

Rigsrevisionen

Marts 2005

Kommunernes Revision

Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune

Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962

Rapport
om
en certificeringsordning
i offentlig revision

Indholdsfortegnelse

	Side
I. Resumé	5
II. Indledning	6
III. Behovet for en certificeringsordning	6
A. Formål.....	7
B. Begrundelse.....	8
IV. Den teoretiske uddannelse	9
A. Sammensætning af fag på baggrund af revisionens formål	9
B. Teoretiske krav som revisorkandidatstudiet.....	11
V. Krav til praksis for revisor	12
A. Typer af praktik	13
B. Indholdet af praktikken.....	13
C. Hvilke virksomheder.....	13
D. Længde.....	14
E. Dokumentation.....	14
F. Procedure	14
VI. Certificeringsprøven i offentlig revision	14
A. Formålet med en certificeringsprøve	14
B. Hvem kan indstille sig	15
C. Prøvens karakter.....	15
D. Prøvens aflæggelse	16
E. Certificeringens varighed	16
F. Ophør af certificering	17
VII. Implementering af en certificeringsordning	17
A. Forudsætninger.....	17
VIII. Overgangsordning	18
 Bilag:	
1. Arbejdsgruppens medlemmer.....	19
2. Udenlandske certificeringsordninger for personer, der udfører revision i den offentlige sektor	20
3. 8. selskabsdirektiv	22
4. Certificeringsordningens grundlag og organisering	24

I. Resumé

1. Behovet for certificering i offentlig revision udspringer af, at revisionen i den offentlige sektor forudsætter særlige faglige kompetencer. Der vil derfor blive etableret en certificeringsordning i offentlig revision, som sikrer en kombineret teoretisk og praktisk uddannelse samt praktisk udprøvning i offentlig revision.

Den offentlige sektors revision er tæt knyttet til den demokratiske proces' krav om ansvar og gennemskuelse. Det stiller særlige kompetencekrav til revisor for at kunne levere en revision, der modsvarer de politiske opdragsgiveres behov for beslutningsinformation.

Med udgangspunkt i den offentlige revisions opgaver er der et behov for at stille kompetencekrav inden for baggrundsfagene offentlig ret, offentlig økonomi og offentlig organisation. Hertil kommer særlige revisionskompetencer inden for især juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

Ud over de teoretiske kvalifikationer, dvs. 5 års kandidatstudium og op til 1 års efteruddannelse, er det en betingelse for at indstille sig til certificeringsprøven, at revisor har mindst 3 års dokumenteret praktisk revisionserfaring med revision af offentlig virksomhed.

Certificeringsprøven består af 2 prøver, der tester evnen til dels at planlægge og lede en revision, dels til at afrapportere revisionen til opdragsgiver. Hver af prøverne består af en skriftlig og mundtlig del. Certificeringen er en bedømmelse af, om revisor har de nødvendige og tilstrækkelige faglige kompetencer til at løse revisionsopgaven i den offentlige sektor.

Til gennemførelsen af ordningen bliver der etableret en forening af de revisionsvirksomheder, der har revisionsopgaver inden for den offentlige sektor. Foreningen nedsætter 3 organer. Et akademisk råd, der sikrer kvaliteten af de teoretiske kundskaber og et praksisudvalg til godkendelse af praksis, der giver ret til at indstille sig til certificeringsprøven. Endelig oprettes en kommission til afholdelse af selve certificeringsprøven. Udgifterne ved ordningen betales af brugerne.

Der bliver en overgangsordning, hvor alle nuværende ansatte hos de deltagende virksomheder med de rette basisakademiske færdigheder har mulighed for at indstille sig til certificeringsprøven efter at have gennemgået et kursus i offentlig revision.

II. Indledning

2. På det 59. møde i Kontaktudvalget for Offentlig Revision den 10. juni 2004 blev der nedsat en arbejdsgruppe, der skulle redegøre for, hvorledes der kunne tilrettelægges en ordning for certificering af personer, der udfører revision i den offentlige sektor.

Arbejdsgruppen bestod af repræsentanter fra Rigsrevisionen, Kommunernes Revision, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962. Udvalgets sammensætning fremgår af bilag 1.

Gruppen har holdt 9 møder. På baggrund af resultaterne af arbejdsgruppens overvejelser afgives denne rapport

III. Behovet for en certificeringsordning

3. Behovet for certificering i offentlig revision udspringer af forskelligheden i revisionsopgaven i den offentlige sektor og i den private sektor. Revisionsopgavens forskellighed forudsætter forskellige faglige kompetencer.

Revisionen i den offentlige sektor udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionskik (GOR). Dette indebærer, at revisionen efterprøver, om regnskabet er rigtigt, om dispositionerne er i overensstemmelse med bevillinger og love (finansiel revision) samt vurderer, om der har været udvist skyldige økonomiske hensyn (forvaltningsrevision)¹⁾.

Revisionen af selskabsregnskaber skal udføres efter god revisionskik. Revisor skal i en erklæring oplyse, hvorvidt det reviderede regnskab er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningen, og om regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling m.m.²⁾

Forskellen mellem revisionsopgaverne er i hovedtræk, at der ifølge god offentlig revisionskik supplerende skal udføres forvaltningsrevision, samt at der i et større og bredere omfang skal påses overholdelse af love og andre regler (juridisk-kritisk revision) samt efterlevelse af indgåede aftaler. Det indebærer krav om forskellige faglige kompetencer for at sikre den tilstrækkelige kvalitet i revisionsydelsen.

De deltagende virksomheder vil have en certificeringsordning i offentlig revision, der sikrer en kombineret teoretisk og praktisk uddannelse samt praktisk udprøvning i offentlig revision. Certificerede revisorer vil have de nødvendige og tilstrækkelige faglige kompetencer til at løse revisionsopgaven i den offentlige sektor.

¹⁾ Lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997 om revision af statens regnskaber, § 3, og lovbekendtgørelse nr. 968 af 2. december 2003 om kommunernes styrelse, § 42, stk. 2.

²⁾ Bekendtgørelse nr. 1537 af 22. december 2004 om statsautoriserede og registrerede revisorerers erklæringer mv., § 5, stk. 4.

A. Formål

4. Revisionen i den offentlige sektor har en central funktion i sikringen af efterlevelsen af det demokratiske ansvar. Revisionen medvirker til, at ansvaret om fornødent kan gøres gældende over for de, der disponerer over offentlige midler.

Den offentlige revision bidrager til etableringen af gennemsigtighed og hensigtsmæssighed i den offentlige forvaltnings brug af skatte- og afgiftsmidlerne samt andre indtægter fra private personer og virksomheder.

Videre medvirker offentlig revision gennem den juridisk-kritiske revision til opretholdelsen af en lovmedholdelig forvaltning og ved den økonomisk-kritiske revision til en effektiv og økonomisk forsvarlig offentlig opgaveløsning.

Den offentlige sektors revision er kendetegnet ved at være forbundet tæt til den demokratiske proces. Det har betydning for de særlige uddannelsesmæssige og professionelle forudsætninger og kvalifikationer, som revisorer i den offentlige sektor skal besidde.

5. Overordnet er formålet med certificeringsordningen, at revisor kan levere en revision, der modsvarer både de politiske opdragsgiveres og de reviderede forvaltningers behov for tidssvarende og fremadrettet revision, og at denne udføres i dialog med klienten. Opnåelsen af denne målsætning understøttes af, at de ledende revisorerers faglige kvalifikationer er dokumenteret gennem en certificeringsordning.

6. Ordningen skal medvirke til at understøtte gennemsigtigheden og tilliden til en kvalificeret revision af offentlige virksomheder. De reviderede offentlige virksomheder skal med ordningen opleve en revision:

- som forstår at identificere behov for og formulere anbefalinger, der gør det muligt at realisere et forbedringspotentiale
- som har en kompetence, der matcher og komplementerer de faglige profiler i den reviderede virksomhed, så der er forudsætninger for en professionel dialog
- som er i stand til at kommunikere sine resultater og anbefalinger ikke alene til en professionel administrativ ledelse, men også til politisk valgte forsamlinger og offentligheden
- som er bevidst om, at opgaverne løses i et miljø, hvor der er fuld offentlighed om forvaltning, revision og rapportering.

7. Certificeringsordningen skaber gennemskueligheid med hensyn til revisors faglige kompetencer. Det giver køberen/aftageren af revisors ydelser et bedre grundlag for at vurdere revisionens kvalitet, herunder de faglige kompetencer i revisionsteamet. Samtidig giver det bedre mulighed for de myndigheder, der udsteder revisionsinstrukser, at præcisere kravene til revisors kompetencer.

8. Certificeringsordningen har til formål at skabe en fælles og ensartet kompetencebasis hos alle ledende revisorer, der reviderer offentlig virksomhed. Certificeringsordningen tydeliggør de særlige erhvervskompetencer og erfaringer, som må forudsættes for troværdigt at revidere offentlig virksomhed. Det medvirker til at sikre en ensartet revision af alle offentlige midler og understøtter en revisionskvalitet, der lever op til de til enhver tid eksisterende revisionsstandarder.

B. Begrundelse

9. Der findes ikke i dag en offentlig anerkendt uddannelse, som er målrettet til at varetage opgaverne inden for offentlig revision, ligesom de godkendte revisionsuddannelser kun i meget begrænset omfang har elementer hertil. Endvidere udbydes ikke alle fag for så vidt angår revisionsfagene og baggrundskompetencerne, fx offentligt regnskabsvæsen, som kurser i det offentlige uddannelsessystem.

Det er af væsentlig betydning, at revisor inden for det offentlige område både via uddannelse og erfaring og gennem en mere formel godkendelse kan dokumentere, at revisor kan modsvare berettigede forventninger til en sagkyndig og uafhængig revision af offentlig virksomhed.

Det forudsætter en tydeliggørelse af de erhvervmæssige kompetencer hos de revisorer, som reviderer offentlig virksomhed. Samtidig skal de teoretiske og faglige kompetencer modsvare de forhold, som er særegne for offentlig virksomhed.

Disse faglige forudsætninger er en betingelse for, at revisor kan efterleve god offentlig revisionsskik. På den måde kan den nødvendige troværdighed til den offentlige revision fremtidssikres.

Der er i en række lande, vi sammenligner os med, etableret certificeringsordninger, som der er redegjort kort for i bilag 2.

Ordningen skal ikke tilrettelægges som en professionsordning, hvor medlemmer med samme uddannelse og autorisation slutter sig sammen for at varetage standens interesser. Derimod foreslås en åben virksomhedsordning, der etableres af revisionsvirksomheder, som leverer revisionsydelser inden for den offentlige sektor. Det forhindrer enkelte erhvervsgrupper i at opnå en monopolstatus på revisionen af offentlig virksomhed.

IV. Den teoretiske uddannelse

10. Målet med den teoretiske uddannelse er at få etableret et fagligt niveau i uddannelsen, som ligger mindst på niveau med revisionsuddannelser i det øvrige danske samfund. Dvs. en uddannelse for den offentlige sektor, der korresponderer med de faglige krav, som stilles til revisorer i erhvervsvirksomheder med begrænset hæftelse. På det faglige område skal de teoretiske kompetencer fagligt modsvare og dække de kompetencer, der kræves i opgaveløsningen i den offentlige sektor.

A. Sammensætning af fag på baggrund af revisionens formål

11. For at udføre en forsvarlig revision er det nødvendigt at have et grundigt kendskab til det område, der revideres, samt til revisionsteori og revisionsmetode.

Kravene til revisor af selskaber er i lovgivningen fastlagt, så der er en eneret til at udføre revision for personer med en kompetence i erhvervsøkonomi og erhvervsjura samt revision.

Revisionen af den offentlige sektor kræver en teoretisk ballast inden for faglige discipliner som offentlige økonomi og offentlig ret mv. (baggrundsfagene) samt revisionsfagene.

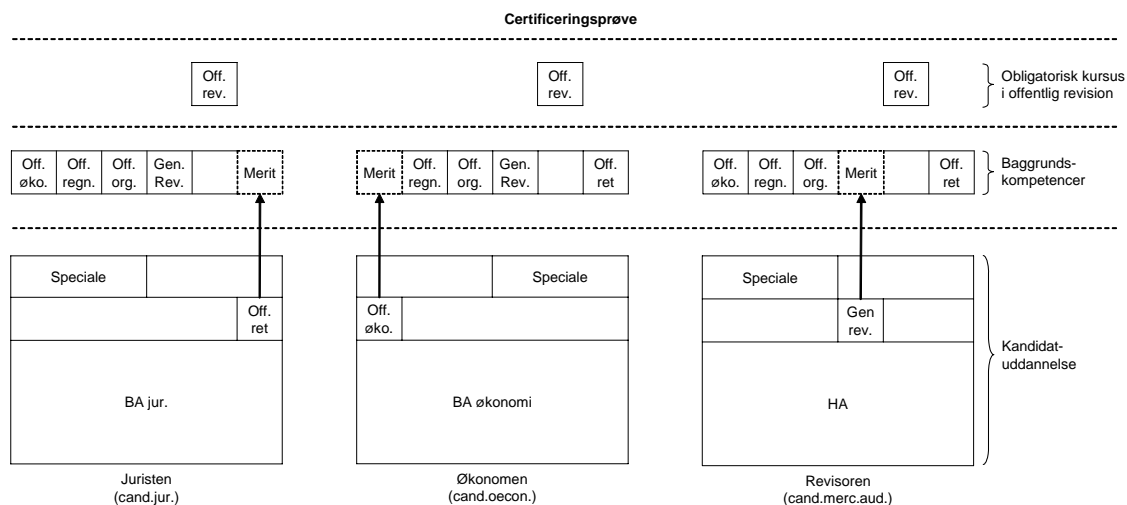
Baggrundskompetencerne inden for fagområder med relation til den offentlige sektor bidrager sammen med revisionsfagene til realiseringen af den offentlige revisions mål om, at revisionen skal leve op til normen god offentlig revisionskik.

12. Uddannelseskravene for at opnå certificering er en 5-årig kandidatuddannelse samt en række teoretiske fag inden for revision samt en teoretisk uddannelse i en række baggrundsfag, der er relevant for revisionen af den offentlige sektor. Samlet skal revisionsfagene og baggrundsfagene udgøre 60 ECTS-point³⁾. Der vil kunne ske meritoverførsel, hvis den, der ønsker certificering, allerede har taget det pågældende fag fra et universitet. Det er dog ikke muligt at få merit på kurset i offentlig revision, som udbydes af Handelshøjskolens Efteruddannelsescenter i København, da dette kursus ikke udbydes fra nogen højere læreanstalt i øjeblikket.

Figur 1 illustrerer, hvorledes samspillet er mellem en række forskellige kandidatuddannelser og de supplerende kompetencer, som skal erhverves for at indstille sig til certificeringsprøven.

³⁾ European Credit Transfer System (Europæiske Meritoverførselssystem): 1 ECTS repræsenterer 60 ECTS arbejdsindsatsen for et helt studieår, 30 ECTS svarer normalt til et semester og 20 ECTS til et kvartal. Der er ingen forbindelse mellem ECTS-angivelsen og kursusenhedens niveau eller sværhedsgrad. En kursusenheds niveau kan derfor ikke udtrykkes i ECTS, og et mere krævende kursus skal ikke nødvendigvis have tildelt flere ECTS end et kursus på et lavere niveau.

Figur 1. Eksempler på samspillet mellem forskellige kandidatuddannelser og supplerende kompetencer



13. Tabel 1 viser, at revisionens målsætning hovedsageligt kan dækkes af kurset i offentlig revision, som svarer til det kursus, der i dag udbydes af Handelshøjskolens Efteruddannelsescenter i København. Videre illustrerer tabellen, at offentlig revision kræver en række nødvendige teoretiske kompetencer, der er væsentligt forskellige fra dem, som forudsættes, når en revisor reviderer et selskab.

Tabel 1. Teoretiske kompetenceelementer, der dækker revisionsformålene

Revisionens formål	Revisionsfag	Baggrundskompetencer
Regnskabets rigtighed	Generel revisionsteori	Offentlig økonomi
	Kursus i offentlig revision	Offentligt regnskabsvæsen og budgetteori
Juridisk-kritisk revision	Kursus i offentlig revision	Offentlig ret (statsforfatningsret, forvaltningsret, EU-ret, folkeret)
Forvaltningsrevision	Kursus i offentlig revision	Offentlig organisation mv. inkl. evalueringsteori
ECTS-point	16,5	43,5

Vægtfordeling i ECTS-point mellem de revisionsfaglige moduler og baggrundsmodulene er 1:4. Dette svarer til vægtningen i den eksisterende revisorkandidatuddannelse mellem de erhvervsøkonomiske fag mv. og revisionsfagene.

Fordelen ved en styrkelse af de specielle elementer i uddannelsen vil naturligvis give offentlig revision en meget stærkere teoretisk revisionsfaglig profil end revisorerne i den private sektor. Det er muligt uden at slække på de faglige baggrundskompetencer. En jurist vil således kunne få meritoverførsel på 13,5 ECTS-point for offentlig ret, og en

scient.pol. vil få ca. 13,5 ECTS-point for forvaltningslære og evaluering og eventuelt 13,5 ECTS-point for offentlig ret.

En øget undervisning i revisionsfagene vil forudsætte, at der er den nødvendige faglige udvikling inden for offentlig revision. Der er i dag kun meget begrænset og fragmenteret videnskabeligt arbejde med offentlig revision. Tilsvarende gør sig i øvrigt særligt gældende for offentlig regnskabsvæsen og budgettering. Skal undervisningen gives som forskningsbaseret, kræver det, at der etableres forskningsprogrammer inden for feltet offentlig regnskabsvæsen og offentlig revision.

B. Teoretiske krav som revisorkandidatstudiet

14. Ved certificeringen i offentlig revision stilles der krav om en teoretisk uddannelse, der mindst ligger på linje med den uddannelse, som statsautoriserede revisorer opnår på revisorkandidatstudiet (cand.merc.aud.). Det gælder både med hensyn til indhold, niveau og omfang.

15. En certificeringsordning, hvor den teoretiske del ligger på niveau med cand.merc.aud., forudsætter et fagligt indhold svarende til 120 ECTS-point, hvilket svarer til 2 fuldtids-studenter-årsværk.

Halvdelen, eller 60 ECTS-point, vil kunne overføres, hvis kandidaten har en anden samfundsvidenskabelig kandidatuddannelse, da det vil modsvare kravene til dels cand.merc.aud.'s valgfri blok på 30 ECTS-point og en speciel blok på ligeledes 30 ECTS-point, der udgøres af et speciale eller en hovedopgave.

Den obligatoriske blok på 60 ECTS-point på revisorkandidatstudiet er sammensat som beskrevet i tabel 2. Da revisorkandidatstudiet sigter mod revision af selskaber, er de faglige kompetencer naturligvis tilpasset til disse krav⁴⁾, jf. bilag 3 om 8. selskabsdirektiv. I tabellen er også angivet de analoge krav, der stilles til en revisor i den offentlige sektor.

⁴⁾ Revisorkandidatuddannelsen opfylder kravene i 8. selskabsdirektiv, der er udstedt med hjemmel i EØFT's bestemmelser om den frie etableringsret, artikel 44, stk. 2, pkt. g. Efter den bestemmelse kan der fastsættes regler i det nødvendige omfang og med det formål at gøre dem lige byrdefulde at samordne de garantier, som kræves i medlemsstatte af de i artikel 48, stk. 2, nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser.

Tabel 2. Sammenholdelse af uddannelseselementer i certificeringsordningen og på cand.merc.aud.-studiet

	Certificeringsordningens teoretiske modul	ECTS-point	Cand.merc.aud. – obligatorisk del	ECTS-point
1.	Offentlig økonomi	7,5	Ledelsesinformationssystemer	7,5
2.	Offentlig ret (statsforfatningsret, forvaltningsret, EU-ret, folkeret)	14,0	Erhvervsret	14,0
3.a	Generel revisionsteori	8,0	Revision, 1. del og 2. del ⁵⁾	16,5
3.b	Kursus i offentlig revision	8,5		
4.	Offentligt regnskabsvæsen og budgetteori	8,5	Ekstern regnskabsrapportering	8,5
5.	Offentlig organisation og evalueringsteori	13,5	Skatteret	13,5
	I alt	60,0	I alt	60,0

De egentlig fælles elementer er, som det fremgår af ovenstående tabel, begrænset til generel revisionsteori. Store dele af pensum på revisorkandidatstudiet (cand.merc.aud.) er ikke umiddelbart relevant for den revisor, som skal arbejde i den offentlige sektor. Helt klart er det for så vidt angår skat og til dels erhvervsret, men også når det drejer sig om ekstern regnskabsrapportering (årsregnskabsloven) og ledelsesinformationssystemer (internt regnskab) i private virksomheder.

Et andet træk ved revisorkandidatstudiet er, at 16,5 ECTS-point af 60, eller 27,5 %, udgøres af faget revision. Den resterende del udgøres af fag, der vedrører baggrundsviden for revisionen: erhvervsret, ekstern regnskabsrapportering, ledelsesinformationssystemer og endelig faget skatteret, der pr. tradition er en del af revisorprofessionens arbejdsområde.

V. Krav til praksis for revisor

16. Det er et almindeligt krav i offentligt anerkendte autorisationsordninger, at der stilles krav om en relevant praksis, før der kan tildeles den pågældende beskikkelse, autorisation, certificering e.l. Således skal advokater være cand.jur. og advokatfuldmægtig i 3 år (retsplejelovens § 119) og for at blive beskikket advokat med møderet for landsretten have gennemført og bestået en prøve i procedure (retsplejelovens § 133). For revisorer er der et krav om 3 års praksis i en statsautoriseret revisionsvirksomhed efter afsluttet revisorkandidateksamen, jf. lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, § 3.

⁵⁾ Opdelingen af faget revision i 2 dele er alene bestemt af praktiske hensyn. Der er ikke tale om faglige eller pædagogiske begrundelser.

Et tilsvarende krav er naturligt i en certificeringsordning for revisorer, der reviderer offentlig virksomhed. I dette afsnit skitseres, hvorledes et sådant praksiskrav kan opstilles for revisor.

A. Typer af praktik

17. Formålet med kravet om en praktikperiode er at sikre, at kandidaten har haft mulighed for at anvende den indlærte revisionsteori på en række konkrete og virkelige revisionsager. Perioden skal primært være foregået i virksomheder, som har den uafhængighed, der forudsættes af revisorer i henhold til lovgivningen eller etiske standarder fra anerkendte revisororganisationer.

Praktikperioden skal derfor alene vedrøre arbejdsopgaver, der har karakter af revision. Perioder, hvor arbejdet har bestået i rådgivning, bistand o.l., kan ikke medregnes, selv om det er udført i revisionsvirksomheder.

B. Indholdet af praktikken

18. Det er centralt for ordningen, at praksisperioden giver kandidaterne en indsigt i de forskellige revisionsmetoder og revisionsområder, som den certificerede revisor efterfølgende møder i sit professionelle virke. Af hensyn til ordningens troværdighed samt mulighederne for etablering af et professionelt samarbejde fordres et intensivt indblik i alle aspekter af den certificerede revisors arbejde.

Af disse grunde skal praksisperioden omfatte både løbende revision og større undersøgelser inden for såvel finansiel revision som forvaltningsrevision.

C. Hvilke virksomheder

19. Praksis, der kan tælle med i praksisperioden, vil primært være i revisionsvirksomheder, der udfører arbejde efter god offentlig revisionsskik. Dvs. i Rigsrevisionen, statslige interne revisioner o.l. samt revisionsvirksomheder, der har kompetence til at fungere som sagkyndig revision efter den kommunale styrelseslov og rent faktisk gør det. Videre vil ansættelse i EU's Revisionsret og i EU-institutionernes interne revision kunne medregnes i praksisperioden. Ligeledes bør tjeneste ved en international organisations interne revision, fx FN og dets underorganisationer, kunne indgå i praksisperioden.

Endelig kan perioder medregnes, hvor kandidaten har været beskæftiget i private revisionsvirksomheder med revisionen af tilskudsmodtagende institutioner, selvstændige forvaltningssubjekter, interne revisioner for offentlige institutioner og selvstændige forvaltningssubjekter eller internationale organisationer.

D. Længde

20. Minimum 3 års ansættelse i en virksomhed eller en afdeling i en virksomhed, der fortrinsvis beskæftiger sig med revision af offentlige virksomheder og institutioner.

E. Dokumentation

21. Det er kandidaten, som skal certificeres, der selv oplyser og dokumenterer, at kravene til praksis er opfyldt. Dokumentation vil normalt bestå af udtalelser fra arbejdsgiver om karakteren af de udførte revisionsopgaver.

22. Afgivelse af urigtige oplysninger om erhvervserfaringer skal kunne medføre fortabelse af certificeringen.

F. Procedure

23. Der nedsættes et udvalg til vurdering af, om praksis kan anerkendes som relevant praksis, jf. kap. VII om implementering af ordningen. Udvalget består af 3 medlemmer udpeget af de i ordningen deltagende parter.

VI. Certificeringsprøven i offentlig revision

24. Dette afsnit har til formål at skitsere, hvilke krav der skal stilles ved en udprøvning i offentlig revision, samt hvorledes prøven kan gennemføres.

Prøvens formål er at sikre, at den certificerede revisor er i besiddelse af de praktiske færdigheder, som kræves af en revisor, der arbejder i den offentlige sektor. Disse færdigheder skal dokumentere, at revisor er i stand til at omsætte revisionsteori og -metode til (planlægning af) en teknisk revision, der kan føre frem til en rapportering til den reviderede, opdragsgiveren samt tredjemand.

A. Formålet med en certificeringsprøve

25. Prøven prioriterer ikke at teste de konkrete kompetencer, som kandidaten allerede har vist sig at mestre i de foregående teoretiske elementer i certificeringsordningen. Dvs. at prøven ikke skal dokumentere teoretiske færdigheder eller selve den operationelle/praktiske udførelse af de enkelte revisionshandling. Derimod skal kandidaten demonstrere, at han/hun kan fungere som ledende revisor, der kan forbinde revisionens enkelte elementer i helheder. Helheder forstået som den overordnede planlæg-

ning af en revision samt opsummering af resultaterne af en lang række enkelte revisionsbehandlinger til en konkluderende rapport.

26. Mere konkret er målet med prøven, at kandidaten kan demonstrere, at han/hun behersker evnen til at forstå, planlægge, gennemføre og afslutte praktiske revisionsprojekter i den offentlige sektor. Det er ikke i sig selv tilstrækkeligt, at kandidaten selv kan udføre de enkelte elementer i revisionsprocessen. Målet er, at certificeringsprøven skal dokumentere det overblik, som er nødvendigt for at styre revisionsopgaven, herunder anvendelsen af eksterne eksperter.

B. Hvem kan indstille sig

27. Kandidater kan indstille sig til certificeringsprøven, når kravene til teoretisk uddannelse og praksis er opfyldt, jf. ovenfor.

Den relevante teori, dvs. primært revisionsfagene, skal være bestået inden for de seneste 5 år før prøven. Praksiskravene forudsættes gennemført umiddelbart op til, at kandidaterne indstiller sig til certificeringsprøven.

28. Det vil ikke være ønskeligt, at der til prøven kan indstilles andre end dem, der opfylder de fastsatte krav, fordi det vil kunne medvirke til at sænke den faglige standard og dermed ordningens troværdighed.

En eventuel overgangsordning for allerede ansatte i offentlige revisionsinstitutioner løses uafhængigt af grundstrukturen i certificeringsordningen efter en drøftelse af principper og normer for en overgangsordning og primært baseret på en vurdering af realkompetencer.

C. Prøvens karakter

29. Prøven skal tilnærmes så tæt til den virkelige arbejdssituation som muligt. Derfor er det ikke tilstrækkeligt, at den løses fagligt tilfredsstillende. Det er også centralt, at revisionens tilrettelæggelse og resultater kan kommunikeres til andre. Således skal den planlagte revisionsopgave kunne præsenteres for revisionsmedarbejderne på en måde, så de forstår både helheden og sammenhængen, som den enkelte revisionshandling indgår i. Videre skal kandidaten demonstrere en evne til at forklare klienten formål med og baggrund for den tilrettelagte revision.

Efter revisionens afslutning skal kandidaten være i stand til at sammenfatte resultaterne af de enkelte revisionsbehandlinger på en måde, så den reviderede og tredjemand umiddelbart kan forstå disse, dvs. uden brug af en særlig regnskabs- og revisionsjargon.

30. Disse overordnede krav kan løftes ved, at der afholdes 2 færdighedsprøver i offentlig revision. Selv om der er tale om praktiske prøver, forudsætter det, at kandidaten kan forbinde teori med praksis.

Den første prøve vedrører planlægning og tilrettelæggelse af en revision af en offentlig virksomhed.

Ved prøve nummer 2 foretager kandidaten en vurdering af regnskabets rigtighed og virksomhedens evne til at forvalte i overensstemmelse med principperne for skyldige økonomiske hensyn på grundlag af revisionsdokumentation.

Hver af prøverne udgøres af en skriftlig og mundtlig del.

D. Prøvens aflæggelse

31. De 2 prøver skal bestås i samme prøvetermin. En kandidat kan indstille sig 3 gange til certificeringsprøven.

32. Prøven aflægges over for en kommission bestående af 4 medlemmer. Det ene medlem skal være en landsdommer og er formand for kommissionen. Medlem nummer 2 er fastansat professor/lektor i revision ved en højere læreanstalt med særligt kendskab til offentlig revision. De resterende 2 medlemmer er praktiserende offentlige revisorer med chefansvar for revisionen af offentlige institutioner.

33. Kommissionens formand og medlemmer udpeges af rigsrevisor efter enig indstilling fra de i ordningen deltagende parter for en 4-årig periode.

E. Certificeringens varighed

34. Det vil være naturligt at sige, at et kvalitetsstempel, som den her foreslåede ordning, kun har en begrænset "holdbarhed".

En udprøvning på et kvalitetsniveau, der her lægges frem, er reelt meget bekosteligt. Det vil derfor ikke være realistisk, at der skal være tale om en tilbagevendende udprøvning fx hvert 5. år. Hertil kommer, at ingen sammenlignelige professioner har en regelmæssig kontrol af allerede udprøvede kvalifikationer. I øvrigt sikrer den løbende kvalitetskontrol i og af de deltagende virksomheder, at den professionelle standard opretholdes.

En enkel og billig løsning på problemet vil være, at den certificerede revisor selv indberetter hvert 5. år til ordningen, at han/hun har været beskæftiget med revisionsopgaver i den offentlige sektor i mindst 75 % af perioden og fortsat skal være beskæftiget med offentlig revision. Indberetningen skal attesteres af arbejdsgiver. Såfremt indbe-

retning ikke bliver foretaget, eller beskæftigelseskravet ikke er opfyldt, vil certificeringen ophøre automatisk.

F. Ophør af certificering

35. Det kan overvejes, om længere tids fravær, fx 5-10 år fra udførelsen af revision i den offentlige sektor, bør medføre fortabelse af certificeringsprøvens gyldighed med mulighed for/krav om en fornyet prøve uden forudgående praksis.

VII. Implementering af en certificeringsordning

36. I bilag 4 er skitseret, hvorledes en certificeringsordning kan virkeliggøres. Bilaget er opdelt i 3 hovedtemaer:

- det retlige grundlag for ordningen
- den organisatoriske opbygning af ordningen
- finansiering af ordningen.

Her i rapporten skitseres de forudsætninger, der er for certificeringsordningen, og dermed også de begrænsninger, ordningen indebærer.

A. Forudsætninger

37. Implementeringen af certificeringsordningen hviler på 2 forudsætninger.

For det første er den foreslåede certificeringsordning ikke etableret af staten ved lov, men alene af de tilsluttede parter. De deltagere, der er offentlige myndigheder, kan alene indgå aftaler, som ligger inden for deres hjemmelsgrundlag. Her antages det foreløbigt for de bevillingsfinansierende deltagere, at etableringen af ordningen ligger inden for den almindelige kompetence til at iværksætte den nødvendige kompetenceudvikling af personalet.

Det andet forhold, som man skal være opmærksom på, er, at der ikke findes nogen offentlig anerkendt uddannelse, som er målrettet til at varetage opgaverne inden for offentlig revision. Endvidere udbydes ikke alle fag for så vidt angår revisionsfagene og baggrundskompetencerne, fx offentligt regnskabsvæsen, som kurser i det offentlige uddannelsessystem.

Parterne, der deltager i ordningen, kan naturligvis på længere sigt forsøge at ændre disse forudsætninger.

Disse 2 forudsætninger indebærer, at parterne selv skal fastlægge reglerne for certificeringsordningen med hensyn til form og indhold, og at de selv skal etablere organer, som udfører mange af opgaverne vedrørende uddannelse og udprøvning.

Det er ensbetydende med, at der skal være en kvalitet i reglerne og gennemførelsen af ordningen, så denne kan vinde generel accept og måske på længere sigt blive en offentlig anerkendt ordning.

VIII. Overgangsordning

38. Det er centralt, for at få ordningen til at virke efter sit formål, at der hurtigt "produceres" nogle certificerede revisorer, dog uden at der går på akkord med kvalitetskravet.

Det foreslås derfor, at der på tidspunktet for certificeringsordningens start gives ansatte i de virksomheder, der tilslutter sig ordningen, adgang til at opnå certificering på de her skitserede betingelser.

39. Alle, der skal certificeres, skal bestå den krævede certificeringsprøve på de almindelige vilkår for ordningen.

40. For at indstille sig til certificeringsprøven skal den allerede ansatte have bestået kursus i offentlig revision. Et sådan kursus udbydes i dag på Handelshøjskolens Efteruddannelsescenter i København. Her er kriterierne for optagelse kandidateksamen eller bestået BA eller HA. Optagelseskriteriet svarer til en universitetsuddannelse på minimum 180 ECTS-point.

41. Som et led i overgangsordningen vil det være hensigtsmæssig at give mulighed for allerede ansatte, herunder HD'ere (en uddannelse på 120 ECTS-point) at få adgang til kursus i offentlig revision efter at have bestået et kursus i metodelære og grundlæggende videnskabsteori. Dette kursus er en forudsætning for at kunne få udbytte af undervisningen på kurset i offentlig revision. Tilsvarende kræves der et suppleringsfag i metodelære og organisation for HD'ere for at få adgang til revisorkandidatuddannelsen.

42. For andre ansatte, herunder registrerede revisorer, i de tilsluttede virksomheder til certificeringsordningen bør der tilbydes studievejledning med udgangspunkt i den enkelte persons realkompetencer, så de kan erhverve de nødvendige teoretiske kompetencer til at kunne deltage i kurset i offentlig revision og dermed indstille sig til certificeringsprøven.

Arbejdsgruppens medlemmer

Rigsrevisionen

- Afdelingschef John Bæk Rasmussen (formand)
- Kontorchef Rolf Elm-Larsen
- Fuldmægtig Dorthe Mejlsted (sekretær)

Kommunernes Revision

- Administrerende direktør Peter Mehlbye (fra 1. november 2004)
- Afdelingschef Doris T. Jørgensen (til 31. oktober 2004)

Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune

- Direktør Jan Christensen

Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962

- Direktør Henning Jacobsen

Udenlandske certificeringsordninger for personer, der udfører revision i den offentlige sektor

Sverige

Certificeringen foretages af en brancheforening for kommunale revisorer, som stiftedes i 2000. Alle, der arbejder med kommunal revision samt interesserede heri, kan optages som medlemmer af foreningen. Certificering er alene åben for medlemmer af denne forening. Af medlemskredsen på ca. 300 er 171 certificerede revisorer pr. 1. januar 2005.

Begrundelsen for de særlige kompetencekrav til de kommunale revisorer var den kommunale revisions særegne karakter, der indebærer, at den private virksomheds revisors kompetencer ikke er helt relevante eller tilstrækkelige⁶⁾. Målet med certificeringen var at tydeliggøre erhvervskompetencerne hos den sagkyndige revision, hvilket skulle medvirke til at sikre kvalitet i den kommunale revision og dermed tilliden til denne.

Certificering kræver mindst en 4-årig universitetsuddannelse i økonomi eller offentlig forvaltning med en komplementeringsuddannelse fra Göteborg Universitet.

Der stilles krav om 5 års revisionspraksis, heraf mindst 2 år inden for kommunal revision.

Selve certificeringen foretages af et certificeringsnævn nedsat af brancheforeningen.

I den svenske certificeringsordning er også de autoriserede revisorer med i ordningen

Norge

I Norge skal der foretages både finansiell revision og forvaltningsrevision af fylker og kommuner. Den finansielle revisor skal opfylde kravene til at være statsautoriseret eller registreret revisor, mens forvaltningsrevisoren skal have minimum 3 års uddannelse fra et universitet.

I det norske revisorstudie har offentlig, herunder især kommunal, revision og regnskab indgået som en væsentlig del af det ordinære revisorstudie. Formålet med undervisningen i kommunal revision har været at give en indføring i kommunal revision og revisionens plads i det kommunale system samt i revisionens opbygning, arbejds- og myndighedsområde, opgaver og mål. Målet er at kvalificere den registrerede revisor bl.a. inden for den kommunale sektor. En ny studieordning fra 2003 medtager ikke fa-

⁶⁾ Prop 1998/99: 66 "En stærkt kommunal revision".

get offentlig revision som selvstændigt emne, idet det nu behandles i den almindelige revisionsundervisning.

Finland

I Finland opnås certificering gennem en eksamen. For at indstille sig hertil skal kandidaten have en handelshøjskoleeksamen i revision og 5 års erfaring i den offentlige sektor og herunder arbejdet 4 år under ledelse af en certificeret revisor.

Der er krav om, at revisor er certificeret for at revidere kommunale regnskaber.

De finske revisorer som certificeres bliver benævnt som OFR-revisorer.

England og Irland

Revisororganisationen CIPFA har en diplomuddannelse i offentlig regnskab og revision i samarbejde med en lang række universiteter i England og Irland. Uddannelsen sigter ikke alene på revision, men i lige så høj grad på regnskabsfunktionen i offentlige virksomheder.

USA

The Institute of Internal Auditors har et certificeringsprogram særligt rettet mod den offentlige sektor. Medlemmer har adgang til dette program, hvis de har en BA-eksamen eller en 2-årig videregående uddannelse plus 5 års erfaring. Hertil kommer et krav om en 2-årig praksis i en offentlig revisionsvirksomhed. Selve udprøvningsen er meget amerikansk og er beskrevet i "CGAP™ Certified Government Auditing Professional™. Examination Study Guide", der er udgivet af The Institute of Internal Auditors.

8. selskabsdirektiv

8. selskabsdirektiv (84/253/EØF af 10. april 1984)⁷⁾ stiller krav om følgende 3 revisionsfaglige elementer for at revidere selskaber:

- regnskabsrevision
- analyse og kritik af årsregnskaber
- juridiske og faglige principper for lovpligtig revision af regnskabsdokumenter og for de personer, der udfører revisionen.

Disse krav er i Danmark dækket af cand.merc.aud.-studiets fag "revision 1 og 2".

Der stilles i 8. selskabsdirektiv krav om, at uddannelsen skal indeholde følgende obligatoriske faglige baggrundskompetencer:

- regnskabsvæsen i almindelighed
- konsoliderede regnskaber
- driftsbogholderi og internt regnskab
- intern kontrol
- principper for opstilling af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber samt vurderingsmetoder med hensyn til statusposter og resultatopgørelse.

Direktivet indeholder ikke noget krav om et mindste timetal eller en fordeling mellem elementerne i den obligatoriske del.

Direktivet har også nogle frivillige elementer, der efter behov kan inddrages i revisoruddannelsen. Det er følgende:

- selskabsret
- konkursret og regler om tilsvarende bobehandlinger
- skatteret

⁷⁾ Der foreligger et forslag fra Kommissionen til direktiv om lovpligtig revisions af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber og om ændring af Rådets direktiv 78/600/EØF og 83/349/EØF. Bruxelles den 16.3.2004. Det gengiver uddannelseskravene fra 8. selskabsdirektiv.

- civilret og erhvervsret
- arbejdsret og lovgivning om social sikring
- informationssystemer og datamatik
- driftsøkonomi, nationaløkonomi og finansiering
- matematik og statistik
- fundamentale principper for virksomheders økonomiske styring.

Det er alene fag, der i dette bilag betegnes som baggrundskompetencer.

Certificeringsordningens grundlag og organisering

Certificeringsordningens grundlag

Dette bilag har til formål at skitsere kravene til det retlige grundlag, som ordningen kan opbygges på, samt indholdet heri.

Først er det centralt at få fastlagt de emner (genstanden), der skal reguleres, og dernæst afgjort, hvorledes reglerne skal udformes.

Genstanden for reguleringen

Det er nødvendigt at få fastlagt ordningens deltagere og deres indbyrdes juridiske forpligtelser, samt hvilke opgaver (elementer) der skal løses gennem ordningen. Under det punkt skal også afgøres, hvilken juridisk karakter certificeringsordningen skal etableres under, jf. nedenfor om reguleringens form.

Ordnningens deltagere

Det er centralt at få fastlagt de juridiske relationer mellem de parter, som deltager i ordningen, samt hvilke juridiske personer der eventuelt senere vil kunne indtræde i ordningen.

Det foreslås, at deltagerkredsen i certificeringsordningen afgrænses til offentlige og private virksomheder, der reviderer offentlige og/eller offentligt finansierede virksomheder. Videre skal der fastlægges procedurer for optagelse i ordningen. Endelig skal der fastsættes regler for, hvorledes en virksomhed kan udtræde af ordningen, herunder frigøres for de økonomiske forpligtelser, der påhviler den enkelte deltager.

Når ordningen etableres, skal der skabes en beslutningsstruktur med de nødvendige fora til at drive certificeringsordningen. Der bør etableres en form for "generalforsamling", der afholdes årligt, og som fastlægger de overordnede strategiske retningslinjer for certificeringsordningen.

Videre er det formodentligt nødvendigt med et "forretningsudvalg", der i løbet af året kan træffe de konkrete afgørelser, som er nødvendige for ordningens drift.

Selve ekspeditionen af sagerne bør henlægges til et sekretariat.

Ordningens moduler

Certificeringsordningen består af 3 moduler:

- en teoretisk uddannelse i offentlig revision og en række baggrundskompetencer
- en praksisperiode, hvor der arbejdes med opgaver inden for offentlig revision
- en praktisk udprøvning i offentlig revision.

Modulerne i certificeringsordningen er en faglig og professionel progression, der skal sætte kandidaten i stand til kvalificeret selvstændigt at løse revisionsopgaver i den offentlige sektor.

I aftalegrundlaget skal fastlægges de overordnede strategiske principper for de enkelte moduler i certificeringsordningen, samt hvilke organer der løser hvilke opgaver.

Reguleringens form

Der er 2 muligheder for ordningens etablering. For det første er det muligt at etablere den ved almindelig privatretlig kontrakt. Den anden mulighed er at oprette ordningen inden for et foreningsretligt regi. Inden for foreningsretten antages det at være muligt at beskytte ordningen enten ved krav om godkendelse af medlemskab af nye medlemmer eller ved at tillægge ordningens grundlæggere en vetoet.

Vælger man at etablere ordningen ved kontrakt, er det vigtigt, at der tages stilling til, hvilke emner der skal aftales mellem deltagerne i ordningen, og hvad der skal overlades til de organer, som nedsættes til gennemførelse af de enkelte elementer i ordningen.

Da reguleringen er en kontrakt, bør det også aftales mellem parterne, hvorledes man håndterer eventuelle konflikter vedrørende forståelsen af aftalen (voldgift og værneting).

Det foreningsretlige regime har en fleksibilitet, der vil give parterne mulighed for i den indledende fase af certificeringsordningen at tilrettelægge den, så målene realiseres hurtigt og på en enkel måde.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at den foreningsretlige organisationsform er mest hensigtsmæssig for nærværende.

Organisering af ordningen

For hver af modulerne i certificeringsordningen forudsættes et organ, der kan gennemføre netop den del af opgaven. De 3 organer, der foreslås, er følgende:

- det akademiske råd
- praksisudvalget
- prøvekommissionen.

Nedenfor gennemgås regelgrundlaget, sammensætningen og opgaven for hvert af de 3 organer.

Det akademisk Råd

Regel

I det omfang det offentlige uddannelsessystem ikke producerer ovennævnte undervisning, afholder ordningen selv de relevante kurser eller sikrer udbud heraf gennem andre.

Spørgsmål om meritoverførsel for at opfylde de teoretiske krav til ordningen afgøres af det akademiske råd, herunder også optagelse på kurset i offentlig revision – efteruddannelse i offentlig revision, som udbydes af Handelshøjskolens Efteruddannelsescenter i København.

Sammensætning

Til planlægning og gennemførelse af de nødvendige teoretiske moduler nedsættes et akademisk råd bestående af 3 medlemmer. Et medlem skal være professor eller lektor i revision/administration ved en højere læreanstalt.

Opgaver

Det akademiske råd fastlægger indholdet af de teoretiske kurser, der afholdes inden for ordningen. Videre påser rådet, at undervisning og eksamen afvikles efter de for højere læreanstalter gældende regler.

Videre kan det være en naturlig opgave for det akademiske råd at indgå aftale med en eller flere højere læreanstalter om at udbyde såvel baggrundskurser som egentlige revisionsfaglige kurser, der indgår i certificeringsordningens teoretiske modul.

Praksisudvalg

Regel

Minimum 3 års ansættelse i virksomhed, der fortrinsvis beskæftiger sig med revision af offentlige institutioner. Kandidaten fører en "logbog" med oplysning om arbejdsopgaver, som attesteres af arbejdsgiveren.

Sammensætning

Praksisudvalget består af 3 medlemmer udpeget af de i ordningen deltagende partnere. Medlemmerne skal have chefansvar i en revisionsvirksomhed, som er tilmeldt ordningen.

Opgaver

Udvalget fastsætter den erfaring inden for offentlig revision, der kan anerkendes som relevant praksis. Dette sker på grundlag af kandidaternes dokumentation eller ved, at en række arbejdsgivere akkrediteres som udbydende den tilstrækkelige professionelle praksis. På dette grundlag afgør udvalget, om kandidaten kan indstilles til certificeringsprøven.

Praksisudvalget vurderer og træffer afgørelse i sager om den praksis, som de certificerede revisorer indberetter i forbindelse med opretholdelsen af certificeringen hvert 5. år.

Prøvekommission

Regel

Der afholdes 2 certificeringsprøver i offentlig revision (en i planlægning og gennemførelse af revisionsopgaven og en i afslutning og rapportering af revisionsopgaven). Prøven aflægges over for en prøvekommission.

Kandidater kan indstille sig til certificeringsprøven, når kravene til teoretisk uddannelse og praksis er opfyldt.

Der afholdes 2 færdighedsprøver i offentlig revision.

Den første prøve vedrører planlægning og tilrettelæggelse af en revision af en offentlig virksomhed.

Ved prøve nummer 2 foretager kandidaten en vurdering af regnskabets rigtighed og virksomhedens evne til at forvalte i overensstemmelse med principperne for skyldige økonomiske hensyn på grundlag af revisionsdokumentation.

Hver af prøverne omfatter en skriftlig og mundtlig del.

De 2 prøver skal bestås i samme prøvetermin. En kandidat kan indstille sig 3 gange til certificeringsprøven.

Sammensætning

Prøvekommissionen består af 4 medlemmer. Det ene medlem skal være en landsdommer og er formand for kommission. Medlem nummer 2 er fastansat professor/lektor i revision ved en højere læreanstalt. De resterende 2 medlemmer er praktiserende offentlige revisorer med chefansvar for revisionen af offentlige institutioner.

Kommissionens formand og medlemmer udpeges af "Generalforsamlingen" efter indstilling fra de i ordningen deltagende parter.

Det må forudsættes, at prøvekommissionen kan antage medhjælp til løsning af opgaver, men altid under dens ledelse.

Opgaver

Prøvekommissionen har til opgave at afvikle prøverne i offentlig revision, herunder at foretage bedømmelse af, om de indstillede lever op til den fastlagte professionelle standard. Kommissionen formulerer opgaverne og gennemfører udprøvningen – både den mundtlige og skriftlige. Kommissionen bedømmer prøven efter principper, som er anerkendte ved højere læreanstalter. For bedømmelsen gives der altid en begrundelse.

Certificering

Personer, der opfylder ordningens 3 elementer, er certificerede i offentlig revision og har ret til at betegne sig som sådan.

Certificerede personer modtager et certifikat, der bekræfter dette. Disse udfærdiges af ordningens sekretariat.

Der opretholdes en fortegnelse over certificerede revisorer, som er tilgængelig på internettet. Der sker automatisk sletning af de certificerede ved udgangen af den måned, hvor personen fylder 70 år.

Finansiering

Brugerfinansiering

43. Ordningen finansieres primært ved afgifter og gebyrer for deltagere i undervisning, anerkendelse af praksis og udprøvning.

Omkostningsfordeling

De almindelige omkostninger ved ordningen fordeles forholdsvis mellem de til ordningen tilmeldte virksomheder. Fordelingsnøglen mellem deltagerne fastsættes, efter hvilket træk de har på ordningen.

Hæftelse

Vedrørende certificeringsordningens økonomiske karakter er det centralt at få fastlagt, hvorledes hæftelsesforholdene er for foreningen. Der vil formodentlig være tale om, at foreningen etableres med solidarisk hæftelse.

Regnskab og revision

Disse spørgsmål fastlægges i det aftalegrundlag, som etableres for foreningen eller ordningen.