



Til
Den norske Revisorforening
Handelshøyskolen BI
Norges Handelshøyskole NHH
Universitets- og Høgskolerådet

Saksbehandler: Jo-Kolbjørn Hamborg

Dir.linje: 22 93 99 06

✓ Vår ref.:
2003/00596 - 41

Arkivnr.:
621.11

Deres ref.:

Dato:
8. oktober 2003

DE SÆRSKILTE KARAKTERKRAVENE FOR GODKJENNING AV REVISORER, HERUNDER OVERGANGSORDNINGER

Bakgrunn

Stortinget vedtok i juni 2002 å innføre nye studieordninger for høyskoler og universiteter. I den sammenheng ble det også besluttet å innføre en ny og nasjonal karakterskala basert på bokstavkarakterer. Kredittilsynet er i § 1-1 i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer tillagt myndighet til å fastsette karakternivå for godkjenning av registrert revisor og statsautorisert revisor. Kredittilsynet har på denne bakgrunn fastsatt særskilte krav til bokstavkarakterer ved revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen. Karakterkravene må være oppfylt for at man skal kunne motta godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor. Kredittilsynets krav til bokstavkarakterer ble bekjentgjort i brev av 2. juli 2003.

I brev datert 18. august 2003 redegjorde Kredittilsynet nærmere for vurderingene som ligger til grunn for fastsettelsen av de nye bokstavkarakterkravene. Kredittilsynet foreslo i samme brev overgangsordninger i sammenheng med innføringen av kravene til bokstavkarakterer. Kredittilsynet har mottatt 11 kommentarer til forslaget til overgangsordninger, hvorav to av kommentarene gjelder overgangsordningene ved innføring av ny rammeplan for den treårige revisorutdanningen.

Kredittilsynet har vurdert mottatte kommentarer til forslaget til overgangsordninger, og dette har medført at fastsatt overgangsordning for revisorutdanningen avviker noe fra forslaget.

Av hensyn til utdanningsinstitusjonene og kandidatene som berøres av særskilte karakterkrav ved revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen, gjengis i det følgende både karakterkravene og Kredittilsynets begrunnelse for karakterkravene samt overgangsordninger.

KREDITILSYNET

Postadresse:
Postboks 100 Bryn
0611 OSLO

Besøksadresse:
Østensjøveien 43
0667 OSLO

Telefon: 22 93 98 00
Telefax: 22 63 02 26
Org.nr: 840747 972

E-post: post@kredittilsynet.no
URL: www.kredittilsynet.no

De nye karakterkravene ved revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen

I brev av 2. juli 2003 fra Kredittilsynet heter det blant annet:

"Karakterkravet både ved den ordinære revisorutdanningen (bachelorgraden) og ved høyere revisorstudium (mastergraden) skal være C. For nærmere informasjon om karakterskalaen vises det til "Nasjonalt karaktersystem – vurderingskriterier for de enkelte fag i bachelorstudium i økonomi og administrasjon", som er fastsatt av Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning 10. september 2002.

For høyere revisorstudium innebærer dette at kravet til karakterer i enkeltfag og for studiet blir felles, altså at ingen karakterer skal være dårligere enn C.

For revisorutdanningen (bachelorstudiet) innebærer dette, foruten at studiet som helhet må være bestått, krav om at karakteren C eller bedre skal være oppnådd innenfor fagemnene:

- årsregnskap og god regnskapsskikk,
- revisjon,
- skatterett og
- rettslære.

I henhold til forslag til ny rammeplan for revisorutdanningen (bachelorstudiet) videreføres ikke "Offentlig revisjon", som inngår i dagens rammeplan. Inntil dette fagemnet bortfaller, videreføres imidlertid karakterkravet også her."

Nærmere om bakgrunnen for endringen av kravene til karakternivå

Personer som søker godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor må ha gjennomført og bestått treårig revisorutdanning eller høyere revisorutdanning. Kredittilsynet har i tillegg fastsatt særlige krav til karakternivå ved revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen. I sammenheng med innføring av ny, nasjonal karakterskala for høyskoler og universiteter, vurderte Kredittilsynet om det særlige kravet til karakternivå skulle beholdes. Kredittilsynet konkluderte med at kravet til særskilt karakternivå for å kunne motta godkjenning som registrert og statsautorisert revisor, skulle videreføres. Som følge av beslutningen om å gå over fra tallbaserte karakterskalaer ved universiteter og høyskoler til en nasjonal karakterskala bygget på bokstaver, var det imidlertid nødvendig å fastsette nye krav til karakternivå for revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen.

Slik Kredittilsynet forstår det, er karakteren C ved den ordinære revisorutdanningen på linje med det tidligere karakterkrav på 3.0. Det legges således til grunn at kravet til karakternivå er tilnærmet uendret fra tidligere for den ordinære revisjonsutdanningen (bachelor innenfor revisjon). Kravet til særskilt karakternivå er, som tidligere, bare gjort gjeldende for utvalgte fagemner innenfor studiet. Innføringen av bokstavkarakterer innebærer således reelt sett ingen endring i kravene for å motta godkjenning som registrert revisor.

Tradisjonelt har den høyere revisorutdanningen vært et studietilbud ved Norges Handelshøyskole (NHH). De seneste årene har studiet også vært tilbudt av Handelshøyskolen BI. Disse utdanningsinstitusjonene har benyttet ulike karakterskalaer ved vurderingen av kandidatenes resultater. Mens Norges Handelshøyskole har benyttet en karakterskala fra 0 til

9, hvor 9 er beste resultat, har Handelshøyskolen BI benyttet en karakterskala fra 1.0 (best) til 6.0 med intervaller på 10-deler. Ingen av disse tallskalaene er etter Kredittilsynets oppfatning direkte konvertible til den nye karakterskalaen med bokstavkarakterer fra A til og med F, hvor A er beste karakter og F er ikke bestått.

De av Kredittilsynet tidligere fastsatte krav til karakternivå ved det høyere revisorstudium var at kandidatene fra Norges Handelshøyskole måtte ha oppnådd gjennomsnittskarakteren 5 eller bedre for studiet, samt ingen enkeltkarakter dårligere enn 4. For kandidater fra Handelshøyskolen BI var tilsvarende krav at det måtte være oppnådd gjennomsnittskarakteren 2.5 eller bedre for studiet og ingen enkeltkarakter dårligere enn 2.9. Selv om karakterskalaene har vært forskjellige, har intensjonen vært at det kreves samme prestasjoner for å kunne oppnå godkjenning som statsautorisert revisor.

Det har blitt anført at et krav til karakternivå C i alle fag ved den høyere revisorutdanningen innebærer en svekkelse i forhold til de tidligere krav. Kredittilsynet ser at kravet om oppnådd bokstavkarakter C eller bedre i alle fag ved den høyere revisorutdanningen vil kunne innebære en viss svekkelse i forhold til tidligere. Etter Kredittilsynets mening vil konsekvensen av endringen likevel være vesentlig mindre enn den skjerpelse innføringen av et krav om oppnådd bokstavkarakter B eller bedre ville utgjøre. Innføringen av bokstavkarakterer medfører også at det vil være svært vanskelig å legge til grunn beregninger av gjennomsnittskarakterer med hensyn til karakternivå, slik at det naturlige ville være at karakteren B eller bedre måtte være oppnådd i alle fag. I praksis ville innføringen av et karakterkrav på B i alle fag føre til en vesentlig innskjerping i karakterkravene i forhold til de tidligere gjeldende karakterkrav. Kredittilsynet kan ikke se at dette er nødvendig i forholdet til næringslivets behov for revisjonstjenester, og er heller ikke ønskelig av hensyn til rekrutteringen til profesjonen. Alternativt kunne tenkes et krav hvor karakter B måtte være oppnådd i et eller flere fag, mens det var tilstrekkelig at karakter C var oppnådd i de resterende fag. En slik løsning har imidlertid utdanningsinstitusjonene stilt seg avvisende til.

Revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen er for øvrig blant svært få og muligens de eneste yrkesrettede utdanninger hvor det stilles krav om at det skal være oppnådd et bedre karakternivå enn hva som kreves for å bestå studiet, for å motta profesjonsgodkjenning. Selv om det nye karakterkravet kan innebære en mindre svekkelse i forhold til det tidligere kravet for å godkjenne kandidater fra høyere revisorstudium som statsautoriserte revisorer, må kravet til karakternivå i denne sammenheng likevel vurderes som strengt. Ut fra funksjonene som registrerte og statsautoriserte revisorer er tillagt og det ansvar de har i sin revisjonsutøvelse, er Kredittilsynet likevel av den oppfatning at det bør gjelde krav om at det må være oppnådd et høyere karakternivå enn hva som er nødvendig for å bestå utdanningen, for at man skal kunne motta godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor.

Et forhold som må vektlegges ved fastsettelsen av karakterkrav, er de strenge krav som samlet sett gjelder for å kunne motta godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor. Ved innføringen av ny revisorlov i 1999, ble kravene for å kunne motta godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor skjerpet i forhold til tidligere revisorlov. Kravet til relevant praksis ble utvidet fra to til tre år i revisorloven av 1999. I tillegg ble det innført krav om gjennomført og bestått praktisk prøve. Den praktiske prøven skal gjennomføres etter avsluttet revisorutdanning eller høyere revisorutdanning og etter at nødvendig relevant praksis er opparbeidet. Sammen med et for strengt krav til karakternivå vil vilkårene som må oppfylles for å kunne motta godkjenning, kunne bli så omfattende at de unaturlig hemmer rekrutteringen til yrket. Likevel er kravene for å kunne motta godkjenning som statsautorisert

revisor i Norge, etter Kredittilsynets mening fortsatt strenge i forhold til de krav mange andre land det er naturlig å sammenligne seg med stiller for å godkjenne revisorer. Kredittilsynet er ikke kjent med at andre land har tilsvarende særlige karakterkrav, knyttet til utdanningen av revisorer.

Avgjørende for Kredittilsynets beslutning er likevel at det nye kravet til karakternivå ved den høyere revisorutdanningen, etter Kredittilsynets vurdering, fremdeles vil sikre at statsautoriserte revisorer har den nødvendige kunnskap til å revidere ordinære revisjonspliktige virksomheter. Den kompetanse innen revisjon som statsautoriserte revisorer tilegner seg gjennom høyere revisorstudium, vil etter Kredittilsynets vurdering likevel være på et høyere og bredere nivå enn hva som registrerte revisorer normalt vil få gjennom den treårige revisorutdanningen. Kredittilsynet vil i denne sammenheng vise til at registrerte revisorer og statsautoriserte revisorer som utgangspunkt har samme rettigheter med hensyn til hvilke revisjonsoppdrag og -klienter de kan påta seg. Likeledes er revisors plikter og kravene til revisjonens utførelse felles for begge revisorgrupper.

Etter Kredittilsynets vurdering vil det ikke være hensiktsmessig med et krav til karakternivå, som sammen med et så omfattende innhold i revisjonsstudiene, tar høyde for at enhver statsautorisert revisor skal ha nødvendig kompetanse til å revidere alle typer revisjonspliktige virksomheter. For revisjonspliktige som har en særlig komplisert virksomhet, herunder også foretak av særlig stor samfunnsmessig betydning og børsnoterte foretak for øvrig, vil det kunne være behov for spesialkunnskaper. Kredittilsynet legger til grunn at slik spesialkompetanse må tilegnes gjennom tilleggsutdanning og praktisk opplæring under veiledning av andre revisorer med erfaring fra revisjon av denne type virksomheter. Dette er for øvrig på linje med Kredittilsynets begrunnelse for å støtte at fagemnet "offentlig regnskap og revisjon" ble tatt ut av rammeplanen for revisorutdanningen. I stedet styrket man undervisningen i generell revisjon, herunder bruk av revisjonsstandardene og kravene til revisors uavhengighet og objektivitet.

Det må for øvrig kunne legges til grunn at børsnoterte foretak samt andre revisjonspliktige av særlig stor samfunnsmessig betydning, vil legge vekt på å engasjere revisorer og revisjonsselskap som er kjent for sin særlige kompetanse på relevante områder. Kredittilsynet er av den oppfatning at den mindre svekkelse i karakterkravet som endringene antas å innebære for statsautoriserte revisorer, således ikke vil få noen innvirkning på det generelle kvalitetsnivået innen revisjonen.

Kredittilsynet vil for øvrig også vise til den plikt ansvarlig revisor alltid vil ha til å vurdere om vedkommende har tilstrekkelig kompetanse og kapasitet til å påta seg et revisjonsoppdrag. Før revisor aksepterer et valg som revisor, må revisor vurdere om vedkommende har den nødvendige kompetanse og kapasitet til å gjennomføre revisjonen i samsvar med revisorlovens krav og god revisjonsskikk. Finner revisor at han eller hun ikke innehar den nødvendige kompetanse eller kapasitet, og heller ikke vil kunne skaffe seg dette innen forsvarlig tid, kan revisor ikke påta seg oppgaven som valgt revisor eller som utpekt ansvarlig revisor på vegne av et revisjonsselskap. Revisors eller revisjonsselskapets brudd på revisors plikter vil kunne få konsekvenser for revisor og revisjonsselskap. Som for andre alvorlige brudd på revisors plikter, vil dette kunne medføre at Kredittilsynet kaller revisors og/eller revisjonsselskapets godkjenning tilbake som ledd i tilsynet med revisorer og revisjonsselskap.

Overgangsordninger i sammenheng med innføringen av nye karakterkrav

Ved behandlingen av søknader om godkjenning som revisor, kontrollerer Kredittilsynet blant annet om de særskilte kravene til karakternivå ved revisorutdanningen og den høyere revisorutdanningen er oppfylt. Dersom søkeren ikke tilfredsstillt kravet til karakternivå, vil Kredittilsynet avslå søknaden om godkjenning. Dette vil gjelde selv om søkeren har bestått revisorutdanningen eller den høyere revisorutdanningen, og søker for øvrig oppfyller kravene til relevant praksis, vandel mv.

Selv om det legges til grunn at bokstavkarakteren C i det vesentligste viderefører det tidligere tallkarakterkravet på 3.0 for den treårige revisorutdanningen (bachelorstudiet), medfører endringen i rammeplan at fagområdet "offentlig revisjon" utgår. For den høyere revisorutdanningen, som etter den nye studieordningen blir ett masterstudium, vil den nye nasjonale karakterskalaen basert på bokstavkarakterer ikke være direkte konvertibel med de tallskalaer som tidligere har vært benyttet. Begge forhold skaper behov for overgangsregler i forbindelse med Kredittilsynets prøving av om kravene til karakternivå er oppfylt.

Kredittilsynet vil presisere at søkere som har mottatt vitnemål med tallbaserte karakterer, også i fremtiden vil bli vurdert i forhold til de tallbaserte karakterkrav. For personer som søker om godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor og som tilfredsstillt de tallbaserte krav til karakternivå ved revisorutdanningen eller den høyere revisorutdanningen, vil etterfølgende overgangsregler således ikke få noen innvirkning ved Kredittilsynets behandling av søknaden.

Bachelorstudiet i revisjon (revisorutdanningen)

Som det fremgår av Kredittilsynets begrunnelse for å legge til grunn et krav om at karakteren C eller bedre er oppnådd innen fagområdene årsregnskap og god regnskapsskikk, revisjon, skatterett samt rettslære, er Kredittilsynet av den oppfatning at dette i det vesentligste vil innebære en videreføring av det tidligere krav om at karakteren ikke skal være svakere enn 3.0. Innføringen av bokstavkarakterer i stedet for tallkarakterer fører derfor isolert sett ikke til noe behov for overgangsbestemmelser ved den ordinære revisorutdanningen.

Innføringen av ny rammeplan fører til at fagområdet "offentlig revisjon" ikke lenger vil inngå i rammeplanen for revisorutdanningen. Et vilkår for å kunne motta godkjenning som registrert revisor, har vært at karakteren 3.0 eller bedre er oppnådd innenfor dette fagområdet. Det er derfor nødvendig å avklare behandlingen av kandidater som har gjennomført revisorutdanning etter tidligere rammeplan, men som ikke har oppfylt karakterkravet innenfor dette emnet.

Kredittilsynets har tidligere foreslått å videreføre kravet til særskilt karakternivå i fagområdet "offentligregget regnskap og revisjon" inntil dette tas ut av rammeplanen. Etter nærmere vurdering har Kredittilsynet funnet at det ikke er grunnlag for å videreføre et slikt krav, og på dette felt avviker overgangsordningen fra forslaget i Kredittilsynets brev av 18. august 2003.

Kredittilsynet legger derfor til grunn at kandidater som har oppnådd karakter 4.0 eller bedre i emnet "offentligregget regnskap og revisjon" i henhold til tidligere rammeplan, og som ellers oppfyller kravene til teoretisk utdanning og særskilt karakternivå, som en overgangsordning anses for å oppfylle Kredittilsynets særskilte karakterkrav.

Bakgrunnen for Kredittilsynets endrede standpunkt er at med unntak av fagområdet forvaltningsrevisjon, så er de problemstillinger som er spesifikke for offentlig sektor tatt ut av de fagemner hvor Kredittilsynet fortsatt stiller særskilte karakterkrav ved revisoreksamen. Dette betyr at fremtidige kandidater, etter den nye rammeplanen for revisorutdanningen, må bestå emnet "Regnskap og budsjettering i offentlig sektor", og at det er tilstrekkelig at kandidatene oppnår karakteren E (bestått). På denne bakgrunn synes det ikke grunn til å holde fast på et særskilt krav om karakternivå innenfor fagområdet "offentligrettet regnskap og revisjon".

Masterstudiet innen revisjon (det høyere revisorstudium (HRS))

Kredittilsynet legger til grunn at tallkarakterskalaene som tidligere er benyttet ved vurdering av kandidater ved høyere revisorstudium, ikke er direkte konvertible til den nye og nasjonale karakterskalaen basert på bokstavkarakterer. Det nye bokstavkarakterkravet for høyere revisorstudium skiller seg dessuten fra de tidligere tallkarakterkrav, da det ikke lenger blir en gjennomsnittsvurdering av alle de oppnådde karakterer ved studiet.

Dette medfører at det er behov for klargjøring av hvordan de tidligere tallkarakterer skal vurderes i forhold til de nye bokstavkarakterene. For kandidater som er vurdert både i forhold til tallkarakterskala og den nye nasjonale karakterskala basert på bokstavkarakterer, vil Kredittilsynet legge følgende til grunn ved vurderingen av om det særskilte karakterkravet er oppfylt:

Anledningen til å benytte en gjennomsnittsberegning i forhold til karakterkravet videreføres når det gjelder tallkarakterer. Dersom gjennomsnittskarakter for studiet er dårligere enn tidligere karakterkrav (2.5 for BI og 5 for NHH), er det nødvendig å gjennomføre ny eksamen innenfor fagområdene som fører til at kravet til gjennomsnitt ikke oppnås. For det fagområdet eller de fagområdene som er årsak til dette, må det gjennomføres ny prøve, hvor karakter C eller bedre må oppnås i det enkelte fag, for å oppfylle det særskilte karakterkravet. Dersom kravet til minimumskarakter etter tidligere bestemmelser ikke var oppnådd innenfor et fagområde, må ny prøve gjennomføres selv om de tidligere krav til gjennomsnittskarakter for studiet er oppfylt. Også i dette tilfelle er det tilstrekkelig at karakter C eller bedre oppnås.

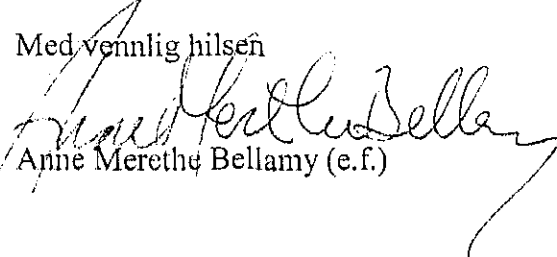
Overgangsordningen viderefører således tidligere krav til tallkarakterer for kandidatene som er blitt vurdert i samsvar med tallkarakterskalaer. Samtidig gis kandidatene som tidligere er vurdert etter tallkarakterer, mulighet til å gå opp til ny prøve og bli vurdert etter bokstavkarakter, og da i samsvar med de særskilte karakterkrav som gjelder for ny, nasjonal karakterskala basert på bokstavkarakterer.

Det presiseres at Kredittilsynet ikke vil foreta konvertering av tidligere gitte tallkarakterer til bokstavkarakterer. Kredittilsynet vil heller ikke foreta en "omregning" av bokstavkarakterer til tallkarakterer. Kompetansen til å fastsette karakterer tilligger utdanningsinstitusjonene og ligger utenfor Kredittilsynets myndighetsområde. Dette er likevel ikke til hinder for at utdanningsinstitusjonene kan konvertere tallkarakterer til bokstavkarakterer eller bokstavkarakterer til tallkarakterer, dersom dette gjøres etter en konkret vurdering i samsvar med kriteriene som gjelder for fastsettelse av henholdsvis bokstav- og tallkarakterer.

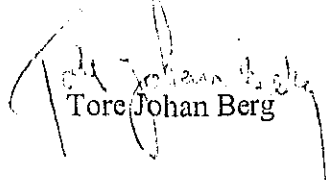
Kredittilsynet har således ikke innvendinger mot at kandidatenes resultat er vurdert i forhold til både tall- og bokstavkarakter innenfor samme fagområde. Ved søknad om godkjenning

som statsautorisert revisor, vil Kredittilsynet legge til grunn den kombinasjon av tall- og bokstavkarakterer som er gunstigst for søkeren ved vurdering av om karakterkravet er oppfylt.

Med vennlig hilsen



Anne Merethe Bellamy (e.f.)



Tore Johan Berg