom revisionsbyråerna utgår man även från minimikompetenser för de olika karriärstegen i den hierarkiska strukturen (Brahimi och Ishraq, 2007).

Utbildningen påverkar alltså revisorns kompetens och olika utbildningar ger skilda kompetenser. Utbildningen är bevisligen inte exakt lika för revisorer i olika länder (Annisette och Kirkham, 2007). Sverige har en relativt standardiserad teoretiskt utbildning med detaljerade poängkrav för olika ämne. Avvikande är de 60 extra ECTS som krävs för auktoriserad revisor (aukt.rev) och läses inom frivilliga ämnesområden. De extra ECTS är också tema för en het diskussion (Wennberg & Johansson, 2002).

1.2 Problemdiskussion

Revisorernas facktidning "*Balans*" (Halling, 2007; Precht, 2007) tar upp ämnet om grundutbildningen och om de nybakade studenterna har tillräckliga kunskaper för arbetet på revisionsbyråer. Den inledande analysen tyder på att där finns mer att önska vad gäller bl.a. redovisningskunskap och praktiskt erfarenhet. Samtidigt ser en del byråer det som ett problem att kraven för revisorsexamen är så snäv med detaljerade kunskapskrav. Byråerna anser sig därför gå miste om vissa studenter som inte ansöker eftersom de inte ser sig själv i yrket när de saknar ett specifikt ämne. Det finns också en betoning på att de internationella uppdragen kräver en revisor som har en utbildning som är i nivå med övriga kolleger i Europa/världen (Ibid.).

Fri rörlighet av varor, arbetskraft och tjänster är en av de grundläggande rättigheterna i EU-fördraget. Ett hinder för den fria rörligheten av revisorer är de olika krav och lagar som existerar i de olika medlemsländerna. Ett antal branschorganisationer i olika EU-länder har börjat föra samman kvalifikationerna i ett projekt som de kallar "the common content project". De arbetar mot en gemensam uppsättning av regler och krav. Projektet siktar på att

skapa en ny generation av revisorer som kommer åtnjuta gränsöverskridande karriärmöjligheter (FEE, 2008).

En gränsregion som skulle kunna dra nytta av fri rörlighet genom en ökad kongruens är Öresundsregionen. Öresundsregionen har norra Europas största koncentration av högtbildad befolkning och är en av de mest dynamiska gränsregionerna i Europa. Spridda på 12 Universitet studerar ca 150 000 studenter (Öresundsportalen, 2008). I en rapport av länsarbetsnämnden (2007) beskrivs en kommande brist på revisorer i regionen. Men kraven för en nyutbildad student, som söker sig till revisorsyrket, är olika i Danmark och Sverige. Vid en direkt jämförelse för samma tjänst som revisorsassistent på någon av de fyra stora revisionsbyråerna skiljer sig kraven. I Sverige är kravet för anställning att man uppfyller revisornämndens teoretiska krav medan i Danmark är kraven betydligt bredare där man ska ha en *"Handelshøjskolernes erhvervsøkonomiske Diplomuddannelse"* (HD), *"Handelsvidenskabelig Afgangseksamen"* (HA), Revisorsexamen (CMA) eller finansekonom examen (Deloitte, 2007a; Deloitte, 2007b). Kravet för att bli *"statsautoriseret"* (Statsaut.) i Danmark är dock revisorsexamen. I dagsläget är en dansk revisorsutbildning inte gällande i Sverige för att bli *"godkendt"* eller *"auktoriseret"* (aukt.rev.) och vise versa (RN, 2008a; Birkholm Laursen, 2007). Det här är till viss del beroende på olika lagstiftningar, men kan det också bero på att det finns skillnader i kompetensen mellan en dansk och en svensk revisor på vägen till att bli statsaut. jämfört med aukt.rev.? Vad skulle en eventuell skillnad i kompetens innebära och hur anpassad är kompetensen till EU:s direktiv 2006/43/EG och IFAC:s rekommendationer?

Ett av målen med IFAC:s utveckling av globala revisionsstandarder är att få en konsistent kvalitet i granskning och förmedling av redovisning i olika länder (Hall och Sen, 2004). Genom att undersöka skillnader mellan två länder som Sverige och Danmark ökar förståelsen för den inkonsekvens som idag finns i redovisningsgranskningen och eventuella lösningar eller förbättringar kan därefter utrönas.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att jämföra kompetenskrav mellan svenska och danska revisorer för att ta reda på hur harmoniserade länderna är på området samt identifiera eventuella skillnader och likheter.

1.4 Avgränsningar

Undersökningen avgränsar sig till Sverige och Danmark. Den undersöker revisorns kompetens, vilken begränsas till teoretisk utbildning, praktisk utbildning och praktisk erfarenhet. Undersökning av kompetenskraven utgår från lagstadgade minimikrav och i vissa fall rekommendationer eller utbildningsplaner. Den generella nivån på alla verksamma revisorer undersöks alltså inte utan endast de krav som ställs och testas (genom t.ex. examinationsprov). Undersökningen inriktar sig på den högsta auktorisationsnivån i de båda länderna, ”statsautorisered revisor” (Danmark) och ”auktoriserad revisor” (Sverige), för att få konsistens i arbetet. Registrerad revisor (Danmark) samt godkänd revisor (Sverige) kommer därför inte att undersökas närmare där så inte är nödvändigt för att tydliggöra.

1.5 Disponering

Arbetet disponeras på följande sätt:

Kapitel 1, Inledning: Kapitlet omfattar bakgrund på området som följs av upp av en problemdiskussion. Därefter presenteras uppsatsen syfte samt vilka geografiska och teoretiska avgränsningar som gjorts.



Kapitel 2, Metod: Kapitlet börjar med att beskriva och motivera den vetenskapliga utgångspunkten som använts i arbetet. Det följs upp av vilken datainsamlingsmetod som använts för primärdata och sekundärdata samt viktiga källor. Kapitlet avslutas med arbetets reliabilitet och validitet.



Kapitel 3, Aktörer: Kapitlet ger en kortfattad beskrivning av viktiga aktörer och deras inverkan på den Svenska, Danska och Internationella marknaden. Det ger en förståelse inför den fortsatta delen av uppsatsen där dessa aktörer benämns.



Kapitel 4, Teori: Kapitlet anger uppsatsen teoretisk referensram. Det är uppdelat i fem delar. Först redogörs för kompetensbegreppet. Därefter beskrivs professionen och dess innebörd. Sedan beskrivs de två delar som bildar revisorns kompetens: teoretisk utbildning och praktiskt utbildning. Sista delen redogör för examinationens funktion och säkerställande av kompetens.



Kapitel 5, Empirisk analys: Kapitlet redogör för den empiriska datan samt analys av den. Analysen utgår från den teoretiska referensramen. Avsnittet är uppdelat så att struktur-skillnaderna beskrivs först i ”den danska och svenska vägen”. Därefter redogörs för de innehållsmässiga skillnaderna i den teoretiska utbildningen och den praktiska utbildningen, vilka även är illustrerade i tabeller för enklare förståelse och jämförelse. Analysen av examensproven klagörs sedan och skillnader samt likheter beskrivs. Avsnittet avslutas med en sammanställning av de olika delarna i det svenska och danska systemet.



Kapitel 6, Avslutning: Kapitlet avslutar arbete genom att presentera slutsatser och egna funderingar kring dem. Det är uppdelat i tre stycken, där första stycket gör en summering av undersökning, andra stycket presenterar slutsatserna och tredje stycket ger förslag på fortsatt forskning inom området.

2 Metod

I det här avsnittet beskrivs och motiveras den vetenskapliga utgångspunkten som använts i arbetet. Datainsamlingsmetod som nyttjats för primärdata och sekundärdata samt viktiga källor beskrivs. Metodavsnittet avslutas med en redogörelse för arbetets reliabilitet och validitet.

2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

Genom att jämföra kompetensen mellan de svenska och de danska revisorerna undersöks harmoniseringen mellan de bägge länderna. Undersökning inriktar sig också på att klargöra beträffande vilket sätt de bägge länderna har anpassat sig till IFAC: s rekommendationer samt EU: s direktiv. Undersökningen genomförs som en dokumentstudie med en kompletterande ostrukturerad intervju för att gå in på djupet och studera likheter samt skillnader. Sekundärdata i form av dokument används ofta tillsammans med primärdata i forskningsprojekt (Saunders, Lewis och Thornhill, 2007). Fördelen med dokumentdata är att man undviker intervju effekt samt att man kan gå tillbaka och kontrollera rådata så den stämmer. Dokumentdata kan både vara kvantitativ och kvalitativ.

Ostrukturerade intervjuer är informella. Man använder dem för utforska ett område på djupet (Ibid.). Fördelen med att göra en personlig intervju är att risken för missförstånd mellan parterna minskar. Man kan alltid utveckla en ställd fråga om man vill få ut mer information eller om frågan har missförstås. Den öppna intervjun, nämligen samtalet mellan den som intervjuar och den intervjuade personen är den bästa intervjuformen då man är intresserad att se på vilket sätt den intervjuade personen tolkar och förstår ett visst fenomen. För att genomföra undersökning används det deduktiva tillvägagångssättet, vilken utgår ifrån existerande teorier (Jacobsen, 2002).

För att genomföra en djupare undersökning där jämförelse görs hur kompetensen hos revisorer i de båda länderna förhåller sig till varandra, används en kvalitativ metodinriktning. Studien kommer att vara av den beskrivande sorten, komparativ studie, då målet är att komma fram

till om det finns skillnader i kompetensen och i så fall var dessa skillnader finns. Dock kommer studien inte att försöka förklara varför länderna eventuellt uppvisar skillnader (Denk, 2002).

2.2 Datainsamlingsmetod

För att genomföra undersökningen på det bästa och mest noggranna sättet har både primär- och sekundärdata använts.

2.2.1 Primärdata

Primärdata karakteriseras av att forskaren själv har samlat in informationen (Andersson, 1998), vilket i undersökningen består av en öppen ostrukturerad intervju som genomfördes med Peter Birkholm Laursen från Copenhagen Business School. I en öppen intervju står den intervjuade personen och den som intervjuar i centrum, vilket ger möjligheten att fokusera frågorna för att nå mer in på djupet. Fördelen med det personliga mötet är att man kan klargöra frågorna så det inte uppstår några missförstånd och där respondenten även kan vidareutveckla sina svar genom diskussion (Jacobsen, 2002). Det valdes att genomföra en personlig intervju då denna skulle kunna ge en bättre kontakt med respondenten samt underlätta för följdfrågor.

2.2.2 Sekundärdata

Sekundärdata är det material som redan har samlats in av andra (Andersson, 1998). I studien används svensk lagtext, dansk lagtext, EU direktiv, rekommendationer och standarder, examensprov samt kursplaner. Dokumenten som analyseras är:

- Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov (RNFS 1996:1)
- Bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004

- Revisorslagen 2001:883
- Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG
- Svenska revisorsexamen maj 2006 och maj 2007
- Svenska högre revisorsexamen maj 2006 och maj 2007
- Danska examen för statsaut. 2006 och 2007
- Studieordning för Cand.merc.aud utbildningen (Copenhagen Business School, 2007)

Artiklarna hämtades genom att använda databasen ”Artikelsök”. Litteraturen om ämnet fanns genom Lunds Universitetsbibliotek samt Högskolan Kristianstads bibliotek. Viktiga Internetkällor som gav den relevanta informationen var bland annat svenska RN (www.rn.se) och IREV (www.irev.se) samt de danska KSR (www.ksr.dk) och EOGS (www.eogs.dk).

Undersökning av sex olika teoretiska kunskapsprov (fyra för Sverige och två för Danmark) är gjorda för att fastställa vad som testas och examineras. Sammanställningen är gjord utifrån både själva proven och tillhörande svars mallar. Hänsyn till svårighetsgrad har inte tagits då det kan anses vara en för subjektiv bedömning. Varje fråga och svar har analyserats var för sig och sedan sorterats in i de kategorierna som EU:s 8:e direktiv (2006/43/EG) har fastställt som ämnesområde (för de olika kategorierna/ämnesområdena se avsnitt 4.5). En fråga kan uppfylla flera ämnesområden.

2.3 Teoretisk referensram

Det har skapats en teoretisk referensram i studien som hjälp för att genomföra analysen av den primärdata och sekundärdata som samlats in. Referensramen syftar till att skapa en bild av den teori som finns i litteraturen angående revisorernas kompetens och ger, genom en bred teoretisk förankring, den vetenskapliga utgångspunkt som behövs för att kunna analysera studiens primär- och sekundärdata.

2.4 Validitet

Validitet syftar på hur pass datainsamlingsmetoden mäter det som är tänkt att mäta (Saunders et al., 2007). I studien avses att mäta kompetenskraven och säkerställningen (genom examination) av dem. Kompetenskraven som ställs framgår i lagen, och därför borde inte några validitetsavvikelse finnas. Det som ska noteras på det här området är att det finns flera olika vägar i den teoretiska utbildningen i Danmark och de skiljer sig något åt. Det finns därför inte ett koherent kompetenskrav i det Danska systemet. Även i det Svenska systemet finns där avvikelser i form av de 60 ECTS som läses i frivilliga ämnen. Det som studien vidare inte tar upp är revisionsbyråns krav (t.ex. lägsta betygsnivå) på anställning av nytexaminerade revisorskandidater. Det här skulle kunna innebära att en person med de teoretiska kunskaperna ändå stängs ute från yrket eftersom den inte uppfyller kraven som revisionsbyråerna ställer. Det här är dock mycket svårt att mäta bl.a. för att det finns en stor uppsjö av mindre revisionsbyråer samt att de har olika krav på kompetensprofilen.

2.5 Reliabilitet

Reliabilitet syftar till mätmetodens kapacitet att motstå slumpmässiga fel. När man kan uppnå samma resultat vid upprepade tillfällen med samma mätmetod brukar man säga att mätningen är reliable (Saunders et al., 2007). Mätningen av kompetenskraven borde således uppnå relativt hög reliabilitet eftersom de framgår av lagar, bestämmelser och kursplaner. Mätning av innehållet i examinationen har lägre reliabilitet. Detta dels eftersom det i vissa fall är en subjektiv bedömning av vad som ingår under en viss rubrik (t.ex. ”yrkeskunnande” eller ”Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag”) samt att examensproven har undersökts av en person och därmed ökar risken för slumpmässiga fel. För att minska risken för felkategorisering och slumpmässiga fel har frågorna på examensproven gått igenom noga med svarsmallar samt en efterkontroll av samtliga frågor. Svaren som framgick under intervjun skulle förmodligen bli detsamma med samma respondent.

3 Aktörer

I det här avsnittet beskrivs kortfattat viktiga aktörer som påverkar revisorerna eller revisionen i de båda länderna. De svenska aktörerna som Revisorsnämnden och IREV beskrivs först. Sen beskrivs de danska aktörerna och de underordnade kommissionerna; Erhvervs- og Selskabsstyrelsen och Kursusselskabet for Statsautoriserede Revisorer. Sist beskrivs EU med 8:e direktiv samt IFAC med underordnade IAESB och international education standards (IES).

3.1 Inledning

Bland aktörer som påverkar den praktiska revisorsutbildningen och examinationen i Sverige finner vi främst utbildningsaktören IREV samt Revisorsnämnden (RN). På den danska sidan finner vi organisationer som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (EOGS) med underordnade kommissioner samt Kursusselskabet for Statsautoriserede Revisorer (KSR).

Danmark och Sveriges medlemskap i EU innebär att de måste anpassa sig till direktiven. I den här undersökningen är 8:e direktivet extra intressant. International Accounting Education Standard Board (IAESB) föreskriver internationella utbildningsstandarder (International Education Standards, IES) som IFAC:s medlemmar förväntas anpassa sig till.

3.2 Revisorsnämnden (RN)

Revisorsnämnden (RN) bildades den 1 juli 1995 som en statlig tillsynsmyndighet och övertog dåvarande Kommerskollegiets verksamhet. Revisorsnämndens huvuduppgift är att utöva tillsyn över godkända revisorer och aukt.rev. samt revisionsbyråer. RN:s uppgifter inkluderar även att tillgodose näringslivets behov när det gäller kvalificerade revisorer, att ansvara för att utvecklingen av god revisionssed samt god revisorssed sker på ett korrekt sätt samt att enligt 3§ revisorslagen (2001:883) pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder för revisorer och registrerade revisionsbolag.

I revisorslagen finns bestämmelserna om vilka uppgifter RN ska utöva. Bland annat finner man i 3§ att RN skall: ”pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag” samt ”utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag” (RN, 2008b).

RN:s verksamhet delas in i fyra områden: examinationsverksamhet, godkännande/ auktorisation/ registrering, tillsyn samt internationella kontakter.

3.3 IREV

IREV, som är ett helägt dotterbolag till FARSRS, bildades 1982 i syfte att erbjuda högkvalitativ utbildning för revisionsbranschen. Idag erbjuder IREV utbildning inom områden som: redovisning/bokföring, skatt, revision, juridik, analys-värdering-ekonomistyrning och controller/verksamhetsstyrning. 100 lärare från universitet, högskolor, näringslivet samt revisionsbranschen arbetar åt organisationen som årligen utbildar ungefär 7 000 kursdeltagare (IREV, 2008a). Det är inget krav att gå IREV:s kurser. De stora revisionsbolagen har i regel sina egna utbildningar för sin anställda.

3.4 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (EOGS)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (EOGS) ursprungliga namn var Aktiebolagsregistret och bildades 1918. De är en styrelse under det så kallade Økonomi- og Erhvervsministeriet och deras primära arbetsområde är att sköta grundregistreringen av alla danska verksamheter. EOGS administrerar även lagarna för de statsaut. och registrerade revisorerna. EOGS utser revisorskommissionen som bistår styrelsen vid administration av ”LOV nr 302 om statsautoriserede og registrerede revisore af 30/04/2003”. Revisorskommissionen utser i sin tur examenskommissionen som i likhet med den svenska revisorsnämnden har hand om kvalifikationsexamen som alla revisorsaspiranter måste genomgå för att förbli registrerade samt statsaut. (EOGS, 2008)

3.5 Kursusselskabet for Statsautoriserede Revisorer (KSR)

Den 1:a januari 1993 bildades Kursusselskabet for Statsautoriserede Revisorer (KSR). KSR, i likhet med IREV, erbjuder bland annat utbildningar. Undervisningen delas in i fyra olika områden:

- Juniorkurs - en 2-årig utbildning för revisorsassistenter där undervisningen utförs som ett samarbete mellan utvalda handelshögskolor och statsaut. och registrerade revisionsbyråer.
- En praktisk del - praktisk utbildning riktar sig till Cand.merc.aud. som vill skriva revisorsexamen. Utbildningen är en grundlig genomgång av revisorns arbetsområden kombinerat med casestudier.
- Vidareutbildning för statsaut. revisorer - De statsaut. revisorerna erbjuds ett omfattande vidareutbildningsprogram inom områdena redovisning, revisions, skatt och handelsrätt.
- Revisorsmedarbetarens vidareutbildning - Medarbetare med minst 5 års arbetserfarenhet erbjuds vidareutbildning inom deras arbetsområde (KSR, 2008a)

3.6 Europeiska unionen (EU)

Sedan några år tillbaka har man arbetat inom EU med att harmonisera revisionsyrket. Redan under 1970-talet hade EU arbetat fram två direktiv som skulle leda till harmonisering av redovisningspraxis. Dessa två direktiv blev en bidragande faktor till att det nuvarande åttonde direktivet togs fram. Den 10 april 1984 infördes det åttonde direktivet (84/253/EEG), vilket behandlar de krav som ställs på revisorns praktiska samt teoretiska utbildning. Eftersom revisionsyrket under de senaste åren har drabbats av olika skandaler, har man i maj 2003 presenterat ett omarbetat förslag gällande en förstärkt lagstadgad revision inom EU (Aggestam, 2005).

Det nya 8:e direktivet 2006/43/EG ersätter det gamla 84/253/EEG. Man har genom det omarbetade direktivet försökt åstadkomma harmoniserade minimiregler om lagstadgad revision inom EU. Syftet är att öka investerare och konsumenters förtroende för de europeiska

företagen samt förbättra investeringssäkerheten, stärka aktieägares rättigheter, förbättra de europeiska företagens konkurrenskraft och garantera den inre marknadens fördelar. Genom att införa krav på extern kvalitetssäkring förtydligas revisorernas skyldigheter, oberoende samt etik. Senast den 29 juni 2008 ska direktivet vara genomfört i medlemsländerna. Sverige har genom statens offentliga utredning (SOU) 2007:56 lagt fram förslag för hur man ska anpassa svenska lag till 2006 års direktiv. I Danmark la revisorskommissionen fram ”betænkning nr. 1478 fra oktober 2006” för att anpassa lagen samt att Revisortilsynet (Danmarks granskningsorgan för revisorer) tog fram ”Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom, juli 2007”.

3.7 International Federation of Accountants (IFAC)

International Federation of Accountants (IFAC) bildades 1977 och är den globala organisationen för revisionsprofessionen. Organisationen har 157 medlemmar och partners i 123 länder. IFAC arbetar med att utveckla internationella standarder på etik, revision och försäkring, utbildning samt standarder för offentliga sektorn. Genom dessa standarder vill man uppnå harmonisering samt upprätthålla hög nivå av redovisningen och revisionen globalt (IFAC, 2008b). IFAC består av fyra underställda nämnder som utvecklar standarderna:

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- International Accounting Education Standards Board (IAESB)
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

3.7.1 International Accounting Education Standard Board (IAESB)

International Accounting Education Standard Board (IAESB) utvecklar och utfärdar standarder, riktlinjer och informationspapper på utbildningsförkunkaper, träning av professionella revisorer och på fortsatt professionell utbildning och utveckling till medlemmar av revisionsprofessionen. De fokuserar på att förstärka professionell kunskap, värderingar,

yrkeskunskap och etik för revisionsstuderande och utövare (IFAC, 2008a). IAESB har tagit fram åtta stycken standarder (International Education Standards, IES) vilka presenteras i tabell 1.

Tabell 1- IES

IES 1: Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education
Standarden föreskriver ingångskraven till redovisningsutbildning. Målet är att försäkra sig om att en student som siktar på att bli professionell revisor har en rimlig möjlighet att klara av sina studier, kvalifikationsprov samt praktik.
IES 2: Content of Professional Accounting Education Programs
Standarden föreskriver innehållet i en professionell redovisningsutbildning som en kandidat måste erhålla för att kvalificeras som professionell revisor. Målet är att försäkra att en kandidat har tillräklig kunskap för att verka som professionell revisor i en ökade komplex och förändrande omgivning.
IES 3: Professional Skills
Standarden beskriver mixen av färdigheter som en kandidat behöver för att kvalificera som en professionell revisor. Målet är att försäkra att en kandidat är utrustade med en lämplig mix av intellektuella, tekniska, personliga, interpersonliga och organisatoriska egenskaper för att fungera som professionell revisor.
IES 4: Professional Values Ethics and Attitudes
Standarden föreskriver professionella värderingar, etik och attityd som professionella revisorer bör anskaffa under utbildningen som leder till kvalifikation. Målet är att kandidaten ska vara utrustad med lämpliga värderingar, etik och attityder för att fungera som en professionell revisor.
IES 5: Practical Experience Requirements
Standarden föreskriver vilken praktisk erfarenhet IFAC:s medlemsorganisationer bör kräva att deras medlemmar anskaffar sig innan de kvalificeras som professionella revisorer. Målet är att försäkra att kandidater har tillräklig praktiskt erfarenhet för att fungera som kompetenta professionella revisorer.
IES 6: Assessment of Professional Capabilities and Competence
Standarden föreskriver kraven för en slutgiltig bedömning av kandidatens professionella kompetens innan kvalifikation. Den behandlar bedömningen av professionella egenskaper

som kunskap, färdigheter, värderingar, etik och attityder vilka anskaffats genom ett professionellt utbildningsprogram.

IES 7: Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence

Standarden föreskriver att IFAC:s medlemsorganisationer implementerar ett fortsatt professionellt utvecklingskrav som en integrerad del av de professionella revisorernas fortsatta medlemskap. Målet är att den enskilda professionella revisorn ska ta ansvar för att utveckla och upprätthålla professionella kompetenser som bidrar till att ge en hög kvalitetsservice till klienter, anställda och andra intressenter.

IES 8: Competence Requirements for Audit Professionals

Standarden föreskriver kompetenskrav för revisorsprofessionen. Målet är att försäkra att professionella revisorer erhåller och behåller specifika egenskaper som krävs för att arbeta som revisor.

I analysen (Kapitel 5) redogörs närmare för hur Sverige och Danmark uppfyller IFAC:s utbildningsstandarder.

4 Teori

Det här avsnittet anger uppsatsens teoretiska referensram. Det är uppdelat i fem delar. Först redogörs för kompetensbegreppet. Därefter beskrivs professionen och dess innebörd. Sedan beskrivs de två delar som bildar revisorns kompetens: teoretisk utbildning och praktiskt utbildning. Sista delen redogör för examinationens funktion och säkerställande av kompetens.

4.1 Kompetens

Kompetens är ett vitt begrepp och innefattar enligt Hansson (1997) fem delar:

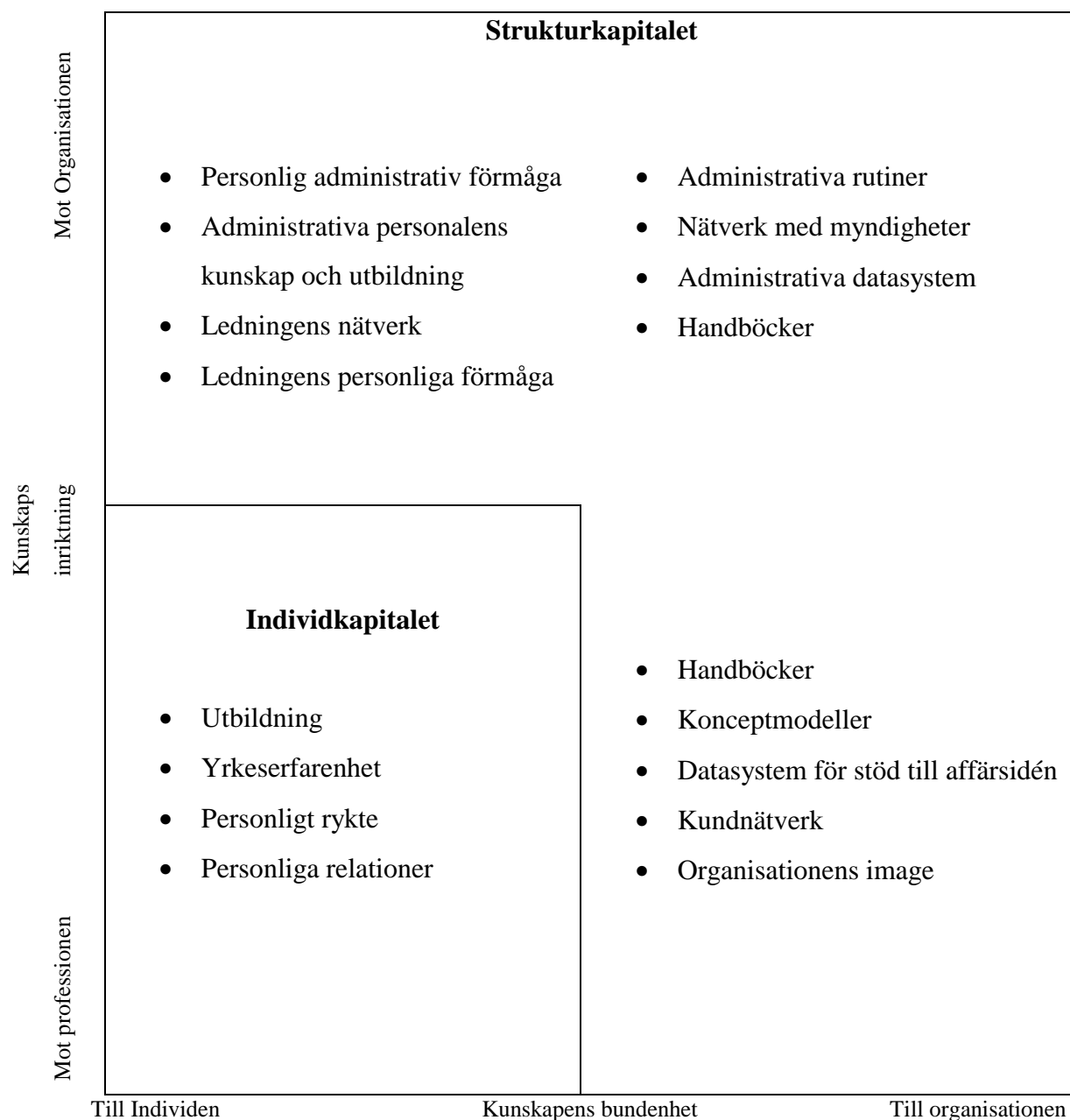
- Kunskaper
- Färdigheter
- Erfarenheter
- Värderingar/Attityder
- Kontakter/Kontakt nät

Kunskapsdelen brukar delas upp i individbunden kunskap och strukturbunden kunskap (Bruzelius och Skärvad, 2004). Den individbundna kunskapen utgör den individuella personens yrkeskompetens och innefattar i ett "kunskapsföretag" social förmåga, utbildningskunskaper samt andra färdigheter riktade mot att interagera och lösa kundernas problem. Ett kunskapsföretag är en speciell typ av tjänsteföretag som lever på att sälja sin kunskap. Medarbetarna är därför företagets viktigaste resurs. Revisionsbyrå är ett typiskt exempel på ett kunskapsföretag (Sveiby, 1990).

Den strukturbundna kunskapen är kopplat till organisationen och inte till individen. Den består av koncept, datorsystem, register, administrativa rutiner, handböcker, företagskopplade nätverk, avtal, kontrakt etc. (Bruzelius och Skärvad, 2004). Speciellt företagskopplade nätverk är något som verkar vara en framgångsfaktor för revisionsbyråerna. De fyra stora revisionsbolagen dominerar marknaden både nationellt och internationellt och mindre revisionsbyråer är ofta kopplade till nätverk eller paraplyorganisationer (t.ex. Grant Thornton

International, BDO International, Horwath, SVEREV, m.m.). Nätverken har vuxit fram genom globaliseringen och revisionsbyråerna har då funnit det nödvändigt att anpassa sig efter sina klienter och kunna stödja dem både nationellt i hemländer och internationellt (Parker, 2006). Lindebergs Grant Thornton (2008) beskriver: ”Som medlem i det världsomspännande nätverket (Grant Thornton International) kan vi erbjuda våra kunder kvalificerad och anpassad rådgivning över hela världen.”

Bild 1 – Kunskapskapitalet (Sveiby, 1990)



IFAC beskriver att en revisors kompetens är en blandning av utbildning, professionsutbildning och praktiskt erfarenhet. I Sverige har vi ett krav på en generellt längre praktisk erfarenhet för aukt.rev (fem år) än många andra länder (tre år, vilket också är IFAC:s rekommendation) (Jansfors och Stenström, 2005). Revisionsprofessionen har uttryckt att praktik signifikant ökar kunskapsbasen och motivationen för personer som utbildar sig till revisorer (Jansfors och Stenström, 2005; Beard, 1998; Swindel och Bailey, 1984). IAESB presenterade ett förslag i januari 2007 på en rekommendation om praktisk erfarenhet i utbildningen. FARSRS har bland många andra medlemmar och revisionsfirmor ställt sig positiva till förslaget.

Kompetensmodeller har utvecklats från olika källor eller perspektiv. Möjligen är den dominerande modellen ett resultat av framtagningen utav allmänna kompetenser (Cardy och Selvarajan, 2006). Det fundamentala antagandet är att en uppsättning av egenskaper identifieras, vilka är nödvändiga för att lyckas i organisationen. Qvick, Silfverberg och Zabit (2004) undersökte faktorer, utöver de grundläggande kraven i revisorsnämndens examinationsprov, som påverkade tiden till aukt.rev. En annan studie (Enevång och Furberg, 2007) undersökte egenskaper som kunderna/klienterna förväntade sig av sina revisorer (t.ex. förtroende, kommunikation osv.). De här egenskaperna eller ”kompetenserna” kan komma att utvecklas genom den teoretiska- eller praktiska utbildningen.

Individkapitalet har fått ökat fokus de senaste decennierna. Organisationer allokerar mer resurser och uppmärksamhet på att utveckla de anställdas kompetens. De har insett att medarbetarna är en av de viktigaste resurserna i en hårt konkurrensutsatt marknad (Brahimi och Ishraq, 2007). En annan orsak är det doktrinskifte som skett inom ekonomistyrningsområdet från en centralisering till en decentralisering. De anställda har fått en ökad frihetsgrad för att möta en föränderlig och konkurrensutsatt marknad. Det har gjort att ledningen saknar detaljstyrning vilket ställer högre krav på de anställdas kompetens (Sandberg och Targama, 1998).

I den här undersökningen utgörs revisorns kompetens från två olika moment:

1. Grundutbildning eller teoretisk utbildning, som innefattar teoretiska förkunskaper om yrkesutövningen och tillhörande uppgift.
2. Praktiskt arbete och praktisk utbildning, som utgörs av faktiskt arbete och vidareutbildning under arbetet.

4.2 Professionen

Profession är en synonym till yrke (NE, 2003). Ibland används dock termen ”profession” för yrken som förenar ett högt teoretiskt utbildningsinnehåll med en statlig auktoriserad expertfunktion (Hellberg, 2002) . De tre historiska ”lärd professionerna” är präst, jurist och läkare. Under 1900-talet växte där fram ett antal nya professioner (där ibland revisorn) som började anta karaktär i likhet med de tre lärda professionerna. Professionerna kunde urskiljas från andra jobb genom att yrkesutövarna använde sig av specialkunskap i sin yrkesverksamhet och att de slöt sig samman i professionella organisationer för att främja verksamhetsområdet (Carr-Saunders och Wilson refererade av Hellberg, 2002).

Den neweberianska ansatsen beskriver att professionerna agerar i egenintresse när de ställer sina tjänster till det allmännas förfogande så att kunskapsområdet ges en central ställning och att den enskilda yrkesutövaren ges makt, status och diskretion i sin yrkesutövning. Genom att institutionalisera såväl tillgången till kunskapen som möjligheten att utöva den i yrkeslivet stänger professionen in sitt kunskapsområde. Den professionella kunskapen efterfrågas av bland annat staten för att lösa samhällsliga problem samt av olika slags användare som har till uppgift att verkställa professionellt baserade tjänster. I den neweberianska ansatsen antas en homogen kompetens hos professionen genom sin kunskapskontroll, exempelvis en kvalificerad revisor är alltid en kvalificerad revisor, det är likgiltigt vilken revisor som utför revisionen. Den här ansatsen har dock fått viss kritik på senare tid p.g.a. specialisering (Hellberg, 2002).

4.3 Teoretisk utbildning

Revisorns utbildning är utformad för att förbereda personen inför de kvalificerade arbetsuppgifter som arbetet medför. Rimligtvis kan det antas att arbetsuppgifter som fordrar längre utbildning är i genomsnitt svårare att uträtta än arbeten som kräver en kortare utbildning eller ingen alls, utöver den utbildningen som ges i grundskolan eller liknande. En kvalificerad arbetsuppgift karaktäriseras av ett arbete med en relativt hög svårighetsgrad och

av att innehavaren har stor autonomi vid utförande av sina arbetsuppgifter (Grand, Szulkin och Tåhlin, 2002).

De grundläggande egenskaperna hos utbildningssystemet, utformade för att förbereda studenten inför arbetsrollen som revisor, påverkas av omfattningen av de utbildningskrav som ställs i arbetslivet. Dessa krav kan antas variera beroende på hur svårt det är för arbetsgivarna att rekrytera arbetskraft. Med andra ord blir utbildningskraven högre när arbetslösheten är hög och tvärt om. Det är samtidigt uppenbart att utbildningskraven inte bara avspeglar innehållet i arbetet, utan även i viss mån andra förhållanden som i princip är oberoende av arbetsinnehållet. I synnerhet torde egenskaper hos utbildningssystemet inverka på omfattningen av de utbildningskrav som ställs i arbetslivet (Ibid.).

4.3.1 Teoretisk utbildning i Sverige

Enligt Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov (RNFS 1996:1) måste personen som vill avlägga revisorsexamen och högre revisorsexamen i Sverige genomgått både teoretisk och praktisk utbildning. Den teoretiska utbildningen innehåller de grundläggande kraven att för att kunna avlägga revisorsexamen (för godkännande) som lyder att personen skall ha avlagt en kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde för utbildningen (180 ECTS) eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat. För att få avlägga högre revisorsexamen krävs att personen genomgått ytterligare utbildning om minst 60 ECTS, eller avlagt magisterexamen med ekonomisk inriktning, eller med godkänt resultat genomgått annan motsvarande utbildning. Av Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov (RNFS 1996:1) framgår vilka ämnen som ska vara avklarade samt fördelningen mellan ämnena. Den praktiska utbildningen som krävs för att kunna avlägga revisorsexamen innebär att personen skall ha genomgått en praktisk utbildning under minst tre år som särskilt omfattar revision av årsbokslut och liknande koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar. För avläggande av högre revisorsexamen krävs minst fem års praktisk utbildning inom samma ämnesområden. Praktiken ska ha fullgjorts under handledning av en godkänd eller aukt.rev. (RN, 2008c).

Enligt §3 RNFS 1996:1 ska följande ämnen innefattas i de ovannämnda 180 ECTS:

- Företagsekonomi (90 ECTS)

”Studierna skall ge kunskap om ekonomisk teori och metod samt om ämnesområden av särskild betydelse för revisionsverksamhet. Särskilt avseende skall fästas vid studier i redovisning (inklusive koncernredovisning), revision, finansiering, ekonomistyrning och organisationslära.”

- Juridik (45 ECTS)

”Studierna skall ge kunskap om rättssystemets struktur, juridiska metod samt materiella rätt av betydelse för revisionsverksamhet. I studierna skall ingå handelsrätt och beskattningsrätt”

- Handelsrätt (30 ECTS)

”Särskilt avseende skall fästas vid associationsrätt samt lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott.”

- Beskattningsrätt (15 ECTS)

”Särskilt avseende skall fästas vid inkomstbeskattning av företag. I ämnet skall också andra skatter och avgifter med anknytning till företag behandlas, främst mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter.”

- Övriga obligatoriska ämnen (30 ECTS)

”Informations- och databehandling, nationalekonomi, matematik samt statistik. Samtliga ämnen skall studeras. De får studeras integrerade i andra ämnen.”

4.3.2 Teoretisk utbildning i Danmark

I Danmark liksom i Sverige finns två nivåer på revisorer: registreret (registrerad) och statsautoreret (statsaut.) revisor. I Danmark väljer man antingen att bli registrerad eller statsaut., i motsats till Sverige där man först blir godkänd och sen aukt.rev. Det finns två tillvägagångssätt som kan följas för att uppnå statsaut. Efter en slutförd gymnasial utbildning går det att söka arbete på en revisionsbyrå och samtidigt läsa en fyraårig deltidstudie *”Handelshøjskolernes erhvervsøkonomiske Diplomuddannelse”*, HD. Ett annat sätt är att läsa

”Handelsvidenskabelig Afgangseksamen”, HA, som innebär att man läser på heltid i tre år, alltså motsvarande en kandidat examen. Båda utbildningar ger de grundläggande kunskaperna som behövs för att vidare kunna läsa en *Candidatus/candidata mercaturae et auditoris* (cand.merc.aud.) utbildning. HD-utbildningen kräver dock att man läser till metodlära och organisation över två terminer och avlägger ett speciellt upprättat prov. Det är för att studenten ska hamna på samma nivå som andra studenter med en bachelor (kandidat) bakgrund (CBS, 2007a).

HD-utbildningen består av två delar (CBS, 2008a):

Del 1 varar i två år och är gemensam för alla. Undervisningen sker inom fackområdena:

- Företagsekonomi
- Samhällsekonomi
- Statistik
- Handelsrätt
- Organisationsteori, IT mm

Del 2 är en specialinriktning och varar även denna i två år. Huvudområden är

- Redovisning
- Ekonomistyrning
- Skatterätt,
- Företagsrätt
- Finansiering
- Finansiell Rådgivning
- Supply chain management

För att bli antagen till Cand.Merc.Aud utbildningen måste man ha läst redovisning- eller finansieringsinriktningen.

HA-utbildningen består av (CBS, 2008b):

- Ekonomistyrning (15 ECTS)
- Finansiering (15 ECTS)
- Mikro/makroekonomi (15 ECTS)
- Organisation (7,5 ECTS)

- Marknadsföring (7,5 ECTS)
- Handelsrätt (7,5 ECTS)
- Företagsekonomiska ämnen (30 ECTS)
- Företagsekonomiska eller juridiska ämnen (22,5 ECTS)
- Samhällsvetenskapliga ämnen (30 ECTS)
- Valfria ämnen på grundnivån (30 ECTS)

Cand.merc.aud. utbildningen är en bred teoretisk utbildning på magisternivå. Utbildningen utgör den teoretiska delen av kvalifikationen till statsaut. revisor. Tanken är att det skall ge studerande en grundläggande kännedom om revisorsarbetet och dess funktioner i allmänhet. En stor del av utbildningen koncentreras på revision så att den teoretiska grunden för lösningar av revisorers arbetsuppgifter behärskas. Den här kompetensen uppnås genom att den studerande i utbildningen ges såväl helhetsuppfattningen samt specialkunnandet, så att kandidaten kan använda sig av dels de djupgående kunskaperna i området och dels självständigt tillskansa sig, producera och använda den nya kunskapen samt i samarbete med andra kunna behandla och lösa tvärgående problemställningar (CBS, 2007b).

Den studerande ska ha lärt sig detaljerad kunskap om revision, intern kontroll, redovisning, skatter och handelsrättslig frågor för utvalt ämnesområde. Utöver det ges det en möjlighet till fördjupning i ett valfritt specialområde som är relaterat till revisorns verksamhet (Ibid.). Det valfria ämnet måste godkännas av studienämnden (Birkholm Laursen, 2007). Därmed får kandidaten kombinerat med magisteravhandlingen möjlighet att designa sin individuella kompetensprofil inom t.ex. revision av informationsteknologi, riskutvärdering, corporate governance och/eller olika juridiska och skatrerättsliga discipliner m.m. (CBS, 2007b).

Vid slutförd examen ska magistern besitta följande kompetenser (Ibid.):

- Metodiska och analytiska kompetenser som förutsättning för att beskriva och lösa problem av revisionsmässig, ekonomisk och juridisk (inklusive skatterättslig) art, som uppstår i verksamheter eller organisationer.
- Metodiska kompetenser för att självständigt genomföra kritiska analyser samt värderingar.
- Förmåga att kunna förena revisionsmässiga, ekonomiska och juridiska värderingar i tvärgående ämnesområden i arbetsgrupper och nätverk.

- Personliga kompetenser som självständighet och flexibilitet.

Studenten kan välja att studera på heltid, vilket innebär att man läser i två år eller att arbeta heltid

och samtidigt studera i 3-4 år vid sidan om sitt arbete.

Första och andra terminen består av följande ämnen (CBS, 2008c):

- Revision (16,5 ECTS)
- Extern rapportering (8,5 ECTS)
- Informationssystem för beslut (7,5 ECTS)
- Skatterätt (13,5 ECTS)
- Handelsrätt (14 ECTS)

Under den tredje terminen kan studenten välja fritt mellan en rad olika ämnen på magisternivå. De måste dock godkännas som relevanta ämnen för utbildningen. Studenterna kan även föra över ämnen från andra danska eller utländska universitet. Hela tredje terminen kan även genomföras utomlands. Den avslutande fjärde terminen är avsatt till magisteruppsatsen.

4.4 Praktisk utbildning

“Practical experience, gained by performing the work of professional accountants, in addition to the acquisition of knowledge through professional accounting education programs, is considered necessary before candidates can present themselves to the public as professional accountants.” (IES 5, p. 4)

Praktisk utbildning innebär både teoretisk utbildning i form av seminarier, kurser, självstudier m.m. samt praktiskt tillämpning av erhållna kunskaper (IREV, 2008b). Både Sverige och Danmark har föreskrifter om vad den praktiska utbildningen ska innehålla. I Sverige är det *Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov*, §§ 6-9, § 12 (RNFS 1996:1) som beskriver utbildningsformen. I Danmark är det *Bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004* –

Bekendtgørelse om eksamen for statsautoriseret revisor, som stadgar kraven på utbildningen för att få skriva examen.

4.4.1 Praktiskt utbildning i Sverige

RNFS 1996:1 trädde i kraft 1 juli 1996. Innan dess var det Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8. KK:1) som stadgade kraven för auktorisation och godkännande. Utveckling och regeländringen skedde för att tillgodose de krav som EES-avtalet och EU-medlemskapet ställde om införlivandet av de regler för revisorer som finns i EU:s 8:e direktiv. Idag krävs minst tre års heltidsarbete á minst 1600 timmar per år och var av 1500 timmar avser revision för att avlägga revisorsexamen (RNFS 1996:1, §§ 6, 9) . Utöver det ska personen följa ett utbildningsprogram som ska ge praktiskt erfarenhet och utveckla teoretisk kunskap om revision för revisionsutövning relevanta uppgifter. Utbildningen ska även vara allsidig sammansatt med kunskap om revision i olika branscher och innehålla planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. En del av utbildningen ska avse kvalificerad utredning vilket kan fullgöras inom ett revisionsuppdrag eller som en del av ett annat uppdrag. Särskild betydelse ska läggas vid revisorns bedömning och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste följa vid revisionsarbete (RNFS 1996:1, §§ 7-8).

För högre revisorsexamen krävs, utöver kraven för revisorsexamen, i sin tur två års arbete som ska omfatta minst 1000 timmar revision var av 500 timmar ska omfatta kvalificerad medverkan vid revision av företag som p.g.a. sin storlek eller annan anledning är svåra att revidera (RNFS 1996:1, § 12).

Det lagstadgade kravet på praktisk utbildning för revisorer i Sverige är den timbestämda praktiska erfarenheten. Utöver det beskrivs att det ska finns teoretiska delar, men inte specifik definierat vad och hur många timmar. IREV:s (2007) mall för dokumentation redogör att den praktiska utbildningen måste kombinera praktik och teori utifrån ett helhetsperspektiv så att revisorkandidaten får en heltäckande kompetens inför revisorsexamen och högre revisorsexamen;

”Genom dokumentet erhålls en översiktlig dokumentation av medarbetarens utbildning och kunskapsnivå vilken kan ligga till grund för beslut om uppdragsförändringar och bedömning av när personen är mogen att avlägga Revisorsnämndens prov. Inom

områden där medarbetaren av olika skäl endast har en mycket begränsad praktisk erfarenhet bör större krav ställas på genomgången teoretisk utbildning. Det bör inte finnas krav på att en viss kunskapsnivå måste uppnås för samtliga områden för att Revisorsnämndens prov skall få avläggas, utan denna mognadsprövning bör göras av medarbetarens chef utifrån en helhetsbedömning". (IREV, 2007 s.1)

4.4.2 Praktisk utbildning i Danmark

I *Bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts 2004* § 2 framställs kraven för att få skriva examen till statsaut. revisor. Utöver de teoretiska kraven med cand.merc.aud. utbildningen så beskrivs att personen i fråga måste deltagit minst tre år efter fyllda 18 år i utförande av uppgifter som berör revision av årsredovisning eller tillhörande redovisningsrapporter i en statsaut. revisionsverksamhet och att minst två år har gått efter avklarad teoretisk utbildning. Någon närmare beskrivning ges inte och där finns inte krav på någon utbildningsplan.

KSR erbjuder kurser för revisorsassistenter som har avslutat sin teoretiska utbildningsdel där kurserna tar sikte på uppdatering och vägledning på yrkesnivå. Kursämnena och innehåll har därför en utgångspunkt i typiska arbetsuppgifter, där man möter praktiska arbetssituationer för mindre och medelstora kunder (KSR, 2008b).

4.5 Examination

För att säkerställa revisionstjänstens funktion så har många länder infört en ingångsexamination för potentiella medlemmar innan de uppnår deras professionella medlemsintyg. Examinationen testar utbildningsbakgrund, färdigheter, praktisk erfarenhet och andra kompetenser som revisorn på ingångsnivå bör besitta. Den här examinationen är en nödvändig utvärdering för att försäkra att en medlem inte får licens att verka innan de har bevisat att de har förmågan att utöva extern revision (El-Rajabi och Gunasekaran, 2004).

Revisorsexaminationer täcker ett brett spektra av kunskaper och påverkar examinationskandidaten, revisionsprofessionen och samhället. Därför bör examinationens innehåll och svårighetsgrad ges högsta prioritet för att försäkra intresset hos de olika parterna. När examinationer är för svåra kommer de att vara orättvisa mot kandidaten, professionen och samhället, eftersom det kommer minska antalet godkända och undanhålla kvalificerade individer från professionen. I kontrast, om proven är för lätta kommer de att tillåta individer med låg kvalité att bli revisorer och det här påverkar i sin tur professionen negativt(Ingram och Howard, 1998). I Europaparlamentets och rådets 8:e direktiv (84/253/EEG), artikel 6, beskrivs vilka område som medlemstaterna bör testa i det teoretiska kunskapsprovet. I det nya omarbetade direktivet (2006/43/EG) har man lagt till nytt innehåll. I tabell 2 ställs innehållet upp i direktiv 84/253/EEG respektive 2006/43/EG.

Tabell 2 – Innehåll i teoretiska kunskapsprovet enligt 8:e direktivet

84/253/EEG	2006/43/EG
<p>1. Det i examen ingående teoretiska kunskapsprovet måste särskilt omfatta följande ämnesområden:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Räkenskapsrevision, b) Balansanalys, c) Extern redovisning, d) Sammanställd redovisning, e) Kostnadsbokföring och internredovisning, f) Intern revision och kontroll, g) Föreskrifter om upprättande av års- och sammanställt bokslut samt föreskrifter om metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter, h) Rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision, <p>2. I den utsträckning det har betydelse för revisionen:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Associationsrätt, b) Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden, c) Beskattningsrätt, d) Civil- och handelsrätt, e) Lagstiftning om social trygghet och arbetsrätt, f) Informations- och databehandling, g) Företagsekonomi, nationalekonomi och finansiering, h) Matematik och statistik, i) Grundläggande principer för ekonomisk styrning av företag. 	<p>1. Examens teoretiska kunskapsprov skall särskilt omfatta följande ämnesområden:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper. b) Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning. c) Internationella redovisningsstandarder. d) Räkenskapsanalys. e) Kostnadsbokföring och internredovisning. f) Riskhantering och intern kontroll. g) Räkenskapsrevision och yrkeskunnande. h) Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer. i) Internationella revisionsstandarder. j) Yrkesetik och oberoende. <p>2. Det skall även omfatta minst följande ämnesområden i den mån de är relevanta för revision:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Associationsrätt och företagsstyrning. b) Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden. c) Beskattningsrätt. d) Civil- och handelsrätt. e) Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet. f) Informationsteknik och datorsystem. g) Företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering. h) Matematik och statistik. i) Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

5 Empirisk Analys

I det här avsnittet framställs den empiriska datan samt analys av den. Analysen utgår från den teoretiska referensramen. Avsnittet är uppdelat så att strukturskillnaderna beskrivs först i "den danska och den svenska vägen". Därefter redogörs för de innehållsmässiga skillnaderna i den teoretiska utbildningen och den praktiska utbildningen, vilka även är illustrerade i tabeller för enklare förståelse och jämförelse. Analysen av examensproven klargörs sedan och skillnader samt likheter beskrivs. Avsnittet avslutas med en sammanställning av de olika delarna i det svenska och danska systemet.

5.1 Den danska och den svenska vägen

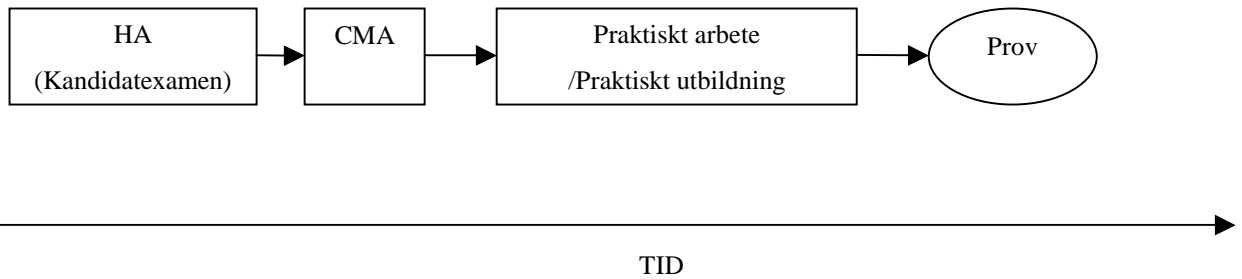
Rena strukturskillnader i vägen till aukt.rev. och statsaut. kan konstateras mellan Danmark och Sverige. Den första skillnaden är att man i Danmark har fler alternativ i den teoretiska utbildningen (HA och HD). HD utbildningen läses på halvfart och är därför anpassad för arbete samtidigt. Någon motsvarighet till det här i Sverige har ej funnits (även om det skulle vara teoretiskt möjligt att läsa in kurserna under tiden som man arbetade). Ytterligare strukturskillnader är den obligatoriska revisors kandidatutbildningen (cand.merc.aud.) i Danmark. Vidare har man i Sverige två prov innan man uppnår aukt.rev. till skillnad från ett i Danmark.

I Bild 2 illustreras de olika vägarna fram till statsaut. respektive aukt.rev. i de båda länderna. Observera att i Danmark så måste man ha minst två år arbetserfarenhet efter avslutad CMA-utbildningen. Har man ingen tidigare giltig arbetserfarenhet krävs tre år.

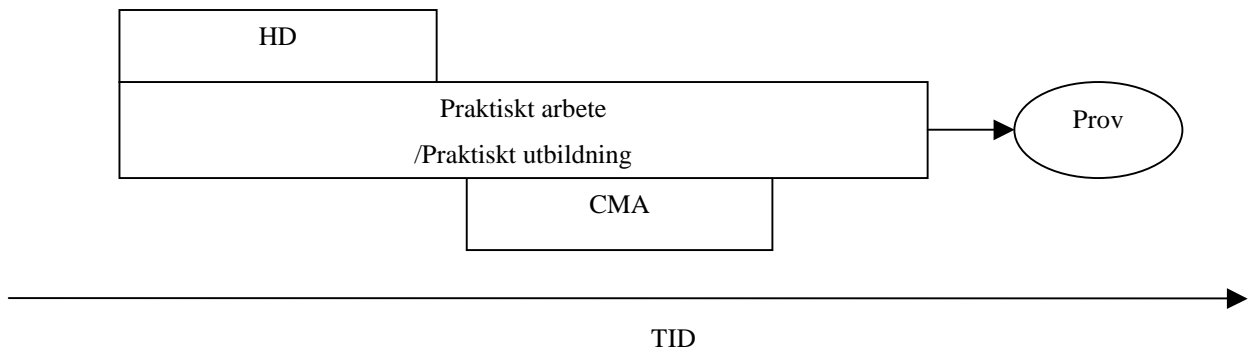
Bild 2 - Utbildningsförlopp

Den danska vägen

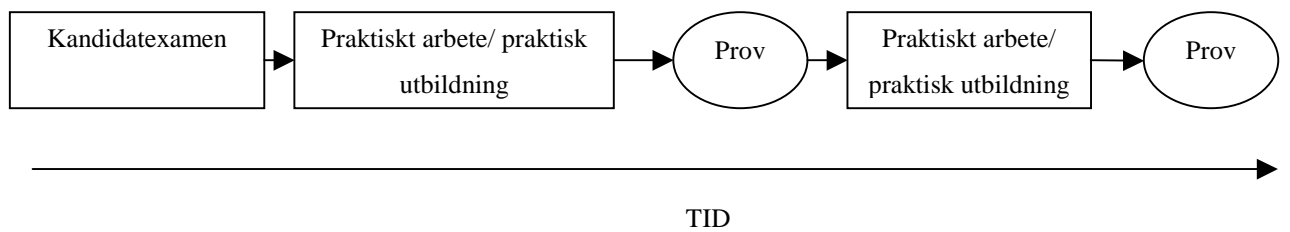
Alternativ 1 - Heltidsstudier



Alternativ 2 – Studera på halvfart och jobba samtidigt



Den svenska vägen



5.2 Innehållsmässiga skillnader

I teoriavsnittet konstateras det att annorlunda innehåll i utbildningen och praktiken borde ge olika kompetenser. Det är därför viktigt att analysera och jämföra innehållet i de olika delarna som bildar revisorns kompetens.

5.2.1 Skillnader i teoretisk utbildning

Den svenska utbildningen är på 240 ECTS (fyra år). Den danska utbildningen är sammanlagt på mellan 300 ECTS (fem år) och 260 ECTS beroende på om man väljer HA eller HD (inräknat CMA). Den svenska teoretiska utbildningen och den danska HA utbildningen är innehållsmässigt relativt lika. Det som skiljer dem åt är valet att i HA-utbildningen fördjupa sig i antingen företagsekonomi¹ eller juridik samt den större delen valfria ämnen i den svenska utbildningen. HD utbildningen avviker med mindre ECTS inom de flesta utbildningsämnen. För att bli antagen till CMA utbildningen efter HD utbildningen krävs dock ett tillägg där kandidaten studerar 20 ECTS i vetenskapsteori/metodlära och organisationsteori samt avlägger en muntlig- och en gruppexamen. Det här ska säkerställa att kandidaten uppnår liknande nivå som HA utbildningen. Det ska dock konstateras att HD utbildningen med tillägget är 40 ECTS mindre.

Den största skillnaden i den teoretiska utbildningen mellan Sverige och Danmark är CMA utbildningen. Det är en magisterutbildning på två år speciellt inriktad mot revisionsområdet. Ämnena är inriktade mot revisionsarbetet och där ingår även kurser i revision. I tabell 3 sammanställs den teoretiska utbildningen.

¹ Företagsekonomi innefattar de ämnen som traditionellt räknas dit. Exempel är redovisning, finansiering, ekonomistyrning, kalkylering, marknadsföring m.m.

Tabell 3 – Teoretisk utbildning

Sverige	Danmark		
Teoretiska Krav	Alt. 1 - HA	Alt. 2 – HD (Redovisning)	CMA
Företagsekonomi (90 ECTS)	Företagsekonomi (75 ECTS)	Företagsekonomi (46 ECTS)	Revision (16,5 ECTS)
Handelsrätt (30 ECTS)	Handelsrätt (7,5 ECTS)	Handelsrätt (20 ECTS)	Extern redov. (8,5 ECTS)
Beskattningsrätt (15 ECTS)	Företagsekonomiska eller juridiska ämne (22,5 ECTS)	Skatterätt eller Företagsekonomi (30 ECTS)	Informationssystem (7,5 ECTS)
Informations- och databehandling, nationalekonomi, matematik samt statistik (30 ECTS)	Mikro/makroekonomi (15 ECTS)	It och Ekonomi, Statistik (14 ECTS)	Beskattningsrätt (13,5 ECTS)
	Samhällsvetensk. ämne (30 ECTS)	Samhällsekonomi (10 ECTS)	Handelsrätt (14 ECTS)
Uppsats på kandidatnivå	Uppsats på kandidatnivå	Uppsats på kandidatnivå	Magisterupps. (30 ECTS)
Valfria ämne (75 ECTS)	Valfria ämnen (30 ECTS)	Tilläggsämnena (20 ECTS)	Valfritt ämne (30 ECTS)
240 ECTS	180 ECTS	140 ECTS	120 ECTS
		Dansk total:	260 – 300 ECTS

IES 2 tar upp innehållet som bör ingå i utbildningen för revisorer. IES 2 föreskriver bl.a.:

- Studierna ska vara tillräckligt långa och intensiva så kandidaten skaffar sig de professionella kunskaper som krävs för att uppfylla kompetenskraven. Studierna ska vara minst två år av fulltidsstudier eller motsvarande deltidstudier (IES 2, p. 11-12)
- Innehållet i utbildningen ska bestå av (IES 2, p.14):
 - Redovisning, finansiering och likartad kunskap. I blocket ska det ingå kunskap om (IES 2, p. 23):
 - Extern redovisning och rapportering
 - Ekonomistyrning och kontroll
 - Beskattningsrätt

- Handelsrätt
 - Revision och försäkring
 - Finansiering
 - Professionella värderingar och etik
- Organisations- och affärskunskap. I det här blocket ska ingå (IES 2, p. 25):
- Nationalekonomi
 - Affärsmiljö
 - Företagsstyrning
 - Affärsetik
 - Kapitalmarknader
 - Kvantitativa metoder
 - Organisationsbeteende
 - Administration- och strategisk beslutsfattande
 - Marknadsföring
 - Internationell affärsverksamhet och globalisering
- IT-kunskap och kompetens.

EU beskriver utbildningskravet i direktiv 2006/43/EG (artikel 6):

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 [Kvalifikation genom lång praktisk erfarenhet] får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

5.2.2 Skillnader i praktisk utbildning

Skillnaden i den praktiska utbildningen ligger främst i kravet på 5 år i Sverige och 3 år i Danmark. I Sverige är det även specificerat minimum antal timmar ”revision” som ska ingå. I Danmark finns det liknade krav, men inte tidspecificerad. *Bekendtgørelse nr. 186 af 22. marts*

2004 beskriver att arbetet ska beröra revision av årsredovisning eller tillhörande redovisningsrapporter i en statsaut. revisionsverksamhet.

I den svenska praktiska utbildningen ska det ingå ett utbildningsprogram men det är inte specificerat vad det ska innehålla. IREV har utvecklat en utbildningsplan som sträcker sig över fem år och är på sammanlagt 480 h. Den studeras vid sidan om det praktiska arbetet. De fyra stora revisionsbyråerna har egna utbildningsprogram som till stor del påminner om IREV:s program (Brahimi och Ishraq, 2007). I Danmark har KSR tagit fram ett program som de kallar för ”SR-Akademiet”. Det består av fyra moduler som tar upp bl.a. revision, beskattningsrätt, handelsrätt, redovisning m.m. SR-Akademiet hjälper även till att förbereda kandidaten inför den skriftliga och muntliga examen genom testprov och genomgångar.

Tabell 4 – Praktisk utbildning för aukt.rev. respektive statsaut.

	Sverige	Danmark
Praktisk erfarenhet	5 års heltidsarbete med minst 2500 h revision varav 500 h svår-reviderade uppdrag	3 års heltidsarbete som berör revision av årsredovisning eller tillhörande redovisningsrapporter i en statsaut. revisionsverksamhet.
Efterutbildning^a	120 h Revision 112 h Beskattning och Moms 152 h Redovisning 96 h Övrigt	48 h Beskattning 160 h Revision, handelsrätt och redovisning 72 h Examensförberedelser

^a IREV utbildningsplan / SR-Akademiet undervisningsforløbe

IES 5 föreskriver att perioden för praktisk erfarenhet bör vara tillräckligt lång och intensiv så att den tillåter kandidaten att bevisa att han/hon har tillskansat sig professionell kunskap, professionella förmågor och professionella värderingar, etik och attityd som krävs för att utföra arbetet kompetent samt för att fortsätta växa genom karriären. Perioden bör vara på

minst tre år. Viss avräkning på den här tiden (max 12 månader) kan göras om kandidaten har genomgått utbildning som överstiger kandidat nivå (t.ex. magister). Både Sverige och Danmark överstiger alltså IFAC:s krav.

EU redogör för praktiska utbildningskraven i direktiv 2006/43/EG (artikel 10):

”För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även prövas vid examen, skall en minst treårig praktisk utbildning genomgå i bland annat revision av årsbokslut och sammanställd redovisning eller liknande redovisningshandlingar. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning skall fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.”

Sverige och Danmark uppfyller således EU:s krav.

5.3 Examensprovets struktur

Det danska examensprovet består dels av ett skriftligt prov och ett muntligt prov. Det skriftliga provet är uppdelat i två delar på två dagar där avsatt tid för varje del är åtta timmar. Alla hjälpmedel är tillåtna förutom (Revisorexamen, 2007):

- Disketter, bränd CD, USB-stick
- Mobiltelefon
- Annan elektronisk kommunikationsutrustning
- Kommunikation mellan kandidaterna

Uppgifterna har olika vikt och en uppgift kan bestå av flera olika följdfrågor. De undersökta proven bestod av 11 respektive 13 frågor inklusive följdfrågor. Frågorna bedöms som godkända eller icke godkända och baseras utifrån en helhetsbedömelse av kandidatens svar. Svarsmallen är en vägledning av vad svaren bör/kan innehålla och är uppställt i punkt- eller styckeform, men det är upp till examinatorn att bedöma svaret och avge resultat (Rettevejledning revisorexamen, 2007). Examensprovet hålls en gång om året. Man får maximalt skriva provet tre gånger. Undantag kan göras i vissa fall. Det muntliga provet skall

bedöma kandidatens praktiska duglighet på de områden som berör en statsaut. revisor. Det bedöms på en 13-gradig skala där man ska ha uppnått minst sex för att räknas som godkänd (Bekendtgørelse nr. 186).

I genomsnitt över tre år så godkänns 34,1 % av examensdeltagarna (Jansfors och Stenström, 2005).

Det svenska examensprovet är uppdelat i två delar på två dagar där varje del har en avsatt tid på 4,5 timmar. Alla hjälpmedel är tillåtna förutom kommunikation med andra personer (Revisorsexamen, 2007). Uppgifterna är uppdelade på en eller två fallföretag per del med ett antal frågor per fallföretag. De undersökta proven bestod av 14 respektive 13 frågor.

Frågorna har olika poäng och en fråga på t.ex. fyra poäng bedöms utifrån följande:

- 4 p - Bra svar
- 3 p - Tillfredsställande svar
- 2 p - Vissa brister
- 1 p - Stora brister
- 0 p - Uteblivet eller felaktigt svar

Sammanlagt består de båda delarna av 100 poäng. 75 poäng behövs för godkänt utan något krav på särskild fördelning av poängen på olika uppgifter (RN, 2008d). Rättningsmallen utger fullständiga exempel på svar. Provet anordnas två gånger per år.

I genomsnitt över tre år så godkänns 56,6 % av examensdeltagarna på högre revisorsexamen (Jansfors och Stenström, 2005).

5.4 Examensprovets innehåll

Det danska skriftliga och muntliga provet ska säkerställa kandidatens praktiska förmåga på de områden som berör en statsaut. revisors verksamhetsfält. Proven ska därför pröva (Bekendtgørelse nr. 186):

- Uppdragsaccept

- Uppdragsplanering och utförande
- Värdering av redovisningssystem och riskhantering
- Koncernredovisning
- Räkenskapsanalys
- Krisutsatta verksamheter
- Dödsbo
- Rådgivning och assistans i redovisning- och skattefrågor
- Finansiering
- Köp och försäljning av verksamheter
- Räntabilitetsanalyser samt
- Undersökning i förbindelse med rationalisering och administrativ organisering.

Den Svenska revisorsexamen ska säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision och förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper enligt förordning (1995:665) om revisorer. Högre revisorsexamen ska utöver det säkerställa att revisorn har teoretiska kunskaper att praktiskt utföra revision i företag som på grund av sin storlek eller annan anledning är svåra att revidera (Ibid.). Proven inriktas mot uppgifter som påminner om verkliga situationer som revisorn kan ställas inför eftersom de syftar till att testa personens förmåga att praktiskt tillämpa kunskaper (RN, 2008d). Proven innehåller i första hand:

- Revision
- Redovisning
- Revisorsrollen
- Handelsrätt
- Beskattningsrätt
- Informationsteknik

Men kan även innehålla områdena:

- Ekonomisk analys
- Företagsvärdering
- Finansiering
- Nationalekonomi

Till följd av att högre revisorsexamen ska examinera förmågan att revidera ”svårare” företag innehåller de proven även (Ibid.):

- Utsatt affärsmässigt och svårbedömt ekonomiskt läge, som vid bortfall av produkter och marknader eller väsentliga tvister.
- Komplicerade redovisningsfrågor och publika bolags externa rapportering.
- Komplicerade organisatoriska förhållanden som koncernstruktur och internationella faktorer eller förändringar (eller behov av förändringar) i organisationen.
- Komplicerade affärsförhållanden som prisberäkningsgrunder eller andra kalkylfrågor och finansieringsförhållanden eller avtal med kunder och leverantörer.
- Komplexa och svårbedömda administrativa rutiner och system.
- Bristfällig kontrollmiljö som vid lågt kontrollmedvetande eller bristande förutsättningar för intern kontroll.

I tabell 5 redogörs för de svenska och danska högre examensprovns innehåll två påföljande år i förhållande till EU:s direktiv 2006/43/EG om vad det teoretiska kunskapsprovet bör innehålla. Innehållet i var enskild fråga redogörs för i kolumnen ”område” vilken är kodad enligt följande:

- 1.** Vad kunskapsprover särskilt ska omfatta;
 - a.** Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper.
 - b.** Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning.
 - c.** Internationella redovisningsstandarder.
 - d.** Räkenskapsanalys.
 - e.** Kostnadsbokföring och internredovisning.
 - f.** Riskhantering och intern kontroll.
 - g.** Räkenskapsrevision och yrkeskunnande.
 - h.** Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer.
 - i.** Internationella revisionsstandarder.
 - j.** Yrkesetik och oberoende.
- 2.** Minst ska omfatta i den mån det är relevant för revisionen;
 - a.** Associationsrätt och företagsstyrning.

- b.** Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden.
- c.** Beskattningsrätt.
- d.** Civil- och handelsrätt.
- e.** Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet.
- f.** Informationsteknik och datorsystem.
- g.** Företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering.
- h.** Matematik och statistik.
- i.** Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

I tabellen har matematik inte tagits hänsyn till eftersom proven uppfyller någon form av grundläggande matematik (addera, subtrahera, multiplicera och dividera) men inget som kan räknas till den högre utbildningens matematik. Ingen statistik förekom i uppgifterna.

Eftersom revisorsexamen (examen för godkänd revisor) måste slutföras innan man kan skriva högre revisorsexamen i Sverige är den inräknade i examens innehåll och presenteras i tabell 6.

I diagram 1 presenteras en sammanställning i form av ett stapeldiagram med innehållet i den svenska och danska examen.

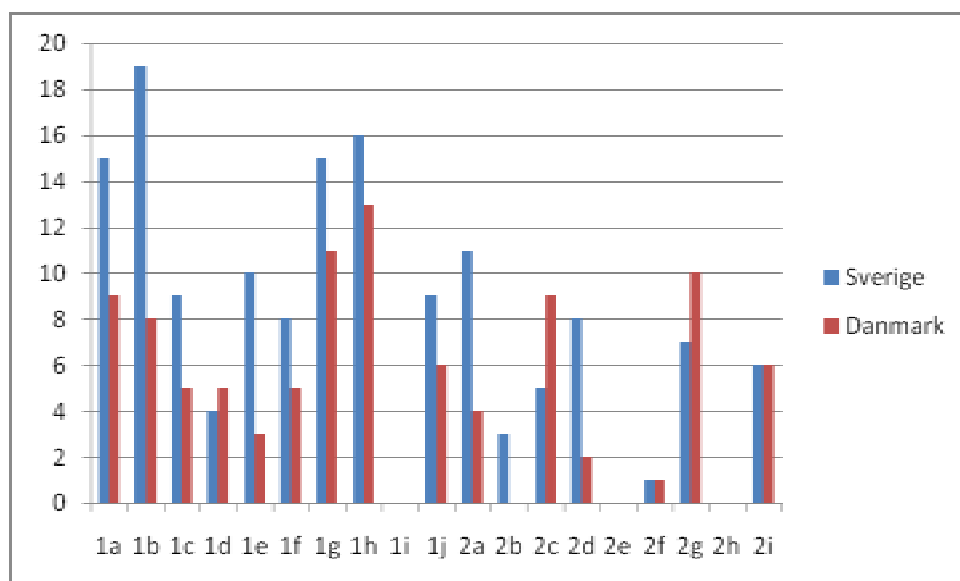
Tabell 5 – Högre examensprovets innehåll i förhållande till 2006/43/EG

Danmark				Sverige			
2007 examen		2006 examen		Maj 2007 examen		Maj 2006 examen	
Fråga	Område	Fråga	Område	Fråga	Område	Fråga	Område
Del 1 1	1. a, c, g, h 2. a, c, i	Del 1 1	1. h, j	Del 1 1.1	1. a, b, g	Del 1 1.1	1. a, b, c, e
2	1. b, c, g	2	1. b, j 2. g, h	1.2	1. h 2. a, i	1.2	1. a, b, c, d, g, h
3	1. a, d 2. a, c, g	3	1. a, g, h, j 2. a, c, d, g, i	1.3	1. b, h	1.3	1. e, f, g, h 2. a, d
4	1. a, b, c 2. c, g	4	1. a, e 2. c, g, i	1.4	1. a, b, g, h	2.1	1. f, g, h 2. b, g, i
Del 2 1	1. g, h	5	1. a, b, c, d 2. c, g	2.1	1. j 2. d	2.2	1. h, j 2. a, d
2	1. a, d 2. c, g	Del 2 1.1	1. f, g, h 2. c, g	2.2	1. h 2. a, d	2.3	1. a, b
3	1. a 2. a, c, g	1.2	1. a, c, f, g, h	2.3	1. a, c	2.4	1. a, d 2. g
4	1. e, f, g, h 2. f, i	2	1. b, g, h 2. g	Del 2 3.1	1. d, g, h	Del 2 3.1	1. b, c
5	1. b, e, f	3.1	1. f, h, j	3.2	1. a, b, c 2. d	3.2	1. b, c
6	1. b, g	3.2	1. h, j 2. i	3.3	1. b, c	3.3	2. a, d, i
7	1. g, h 2. d, i	3.3	1. j	3.4	1. h, j	3.4	1. b, f 2. g
		4.1	1. b, d, g, h	4.1	2. a, c, d	3.5	1. h, j
		4.2	1. d, g, h	4.2	1. f 2. i	3.6	1. a, b, c, h
				4.3	1. b, e, g, h		

Tabell 6 – Svenska revisorsexamen

Sverige			
Maj 2007 examen		Maj 2006 examen	
Fråga	Område	Fråga	Område
Del 1 1.1	1. a, b	Del 1 1.1	1. a, e, f
1.2	1. e, f, g, h 2. f	1.2	1. a, b, e 2. c
1.3	1. b, h, j	1.3	1. h 2. a
2.1	1. b, d, g	2.1	1. a, e 2. a
2.2	2. g, i	2.2	1. h, j
2.3	1. h, j	2.3	1. a 2. a, c, g, i
2.4	2. c	Del2 3.1	1. h, j
Del 2 3.1	1. e, f	3.2	1. c, b, g
3.2	1. h 2. a	3.3	1.d, e, g 2. g
3.3	1. a, b, c, g	3.4	1. b, g, h
4.1	2. a, d	3.5	1. e, g 2. d
4.2	1. h, j	3.6	1. b, g 2. b
4.3	1. f 2.c, d		
4.4	2. a, b, g		

Diagram 1 – Sammanställning examensinnehåll



Det ska noteras att undersökningen bara testar antalet gånger ett ämne togs upp, inte hur omfattande eller vilken svårighetsgrad ämnet behandlades i uppgiften. Eftersom de svenska proven är fyra till antalet och består av fler frågor så påverkar det ämnesfrekvensen positivt för Sverige. Därför kommer uttalande om den svenska delen göras med försiktighet.

Utifrån undersökningen av examensproven kan det konstateras att där inte fanns något innehåll om *"internationella revisionsstandarder"* samt *"arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet"* varken i det svenska eller danska examensprovet. Endast en gång så förekom det frågeställning om *"Informationsteknik och datorsystem"* i de båda länderna. Andra likheter är att tyngdpunkt ligger på *"Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper"*, *"Rättslig krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning"*, *"Räkenskapsrevision och yrkeskunnande"* samt *"Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer"*.

I de två danska examensproven som testades fanns inget innehåll om *"Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden"*. Det här kan vara en tillfällighet då Bekendtgørelse nr. 186 beskriver att examen ska pröva *"Krisutsatta verksamheter"* vilket borde falla inom samma kategori.

I de danska proven förekom det att de testade *"internationella redovisningsstandarder"* något frekventare än i de svenska. Även *"beskattningsrätt"* samt *"företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering"* förekom fler gånger i det danska än det svenska. På de svenska proven så var det vanligaste förekommande *"Rättsliga krav och standarder rörande"*

upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning” medan i Danmark så var det *”Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer”*.

IES 6 *”assessment of professional capabilities and competence”* beskriver inte i detalj vad som bör ingå i proven/utvärderingen av kandidaten. Standarden föreskriver att kandidatens kompetens ska formellt utvärderas innan den kvalificeras som professionell revisor. Den slutgiltiga utvärderingen bör enligt IES 6:

- Kräva att en signifikant del av kandidatens svar är skriftliga
- Vara reliabel och valid
- Täcka en tillräcklig mängd av områdena inom professionell kunskap, professionella egenskaper samt professionella värderingar, etik och attityder för att utvärderingen ska vara trovärdig
- Vara utformad så nära det praktiska området som möjligt.

Danmark och Sverige har i det här avseendet inga problem att uppfylla IFAC:s krav.

5.5 Sammanställd kompetens

Genom analysen kan konstateras att Sverige och Danmark uppfyller EU:s direktiv och IFAC:s rekommendationer. Det innebär dock inte att kvalifikationsförloppet är lika i de båda länderna. Danmark har lagt större vikt på den teoretiska utbildningen med krav på en längre utbildning och en högre nivå. I Sverige har man däremot en längre praktiskt utbildning med två examinationsprov. Även om examinationsproven är till viss del olik utformade så går de in på samma ämnesområde. Det skiljer ett år i kvalifikationstiden mellan Sverige och Danmark. Det som ska noteras är dock möjligheten att studera på halvfart och jobba samtidigt i Danmark, vilket förlänger kvalifikationstiden.

Tabell 7 - Kompetenssammanställning

	Sverige	Danmark
Teoretisk Utbildning	Kandidatexamen 4 år	Kandidatexamen + Magisterexamen Ca 5 år

Praktisk Utbildning	Praktisk erfarenhet 5 år	Praktisk erfarenhet 3 år
Examination	Skriftlig (9h) + Högre Skriftlig (9h)	Skriftlig (16h) + Muntlig
Total	9 år	8år

6 Avslutning

Avsnittet börjar med att presentera ett sammandrag av undersökningen. Därefter presenteras slutsatserna med egna reflektioner. Avsnittet avslutas med förslag på fortsatt forskning.

6.1 Sammandrag av undersökningen

De senaste decenniernas ökade globalisering har bidragit till behovet av en gemensam syn på bedömning och granskning av företagens redovisning. Europeiska Unionen och IFAC är två organisationer som arbetar för att föra samman kvalifikationerna hos revisorer. EU verkar för en gemensam marknad med fri rörlighet av varor, arbetskraft och tjänster medan IFAC försöker få en konsistent hög kvalitet på revisorer globalt. En gränsregion som skulle dra nytta av en ökad harmonisering är Öresundsregionen där företag med revisorer kan jobba över landsgränserna. För att öka förståelsen för de skillnader som finns i granskningen av företagens redovisning mellan Sverige och Danmark idag, är syftet med uppsatsen att jämföra kompetenskrav mellan svenska och danska revisorer.

Undersökningen utgår från den deduktiva metoden. Den teoretiska referensramen är konstruerad från kompetensteori som riktar in sig främst på individkapitalet som byggs upp ifrån den teoretiska utbildningen och den praktiska utbildningen.

Analysen medgav att där finns skillnader mellan Sverige och Danmark men att båda länderna förhåller sig till EU:s direktiv och IFAC:s rekommendationer. De största skillnaderna fanns i CMA utbildningen i Danmark samt kravet på fem års praktisk utbildning i Sverige. Examinationsproven visade sig var relativt snarlika innehållsmässigt.

6.2 Slutsatser

Teoretisk bas

Danmark konstateras ha både längre utbildning och högre nivå än i Sverige. Individbunden kunskap i form av utbildningskunskaper borde enligt Sveiby (1990) således vara djupare hos danska revisorer. Är den extra kunskapen nödvändig och/eller ökar den värdet i tjänsten som revisorn levererar? Det går inte i praktiken att säkerställa eller dementera det genom den här undersökningen. Teoretiskt sett så har redovisnings- och revisionsområdet blivit allt mer komplext och kraven har ökat på revisorerna efter de stora skandalerna 2002. Det här skulle motivera en längre och högre utbildning. Utbildningskraven för revisorer har inte förändrats nämnvärt i Sverige på mer än 10 år (med hänsyn till förändringarna i RNFS 2001:1). Det här skulle också kunna motivera en förändring av utbildningen.

Cand.Merc.Aud. utbildningen är i stort sett det som skiljer den svenska och danska utbildningen åt. Eftersom den är speciellt inriktat på revisionsarbete får den anses stärka professionen. En stärkt profession ger ett större förtroende för den levererade tjänsten (Buisman och Gilmour, 2007). IFAC menar på att en bred ytlig kunskap inte är något långsiktig mål att sträva efter, eftersom nuvarande kunskap blir föråldrad längre fram i karriären och det viktigaste är istället att man utveckla egenskaper som förståelse, användning, analysering och utvärdering (IES 2, p. 5). Det här är något som en specialiserad magisterutbildning inom revision skulle kunna bidra till.

Praktisk bas

Sverige har krav på en längre praktisk utbildning än Danmark. Vid enbart jämförelse med Danmark så förefaller det som den längre praktiska utbildningen kompenserar för den teoretiska utbildningen. Det här är dock inte helt sant, då undersökningar (Jansfors och Stenström, 2005) visar på att länder som har liknande eller lägre teoretisk utbildning än Sverige tenderar till att ha tre års praktisk utbildning. Genom införandet av en magisterutbildning inriktad på revision i Sverige så skulle det, ur ett teoretiskt perspektiv, gå att minska den praktiska utbildningen. Det bör dock konstateras att praktisk utbildning i kompetensteorin bidrar med andra viktiga egenskaper som erfarenheter, färdigheter och kontakter/kontaktnät.

IFAC beskriver (IES 5, p. 6 och p. 11):

When education requirements are extended to include practical business and accounting applications, then a part of this education may contribute to some of the practical experience requirements... A period of relevant graduate (beyond undergraduate, e.g., masters) professional education with a strong element of practical accounting application may contribute no more than 12 months to the practical experience requirement.

Sverige har en högre godkännande frekvens på examinationsproven än Danmark (56,6% mot 34,1%). Efter att ha undersökt proven och dess svar så borde det i stor utsträckning bero på att de danska examensproven är större och mer omfattande per fråga. I teoridelen så argumenteras det om att det är viktigt att hålla rätt nivå på examinationerna så att kvalificerade personer får tillgång till yrket samtidigt som man upprätthåller en hög kvalitet hos professionen. Det har diskuterats om att proven är för svåra i Danmark (Birkholm Laursen, 2007), vilket det borde ligga viss sanning i då endas ca. var tredje person, som genomgått en lång kvalificerad utbildning och arbetat i yrket i minst tre år, blir godkänd. En annan sak som kan ligga till grund för en högre godkännande frekvens i Sverige är att det redan skett en gallring genom examinationen till godkänd revisor.

De svenska och danska examinationsproven är inte helt anpassade till det nya EU direktivet 2006/43/EG. De saknar båda innehåll om ”*internationella revisionsstandarder*” och ”*arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet*” vilka är nytillkomna ämnesområden. SOU 2007:56 klargör dock att de nytillkomna ämnesområdena fortlöpande kan anpassas.

Om Sverige och Danmark skulle försöka harmonisera sig så borde Sverige, genom de dragna slutsatserna, ändra sin teoretiska utbildning genom att införa krav på magisterutbildningen i revision samt sänka kravet på den praktiska utbildningen till tre år. Teoretiskt sätt skulle det här bidra till större konsistens i revisionen mellan länderna och rörligheten skulle öka eftersom svenska studenter skulle kunna tillgodoräkna sig ämnen, något som de ofta inte kan idag enligt Peter Birkholm Laursen (2007).

Sverige och Danmark är geografiskt nära varandra och har en liknande uppbyggnad av lagar, bestämmelser, utbildningssystem ect. Ändå uppstår det skillnader i revisionen mellan länderna. Man kan då ana vilka problem som uppstår i harmoniseringsprocessen till länder

som befinner sig längre bort, har ett annat system och skiljer sig markant i andra avseende från Sverige. IFAC:s regelverk är till för att föra samman revisionskraven men de är ofta vaga i sina standarder och länder kan fortfarande utforma sina krav relativt fritt. Harmonisering i redovisning och revision är ett komplext problem och det är många faktorer som spelar in. Imponerande harmoniseringsarbete görs redan av olika samfund och organisationer så som EU, IFAC och IASB, men det kommer förmodligen att vara ett fortsatt problem en lång tid framöver.

6.3 Förslag på fortsatt forskning

Det här arbetet har helt fokuserat på den teoretiska aspekten. Det vore därför intressant att se hur skillnaderna ser ut i praktiken. Det skulle kunna genomföras som en kvalitativ undersökning av svenska och danska revisionsbyråer där deras syn på de nytexaminerade revisorskandidaterna utreddes samt en undersökning av kompetenser hos de revisorer som precis avklarat sin examination. Det vore även av intresse att undersöka de andra skandinaviska länderna för att se var de skiljer sig samt om det vore möjligt att öka harmoniseringen mellan dem. I och med det nya 8:e direktivet (2006/43/EG) skulle man kunna göra en jämförelse med andra EU länder och se hur det påverkar harmoniseringen mellan länderna. Detta skulle kunnas göra på mer än utbildnings- och kvalifikationsområdet.

Litteraturlista

- Aggestam, C. (2005). 'Är vi på väg att få en internationell revisor?', *Balans*, nr. 1 2005, ss. 40 – 44.
- Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten - Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund.
- Annisette, M. och Kirkham, L., M. (2007). 'The advantages of separateness explaining the unusual profession-university link in English Chartered Accountancy', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, ss. 1 – 30.
- Beard, D., F. (1998). 'The status of internship/cooperative education experiences in accounting education', *Journal of Accounting Education*, Vol. 16, ss. 507 – 516.
- Birkholm Laursen, P. (2007). Lektor, Department of Accounting and Auditing, Copenhagen Business School, Personlig intervju 2007-12-17.
- Brahimi, M. och Ishraq, F. (2007). *Kompetens och kompetensutveckling inom fem organisationer*, Lunds Universitet.
- Buisman, J. och Gilmour, G. (2007). *Comparative International Accounting* (9:e uppl.), Prentice Hall, Essex, Kapitel 20.
- Bruzelius, L. H. och Skärvad, P-H. (2004). *Integrerad Organisationslära* (9:e uppl.), Studentlitteratur, Lund.
- Cardy, R. L. och Selvarajan, T. T. (2006). Competencies: Alternative frameworks for competitive advantage, *Business Horizons*, Vol. 49, ss. 235 – 245.
- CBS (2008a). 'Copenhagen Business School, HD' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:<http://www.cbs.dk/uddannelser/videreuddannelse/hd>>

- CBS (2008b). 'Copenhagen Business School, HA Opbygning' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.cbs.dk/uddannelser/bachelor/bacheloruddannelser/ha_almen_erhvervsoekonomi/menu/opbygning_1>
- CBS (2008c). 'Copenhagen Business School, CMA Opbygning' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.cbs.dk/uddannelser/kandidat/kandidatuddannelser/cand_merc_aud/menu/opbygning>
- CBS (2007a). *Studievejledning for Cand.merc.aud*, Copenhagen Business School.
- CBS (2007b). *Studieordningen for Cand.merc.aud-studiet*, Copenhagen Business School.
- Deloitte (2007a). 'Deloitte søger revisorsassistent til ansættelse 1 september 2008' [Online] (access datum 6 december, 2007) Tillgänglig på <URL:<http://careers.deloitte.com/opportunities.aspx?UniqueID=STPEC-112481-12662-dk>>
- Deloitte (2007b). 'Revisorsassistent till Malmö med anställning augusti' [Online] (access datum 6 december, 2007) Tillgänglig på <URL:<http://careers.deloitte.com/opportunities.aspx?UniqueID=43096820000102512>>
- Denk, T.(2002). *Komparativ metod förståelse genom jämförelse*, Studentlitteratur, Lund.
- El-Rajabi, M. T. A. och Gunasekaran, A. (2004). 'Audit professional examination in emerging economy Jordan', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, ss. 1033 – 1047.
- Enevång, J. V. och Furberg, J. (2007). *Förväntningar på Revisorer, utifrån ett intressent perspektiv*, Lunds Universitet
- EOGS (2008). 'Erhvervs- og Selskabsstyrelsen – Om os' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:<http://www.eogs.dk/sw21251.asp>>
- FEE (2008). 'Fédération des Experts Comptables Européens – Common content project' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.fee.be/search/default_view.asp?content_ref=500>

- Grand, C., Szulkin, R. och Tåhlin, M. (2002). *Utbildning, kompetens och arbete*, Studentlitteratur, Lund, Kapitel 8.
- Hall och Sen, (2004). 'Harmonizing International Qualifications of Accountants: Steps Toward Reciprocity in a Global Profession', *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol. 12, ss. 104 – 114.
- Halling, P. (2007). 'Vad anser byråerna om revisorernas utbildning?', *Balans*, nr. 6-7 2007, s. 28
- Hansson, J. (1997). *Skapande personalarbete: lärande och kompetens som strategi*, Prisma, Stockholm
- Hellberg, I. (2002). *Utbildning, kompetens och arbete*, Studentlitteratur, Lund, Kapitel 14.
- IFAC (2008a). 'International Accounting Education Standard Board – Factsheet' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAESB_Fact_Sheet.pdf>
- IFAC (2008b). 'Facts about IFAC' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.ifac.org/MediaCenter/files/Facts_About_IFAC.pdf>
- IREV (2008a). 'IREV AB' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:<http://www.irev.se/templates/Page.aspx?id=958>>
- IREV (2008b). 'FARSRS Utbildningsplan' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:<http://www.irev.se/templates/Page.aspx?id=1068>>
- IREV (2007). *Dokumentation av utbildning inför Revisorsexamen och Högre revisorsexamen*, IREV AB
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund.

- Jansfors, E. och Stenström, H. (2005). *Åtta länders väg till kvalificerad revisor – hur bör Sveriges system förändras?*, Uppsala Universitet
- Kennedy, P. W., och Dresser, S. G. (2005). 'Creating a competencybased workplace', *Benefits and Compensation Digest*, Vol. 42, ss. 20– 23.
- Kochanski, J. (1996). 'Introduction to special issue on human resource competencies', *Human Resource Management*, Vol. 35, ss. 3– 6.
- KSR (2008a). 'KursusSelskabet for Statsautoriserede Revisorer' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL: <http://www.ksr.dk>>
- KSR (2008b). 'SR-Akademiet' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL: <http://www.ksr.dk/41256B0500433CD3/no/05000720>>
- Lindebergs Grant Thornton (2008). 'Grant Thornton International' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:<http://www.lindebergs.se/Om-oss/Grant-Thornton-International/>>
- Länsarbetsnämnden (2007). *Arbetsmarknadsutsikterna 2007 och 2008*
- NE (2003). Nationalencyklopedin, Uppslagsord: *Yrke*, NE Nationalencyklopedin AB, Malmö
- Parker, R. (2007). *Comperativ International Accounting* (9:e uppl.), Prentice Hall, Essex, Kapitel 10.
- Precht, E. (2007). 'Problem med runda kunskaper i redovisning', *Balans*, nr. 6-7 2007, s. 29
- Qvick, P., Silfverberg, B. Och Zabit, S. (2004). *Revisorns Karriär – Från revisorsassisten till auktoriserad revisor*, Kristianstad Högskola
- Rettevejledning revisorsexamen (2007). Rettevejledning revisorsexamen, 2007, examenskommissionen, Danmark

- Revisoreksamen, (2007). Revisorsexamen 2007, examenskommissionen, Danmark.
- Revisorsexamen, (2007). Revisorsexamen, maj 2007, Revisorsnämnden, Sverige.
- RN (2008a). 'Revisorsnämnden - Övriga frågor om teorin' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.revisorsnamnden.se/rn/utb_intro/fragor_och_svar/ovriga_fragor_om_teorin.html>
- RN (2008b). 'Revisorsnämnden – Intro' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html>
- RN (2008c). 'Revisorsnämnden – Om högre revisorsexamen' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:http://www.revisorsnamnden.se/rn/utb_intro/utbildning/om_hogre_revisorsexamen.html>
- RN (2008d). 'Revisorsnämnden – Bedömning av prov' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL: http://www.revisorsnamnden.se/rn/utb_intro/prov/bedomning_av_prov.html>
- Sandberg, J. och Targama, A. (1998). *Ledning och förståelse – Ett kompetensperspektiv på organisationer*, Studentlitteratur, Lund
- Saunders, M., Lewis, P. och Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students* (4:e uppl.), Prentice Hall, London.
- Sveiby, K-E (1990). *Den osynliga balansräkningen*, Affärsvärlden Förlag AB, Stockholm.
- Swindel, C., B. och Bailey, E., R. (1984). 'Determining the Feasibility of an internship Program in Public Accounting', *Journal of Accounting Education*, Vol. 2, ss. 155 – 160.
- Wennberg, I. och Johansson, J. (2002). 'Utbildning och Rekrytering', *Balans*, nr. 10 2002, ss. 33 – 41.
- Öresundsportalen (2008). 'Detta är öresundsregionen' [Online] (access datum 28 januari, 2008) Tillgänglig på <URL:<http://www.oresundsregionen.org/oresundsregionen>>

Standarder

IFAC (2003). IES 1, *Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education*

IFAC (2003). IES 2, *Content of Professional Accounting Education Programs.*

IFAC (2003). IES 3, *Professional Skills.*

IFAC (2003). IES 4, *Professional Values, Ethics and Attitudes.*

IFAC (2003). IES 5, *Practical Experience Requirements.*

IFAC (2003). IES 6, *Assessment of Professional Capabilities and Competence.*

IFAC (2003). IES 7, *Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence.*

IFAC (2003). IES 8, *Competence Requirements for Audit Professionals.*