

MASTEROPPGAVE

Emnekode: ECO5005

Navn: André Kustås og Johnny Bui

Dynamiske endringer i regnskap og revisjon

*Hvordan forholder profesjonsstudiet MRR seg til endringer i
markedet?*

Master i regnskap og revisjon

Dato: 25.05.2021

Totalt antall sider: 116

ABSTRACT

Current trends, such as increased use in technology and more focus on sustainability reporting, are challenging the fundamental skillset of accounting and auditing students as well as practitioners of the profession. The rise of such trends can affect the market in ways that can disrupt the profession long term. It forces the universities that offer accounting and auditing degree to make changes to sustain its relevance in the market. The degree is implied as a professional study which means it must meet the minimum requirements in the regulation, if not, the very purpose of it will lose its value. Our findings suggests there are various prerequisites for the different universities to handle these prominent changes. The differences is reflected in how the curriculum are set up and what subjects are mainly focused on. Through a more flexible regulation this is a desired advancement for the universities. However, there is an accepted consensus that the fundamentals which constitute an accounting and auditing degree is still essential despite current changing trends. This core of competence gives the student the necessary and relevant skills to conceptualize future problems through the ability of professional judgement in practice.

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som selvstendig arbeid og representerer vår avsluttende del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøgskolen Nord i Bodø. Det har vært en lærerik prosess, men samtidig krevende. Vi har på mange måter fått den faglige tyngden som er tiltenkt en MRR student, og anerkjenner den varige kompetansen fremover. Avhandlingen utgjør 30 studiepoeng av graden vår.

Med tanke på at vi selv er MRR studenter så foreligget det en iboende interesse for temaet. I forbindelse med avhandlingen vår ønsker vi å gi et bidrag til fagområde, regnskap og revisjon. Vi håper derfor at funnene som fremkommer i utredningen er relevant og kan føre til en produktiv diskusjon. Som fremtidige revisorer er vi spent på videreutviklingen av både studiet og profesjonen.

Vi ønsker å takke våre veiledere, Sissel With Stephansen og Elena Dybstyna, som gjennom innspill og tanker har gjort det mulig å ferdigstille vår masteroppgave. Samtidig ønsker vi å rette en stor takk til våre respondenter som har deltatt i undersøkelsen av dette temaet. Uten dere hadde ikke denne oppgaven vært mulig å gjennomføre.

Jeg, Johnny Bui, ønsker også å takke PwC for deres støtte gjennom MRR stipendet.

Denne avhandlingen markerer slutten av mastergraden vår, men også tiden vår i Bodø. Vi takker for et spennende og artig opphold som har gitt oss nye varige vennskap. Til tross for Covid-19 har det vært en minnerik reise som vi seint kommer til å glemme.

Avslutningsvis ønsker vi å takke våre nærmeste familie og kjære, for deres kontinuerlige støtte.

Handelshøgskolen Nord, Bodø

Mai, 2021



André Kustås



Johnny Bui

Sammendrag

Markedet viser en økning av trender som kan påvirke hvordan profesjonen, regnskap og revisjon, utføres. Fremtredende trender som digitalisering og bærekraft kan dermed få en økt innvirkning på den grunnleggende kompetansen. Effekten av dette vil føre til et kompetansebehov som etterspør andre ferdigheter fra studentene enn de vi har sett til nå. Dette innebærer at utdanninginstitusjonene som tilbyr en MRR i større grad må tilpasse seg nye endringer som fremkommer i markedet, og samfunnet for øvrig. Ettersom MRR er en profesjonsutdanning må MRR-utdanningen kunne gi relevante ferdigheter og kunnskap for å dekke det grunnleggende kompetansebehovet i profesjonen. Som MRR studenter selv ligger det i vår interesse å utforske dette fenomenet. Formålet med utredningen er derfor å avdekke hvordan MRR-studiet forholder seg til fremtredende endringer i profesjonen og markedet.

Studiets teoretiske rammeverk fungerer som en veiledning for hvordan vi ønsker å besvare problemstillingen og forskningsspørsmålene for øvrig. Rammeverket består av profesjonsteori og dynamiske kapabiliteter. Profesjonsteorien danner grunnlaget for hva som anses som viktig i en profesjonsutdanning, mens dynamiske kapabiliteter tar for seg perspektivet til en utdanninginstitusjon i forbindelse med de fremtredende endringene. Forskningsmetoden vår er av kvalitativ tilnærming ettersom datagrunnlaget vårt er innhentet gjennom semi-strukturerte intervjuer. Vi supplerer besvarelsen med sekundærkilder for å utdype funnene våre ytterligere.

Våre empiriske funn viser at det foreligger forskjellige forutsetninger for de ulike utdanninginstitusjonene til å håndtere eventuelle endringer, og derav påvirkninger. Forskjellen gjenspeiler seg igjen i hvordan studieplanene er utformet og hvilke emner det legges mest vekt på. Forskjeller mellom utdanninginstitusjonene er en ønsket utvikling i profesjonen, noe som også fremkommer fra forskrift og forarbeid til reguleringen av den. Likevel fremkommer det en generell konsensus om at det fremdeles er viktig å ivareta grunnleggende ferdighetene og kompetanse som alltid har vært en del av MRR-utdanningen. Denne kjernekompetansen setter rammene for hva som er nødvendig og relevant for en MRR student, uavhengig av eventuelle endringer som måtte komme. Foreløpig fremstår endringene som mer gradvise enn raske. Dermed gir en MRR grad en varig kompetanse som danner grunnlaget for å kunne imøtekomme fremtidige problemstillinger. Dette fundamentet tilfører således MRR studenter den konseptuelle forståelsen til å kunne utøve sitt profesjonelle skjønn i praksis.

Innholdsfortegnelse

Forord	i
Sammendrag	ii
1 Innledning	1
1.1 <i>Problemstilling</i>	3
2 Teori og litteratur	4
2.1 <i>Profesjonsteori</i>	4
2.1.1 Studieplaner	6
2.1.2 Ferdigheter og utdanning i regnskap og revisjon	6
2.2 <i>Dynamiske kapabiliteter</i>	10
2.2.1 Rammeverket for dynamiske kapabiliteter	12
2.2.2 Utdanninginstitusjoner og dynamiske kapabiliteter	15
3 Metode	20
3.1 <i>Forskningsdesign</i>	20
3.1.1 Forskningstilnærming	21
3.1.2 Forskningsmetode	21
3.1.3 Forskningsstrategi	22
3.2 <i>Datainnnsamling</i>	23
3.2.1 Intervju	23
3.2.2 Sekundærlitteratur	27
3.3 <i>Dataanalyse</i>	28
3.3.1 Transkribering	28
3.3.2 Tematisk analyse og koding	29
3.3.3 Analyse av studieplaner	29
3.4 <i>Forskningskvalitet</i>	31
3.4.1 Reliabilitet	31
3.4.2 Validitet	34
3.5 <i>Forskningsetikk</i>	36
4 Empirisk funn	38
4.1 <i>Regulering av profesjonen og utdannelsen</i>	38
4.1.1 Akkreditering og kontroll	38
4.1.2 Krav og regelverk for profesjonen	39
4.2 <i>Studieplanen</i>	42
4.2.1 Læringsmål	42
4.2.2 Emner og emnebeskrivelser	48
4.3 <i>Funn fra intervju</i>	60
4.3.1 Tilnærming til spørsmål	60
4.3.2 Forskjeller	61
4.3.3 Endringer	62
4.3.4 Samarbeid	64
4.3.5 Flere tilbydere av MRR	65
4.3.6 Ferdigheter	67
5 Diskusjon	70
5.1 <i>Forskningsspørsmål 1 – Hvilke vesentlige forskjeller finnes på studieplannivå mellom de ulike utdanninginstitusjonene?</i>	70

5.2 Forskningsspørsmål 2 – Hvordan påvirkes MRR studiet av at det tilbys hos stadig flere utdanningstinstitusjoner?	75
5.3 Forskningsspørsmål 3 – Hvilke kunnskaper og ferdigheter er nyttig for en MRR student etter endt utdanning?	80
6 Konklusjon	87
7 Avgrensinger	89
8 Videre forskning	90
Referanseliste	91
Appendiks	95
Appendiks A: Krav til å tilpasses utdanning og praksis i utlandet	95
Appendiks B: Samling av studieplaner	96
Appendiks C: Koding guide	97
Appendiks D: Koding resultat	98
Vedlegg.....	102
Vedlegg 1: Godkjenning av NSD	102
Vedlegg 2: Samtykkeerklæring.....	103
Vedlegg 3: Intervjuguide	106

Tabelloversikt

Tabell 1	Oversikt over respondentene.....	99
Tabell 2	Andel gruppearbeid totalt i obligatoriske emner per institusjon.....	99
Tabell 3	Koding for "Tabell 1".....	99
Tabell 4	Forankring i obligatoriske emner – valgemner.....	99
Tabell 5	Forankring i obligatoriske emner del 2 – valgemner.....	100
Tabell 6	Læringsmål - prosent av totalt antall læringsmål.....	100

Figuroversikt

Figur 1 Det originale rammeverket til Teece et al. (2007).....	101
--	-----

1 Innledning

Det er ingen tvil om at dagens trender viser stor interesse for digitalisering og teknologi, noe som påvirker svært mange aspekter i den globaliserte økonomien (ACCA, 2020). Digitalisering har blitt identifisert som en av de mest signifikante trendene som endrer både samfunnet og virksomheter (Reis et al., 2020). Med mer sofistikerte løsninger som stadig påvirker arbeidsmarkedet fremstår hastigheten av teknologisk innovasjon som økende. Konsekvensen i næringslivet er at menneskelig arbeidskraft til slutt kan bli overflødig (NHO, 2018). Det som er overraskende er at automatisering ikke lenger er forbeholdt til å endre rutinepreget arbeid, men også mer komplekse handlinger (Frey & Osborne, 2017). Frey & Osborne (2017) forklarer med at så lenge man har nok data til å kunne se et forutsigbar mønster vil man kunne automatisere hvilken som helst oppgave (Tkachenko, 2016). En forskning som har blitt gjennomført av McKinsey Global Institute (MGI) har sett på potensialet for automatisering av ulike arbeidsoppgaver. Undersøkelsen tar for seg 46 land som representerer omtrent 80 % av den globale arbeidsstyrken. Det ble undersøkt totalt 2000 arbeidsoppgaver og funnene viser at det var mindre enn 5 % av alle yrkene som kunne bli helt automatisert ved bruk av dagens teknologi (McKinsey Global Institute, 2018). Likevel utgjør arbeidsoppgaver som kan automatiseres en større del, som betyr at det med dagens teknologi kan ta bort enkelte arbeidsoppgaver som i dag gjøres manuelt (Manyika et al., 2017). Det viser derfor en trend om at næringslivet er i endring, hvor profesjoner og yrkesgrupper vil få andre arbeidsoppgaver enn før. For aktører i næringslivet betyr digitaliseringen og den stadig økte mengden data og teknologi en endring i kompetansebehov. Uavhengig om man ønsker det eller ikke transformerer disse trendene våre virksomheter, og dermed også våre fremtidige jobber.

Profesjonen, regnskap og revisjon, er ikke et unntak av dette. Den teknologiske utviklingen og dens betydning for revisoryrket er et sentralt tema. Det er en forventning om at neste generasjon av revisjonsmetodikk vil inneholde automatiserte analyser og software-roboter som innhenter nødvendig informasjon og kan utføre standard revisjonshandlinger (Finanstilsynet, 2019). Revisjonsbransjen er på et punkt hvor det ønskes forandring grunnet den digitale utviklingen. Det kommer fram i en rapport av World Economic Forum om at omtrent 20,8 % av arbeiderne i sektoren «finansielle tjenester» står i risiko for å bli erstattet innen 5 år (World Economic Forum, 2020). Regnskapsførere og revisorer utgjør en stor del av sektoren «finansielle tjenester». Samtidig var disse to yrkene rangert som nummer 4 på topplisten av hvilke yrker som kom til å stagnere innen 2025. Det fremkommer en usikkerhet på 44,1 % om dagens

ferdigheter i disse to yrkene. Dermed foreligger det en risiko for at nye ferdigheter kan erstatte de gamle. Det er en tydelig trend på hvilke ferdigheter som er emergerende. Blant disse er analytisk og kritisk tenking, kompleks problemløsning, kreativitet og aktiv læring. Ifølge rapporten vil regnskap og revisjon stagnere, mens antall teknologikonsulenter vil øke fremover. Rapporten legger fram at det er en sammenheng mellom de emergerende ferdighetene og økning av antall teknologikonsulenter. I sektoren «finansielle tjenester» kommer det fram i en prognose til 2024 at det blir tydeligere at maskiner blir bedre egnet til å gjøre visse arbeidsoppgaver enn mennesker. Arbeidsoppgaver som prosessering av data og informasjon vil hovedsakelig være forbeholdt for maskiner på 74,3 %, mens 25,7 % av slik arbeid vil være forbeholdt mennesker i 2024 (World Economic Forum, 2020). Følgelig vil fortsatt 55,1 % av komplekse og tekniske oppgaver være avhengige av menneskelig arbeidskraft. Oppgaver som krever argumentasjon (eng: reasoning) og beslutningstaking er eksempler på komplekse aktiviteter, og 69,5 % av disse oppgavene vil fortsatt bli gjennomført av mennesker i 2024 (World Economic Forum, 2020). Samlet sett av alle arbeidsoppgavene vil det være en gjennomsnittlig fordeling på 53,2 % til mennesker og resten til maskiner. Midlertidig viser prognosen at arbeidsoppgaver som er preget av forutsigbarhet og rutine vil bli automatisert først

Dermed er det merkbart at arbeidsoppgaver som krever analytisk, kritisk og kompleks tenkning gjerne er de samme ferdighetene som topper listen av ønskede ferdigheter i 2025 (World Economic Forum, 2020). Trenden rapportene viser til tvinger frem en berettiget problemstilling overfor de utdanningsinstitusjonene som skal utdanne fremtidens regnskapsførere og revisorer. Forutsatt at prognosen viser en realistisk utvikling vil dette være påstander som kan endre hele bransjen. Det ligger i vår interesse om å undersøke om hvorvidt utdanningsinstitusjonene som tilbyr MRR i Norge kjenner seg igjen i det som har blitt rapportert, og hvordan de eventuelt vil håndtere endringer som kan påvirke bransjen betydelig. Funnene påfører bransjen store konsekvenser, som videre nødvendiggjør drastiske tiltak, både nå og over tid. Likevel har vi tillit til at det fundamentale som dekkes i dagens MRR-utdanning forbereder studenter til å tilpasse seg endringer i bransjen, men noen trender kan likevel vise mangler i dagens pensum.

1.1 Problemstilling

Vi ser en stadig større utfordring og usikkerhet knyttet til fremtidig kompetansebehov i profesjonen, regnskap og revisjon. Det foreligger derfor en utfordring hos utdanninginstitusjonene som setter spørsmålsteget på om hvorvidt de innehar de nødvendige kapabilitetene til å håndtere disse endringene i markedet. Dersom det ikke foreligger tilstrekkelig med kapabiliteter til å forholde seg til disse endringene kan det føre til konsekvenser for både utdanninginstitusjonen og studentene. På bakgrunn av dette ønsker vi gjennom intervjuer med fagmiljøet ved utdanninginstitusjonene å avdekke hvordan de tilpasser utdanningen for å imøtekomme endringer. Dette vil gi oss en bedre forståelse for hvordan de ulike tilbyderne av MRR i dag forholder seg, og hva som eventuelt kan forbedres.

Studien gjennomføres i samsvar med TRANSACT-prosjektet på Nord universitet. Vi innretter oss mot den delen av prosjektet som tar for seg temaer innenfor kurs og utdanning som kan være fremtidsrelevant for profesjonen, regnskap og revisjon. Utredningen vår vil gjennom intervjuer danne grunnlaget til å trekke frem synspunkter og argumenter fra delaktige i utformingen av studieplanene ved de ulike institusjonene. Dette kan bidra til videre diskusjon rundt utviklingen av studiet. Det vil gi leserne et bedre innblikk i hvordan de ulike utdanninginstitusjonene forholder seg til utforming og utvikling av studieplaner. Dette kan bidra til økt innsikt for andre tilbydere av MRR som man kan ta med videre i eget arbeid. Oppgaven vil også kunne identifisere behov og mangler hos enkelte, eller på tvers, av utdanninginstitusjonene. En gjennomgang av studieplaner, læringsmål og ferdigheter vil bidra ytterligere til å identifisere forskjeller, og gir oss et godt grunnlag for å enklere kunne visualisere dette på en hensiktsmessig måte. Funnene vil på mange måter være interessant for fagmiljøet. Forarbeid har ledet oss til følgende problemstilling og forskningsspørsmål:

«Hvordan forholder profesjonsstudiet MRR seg til endringer i markedet?»

Følgende underspørsmål vil hjelpe oss til å besvare forskningsspørsmålet på en bedre måte:

- Hvilke vesentlige forskjeller finnes på studieplannivå mellom de ulike utdanningssituasjonene?
- Hvordan påvirkes MRR studiet av at det tilbys hos stadig flere utdanninginstitusjoner?
- Hvilke kunnskap og ferdigheter er nyttig for en MRR student etter endt utdanning?

2 Teori og litteratur

I dette kapitlet vil vi presentere teori og litteratur som er relevant for å besvare oppgavens problemstilling og de underliggende forskningsspørsmålene. Formålet vårt med oppgaven er å ta utgangspunkt fra utdanningsinstitusjonenes perspektiv. I den forstand vil vi derfor redegjøre for profesjonsteori og deretter teorien om dynamiske kapabiliteter. Profesjonsteorien vil danne et grunnlag for oss til å diskutere MRR-studiet, mens teorien om dynamiske kapabiliteter vil gi oss et konseptuelt rammeverk for å analysere utdanningssinstitusjonene.

2.1 Profesjonsteori

For å kunne besvare oppgavens problemstilling er det nødvendig å kjenne til sentrale momenter innen profesjonsteori. Det skaper et bilde av hva profesjoner er, og hvilket ansvar som er tilknyttet profesjoner, og videre da utdanningssinstitusjonenes ansvar. Denne teorien sammen med regulering og kontroll av profesjonen gir også et inntrykk av hvilke frihet universitetene har ved utforming av studieplaner og tilrettelegging.

Generelt for profesjoner er behov for høyere utdanning. Dette er nødvendig for at kandidaten skal kunne tilegne seg det teoretiske grunnlaget som kreves for å kunne utøve etisk refleksjon og skjønn på en profesjonell og samfunnsnyttig måte i den rollen utøveren er satt til. Kunnskapen som man får gjennom høyere utdanning videreutvikles når kandidaten kommer ut i yrkespraksis, hvor grunnleggende teori og kunnskap settes på prøve samt vedlikeholdes. Smeby (2008) siterer Collins som hevder at nødvendig kunnskap og ferdigheter tilkommer kandidatene først og fremst i yrkeslivet (Smeby, 2008). Smeby (2008) siterer Freidson som påpeker derimot at profesjonsutdanningen man får gjennom høyere utdanning skaper grunnlaget for profesjonell skjønnsutøvelse og autonomi. Dette skaper debatt om hvor treffende den utdanningen som tilbys faktisk er.

Profesjonsutdanninger baserer seg på kompetansebehovet til spesifikke yrker i næringslivet. Utdanningen må derfor være relevant gjennom spesifisert opplæring og tilegnelse av kunnskap. I tillegg har tidligere forskning vist til en positiv korrelasjon mellom antall år i utdanning og stabilitet samt helse (Weiss, 1995). Dette gir personer med høyere utdanning et kvalitetsstempel, og på den måte være en betryggende forsikring for arbeidsgivere ved rekruttering. På den måten har utdanningen en sorteringsfunksjon for samfunnet, hvor arbeidsgiver benytter det til å luke ut kandidater samtidig som studenter benytter det for å vise

sin motivasjon og evne til å ta til seg ny kunnskap. Man kan da si at utdanningen også har en sertifiserende funksjon (Smeby, 2008). Det vil derfor være interessant å avdekke hvilke kvalifikasjoner og ferdigheter som arbeidsgivere ser etter hos nyutdannede MRR studenter.

Schön (1987) kritiserer institusjonenes antagelse om at teoretisk kunnskap er en viktig forutsetning for å kunne yte profesjonell praksis. Han påpeker at kunnskapsgrunnlaget som dannes gjennom profesjonsutdanninger mangler relevans til å løse problemer som dukker opp i praksis hos profesjonsyrker. Evnen til profesjonell refleksjon og vurdering kan ikke utelukkende, og i mange tilfeller absolutt ikke, baseres på teknisk rasjonalitet. Det er derfor nødvendig å påpeke at man ikke er en ferdigutdannet profesjonell etter fullført studie, dermed videreutvikles egenskaper til å foreta profesjonelle avgjørelser løpende i praksis, «learning by doing» (Smeby, 2008).

Et godt eksempel fra en regnskapsførers perspektiv er ved anvendelse av regnskapsstandarder. En prinsippbasert regnskapsstandard kan anvendes i ulike situasjoner, og i tilfeller der man møter på et regnskapsproblem man ikke før har løst, kreves det en bredere forståelse for å finne riktig løsning. Dersom regnskapsføreren er nyutdannet, og kun har lært hvordan man skal anvende standarder på spesifikke områder, har han ikke nødvendigvis evnen til å benytte det konseptuelle i vurderingen av hvorvidt det finnes en passende regnskapsstandard eller prinsipp. En regnskapsfører med dypere forståelse, erfaring fra det konseptuelle og kunnskap om hvorfor regnskapsstandardene er slik de er i dag, vil ha lettere for å løse nye problemer og dokumentere dem på en måte som anses rettvise. Dette er kunnskap som bygges over tid, og utvikles etter hvert som man kombinerer teori og skjønn i praksis for å løse utfordringer. Utdanning til profesjonsyrker vil likevel kunne gi nyutdannede et viktig repertoar av kunnskap, teori og lovverk, samt øvelse på å kunne tolke, forstå og gjennomføre kritisk refleksjon i praktiske situasjoner man møter i utøvelse av profesjonen. Tidligere studie viser også en indikasjon på at studenter med lengre utdanning viser en større grad av profesjonell skepsis, og både evnen til å tenke kritisk og bevare uavhengigheten (Fatmawati et al., 2018). Dette støtter opp teorien til Freidson som er sitert i Smeby (2008) om at høyere utdanning er nødvendig for å danne grunnlaget for profesjonell skjønnsutøvelse og autonomi. Det vil derfor være interessant å se i hvor stor grad arbeidsmarkedet i Norge legger vekt på det grunnleggende man får gjennom lengre profesjonsutdanning, kontra spesifikk kompetanse som er ettertraktet der og da i samtiden.

2.1.1 Studieplaner

Et kjennetegn for utdanningsinstitusjonene er at de alle har overordna studieplaner og emnebeskrivelser i sine utdanningsprogrammer. Studieplanene beskriver studiets innhold og definerer dette gjennom oppbygning av studiet, læringsutbytte og ferdigheter studenten skal sitte igjen med etter endt studie. Planens formål er derfor å være en oversikt som gir studenter en forventning om hvilke kunnskap og kvalifikasjoner som kreves for å kunne bestå studiet. Emneplaner skal på samme måte definere innhold og forventninger i det spesifikke emnet, og på den måte være en veiledning for hva studenten kan forvente ved eksaminering og vurdering i emnet. I Norge er all høyere utdanning underlagt samme krav til utforming av læringsutbytte, som videre skal være grunnlaget innhold og oppbygning av studiet, jf. Studietilsynsforskriften § 2-2. Gjennom forskriften underlegges også utdanningsinstitusjonene at læringsutbytte skal defineres i samsvar med Nasjonalt kvalifikasjonsrammeverk for livslang læring (NKR). NKR er et rammeverk utarbeidet med det formål å sikre en form for måling og beskrivelse av kandidaters kompetansebehov, men også for å sikre sammenlignbarhet og god kvalitet i utarbeidelse av studieplaner for studieprogrammer i Norge og internasjonalt (Kunnskapsdepartementet, 2011). Studieplanene er derfor et ideelt utgangspunkt for vår utredningens formål, ettersom disse er lett tilgjengelig, transparente og sammenlignbare.

2.1.2 Ferdigheter og utdanning i regnskap og revisjon

For å få en bredere forståelse for hvordan MRR-utdannelsen forholder seg til endringer og press fra arbeidsmarked og praksis vil vi i dette delkapittelet ta for oss tidligere observasjoner, meninger og problemstillinger for hva som er har vært og er praktisert, og samtidig gi et bedre innblikk i hvilke mangler som tidligere har blitt identifisert. Samtidig vil dette kapitlet ta opp ferdigheter som ansees som viktige, men ikke uttømmende, i profesjonen og arbeidsmarkedet.

I en artikkel fra McKinsey Global Institute ble det blant annet påpekt tre kategorier ferdigheter som blir stadig mer ettertraktet i arbeidsmarkedet (McKinsey Global Institute, 2018). Dette er «høyere kognitive», «sosiale og emosjonelle» og «teknologiske» ferdigheter. Kognitive ferdigheter kan defineres som en tankeprosess, der man analyserer og vurderer konsekvenser for å nå et mål. Høyere kognitive ferdigheter er videre mer avanserte former for tankeprosesser som krever en større del kunnskap. Det kan eksempelvis være kreativitet, kritisk refleksjon, anvendelse av regler og avgjørelser. Sosiale og emosjonelle ferdigheter vil være emosjonelle ferdigheter, men også evnen til kommunikasjon og forståelse av terminologi. Etterspørsel for teknologiske ferdigheter vil øke drastisk, og omfatter derfor mye, som eksempelvis analyse og

prosessering av store datamengder, programmering og IT-ferdigheter. Dette er helt klart en vid beskrivelse av hvilke ferdigheter som blir viktige i fremtiden, og ferdigheter som kan defineres inn under de tre nevnte kategoriene er mange. Det gir likevel en generell forståelse for hvilke typer ferdigheter som er viktige for fremtiden, som også utdanning skal legge til rette for. Disse overordnede kategoriene med ferdigheter gjør det også lettere for oss å kategorisere læringsmål fra studieplanen i analysedelen.

I likhet med mange andre profesjoner er det også innen regnskap og revisjon krevende å direkte definere hvordan utdanning skal utformes for å best mulig utvikle egenskaper og kompetanse hos studentene som er nødvendig for å tilpasse seg profesjonen. Regnskapsstandarder og «Generally Accepted Accounting Principles» (GAAP) utvikles og endres stadig for å løse nye regnskapsproblemer, og det er i det hele tatt stor variasjon i hvilket regnskapsspråk utøvende i profesjonen kan møte på i hverdagen. Utdanningen skal legge til rette for å generere den nødvendige kompetansen for å kunne anvende og forstå prinsipper og standarder i de mest anvendte regnskapsspråkene. I Norge er dette hovedsakelig NGAAP og i tillegg IFRS for børsnoterte selskaper, men som vi senere vil komme inn på er det reguleringer for profesjonen som krever at utdanningen skal tilpasses for å gi studenter kompetanse til å utføre profesjonen i hvilket som helst av medlemslandene EU/EØS med mindre modifikasjon og tilpasninger. Dette vil i større grad dekkes av kravet for etterutdanning/praksis og bestått egnethetstest i gjeldende land (*EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDSDIREKTIV 2006/43/EF*, 2006). Det krever ikke at man skal kjenne til hvert eneste regnskapsspråk, men det legger større vekt på at kandidaten skal ha en grunnleggende forståelse for hvorfor og hvordan standarder oppstår, og hvilke områder det foreligger størst risiko for misvisende rapportering.

Zeff (2012) har kritisert utdanningen i USA for å ha mistet fokus på å produsere studenter med kompetanse for å kunne utøve profesjonelt skjønn og etisk refleksjon, nettopp det som skal være kjernen i lengre profesjonsutdanning (Zeff, 2012). Han refererer til hvordan utdanningens utvikling har gått i feil retning fra 90-tallet til nå, hvor han legger vekt på det store fokuset på regelbasert pugging og memorering av standarder for å kjenne samtidens lovverk best mulig, som en årsak til mangel på refleksjonsevne. Studentene får da en opplæring som består av å huske og pugge regelverket, men mister med dette diskusjoner rundt hvorfor en standard er utformet som den er, og hvilke konseptuelle og historiske årsaker som har ledet til ulike regelverk og prinsipper som eksisterer i dag. Denne formen for utdanning vil klargjøre studenter godt for å kunne bestå egnethetstesten som kreves for å få autorisasjon som utøvende

regnskapsfører eller revisor, men det vil ikke hjelpe studenten til å bygge en bredere forståelse av regnskapsspråket, for uavhengighet, eller evnen til å kunne kritisk reflektere over nye retningslinjer (Zeff, 2012). Et større fokus på forskjeller, historisk utvikling og årsaker til hvorfor regnskapsspråket har blitt som det er vil gi studentene evnen til å være mer tilpasningsdyktige og klare for endringer i forhold til standardendringer eller overgang til nytt regnskapsspråk, men det er likevel ikke en revolusjonerende endring av undervisningsform. Som MRR-studenter selv, er det et inntrykk av at det i Norges MRR-utdanning i dag er et generelt høyt fokus på at studenter skal lære og få innsikt i det konseptuelle innenfor regnskaps-teori og regelverk. Likevel er våre erfaringer kun fra 1 av de 9 utdanningsinstitusjonene som tilbyr MRR-utdanning, og det kan derfor avdekkes avvik i våre analyser dersom andre universiteter ikke har det samme fokuset på det konseptuelle og underliggende for dagens regelverk.

Det er også sånn at en profesjonsutdanning skal gi spesifisert opplæring og kompetanse, og det er av den grunn nødvendig og fokusere på dagens regelverk for å få god kjennskap til krav og regulering studenten vil være underlagt eller pliktig til å kunne etterfølge og forstå som utøvende i profesjonen. Det er samtidig i dag en større utfordring og etterstrebe behovet for å raskt kunne tilpasse og omstille seg etter endringer i næringslivet. Dette skaper en problemstilling til hva som skal være av størst viktighet i utdanningen; fokusere mest på å sette seg inn i nåværende regelverk, eller en åpnere tilnærming til fremtidsrettet og scenarioanalytisk metode i utdanningen for å skape studenter som har en bedre forutsetning til å tilpasse seg endringer. Det er viktig å ha en god forståelse rundt denne problemstillingen i kontekst av arbeidsmarkedet stadig mer dynamiske utvikling.

Den mer tradisjonelle formen for utdanning, med inngående opplæring i standarder og regelverk, samt kjente økonomiske- og virksomhetsstyringsmodeller, har et mer statisk syn på næringslivet og samfunnet (Bourmistrov, 2020). Denne formen for læring kan også kritiseres for å vanskeliggjøre prosessen med å gjøre plass til nye tilnærminger og forkaste det som alt er en del av kjernen i læringsplanen, noe som vil være gjeldende for både utdanningsinstitusjonene og hvordan studentene selv vil forholde seg til ny informasjon (McGuigan & Kern, 2016). McGuigan & Kern (2016) har en interessant oppfatning av at Walter Gropius' (kunstlærer fra Bauhaus skolen) pedagogiske filosofi, som nettopp tok for seg å avlære kunnskap for å kunne lære på nytt, også kan benyttes innenfor regnskap og revisjonsutdanning. Gropius ville åpne en undervisningsform som samler kunnskap fra flere fagområder, for så å bygge opp en felles

forståelse. Det vil da jobbe mot en siloeffekt der kunnskap fra vært fagområde vil være separert og har vanskeligere for å lære av hverandre, og i stedet åpne for et bedre samarbeid. Utgangspunktet for skolen var i hovedsak å bygge en bro mellom kunnskapen til kunstnere, håndverkere og ingeniører for å få en mer helhetlig forståelse og å se større sammenhenger (Daichendt, 2010), men har senere blitt en populær filosofi blant flere utdanningsinstitusjoner og organisasjoner. McGuigan & Kern (2016) påpeker viktigheten av avlæring for å kunne rydde plass til ny kunnskap og få utbytte av nye perspektiver. De peker på at evnen til avlæring i stor grad kan ligge i kontekst, og at nettopp et mer helhetlig bilde fra flere perspektiver på regnskapsførers og revisors rolle i samfunnet vil gi studentene et bedre verktøy for kritisk tenkning. Læringsformen ønsker også å utfordre det etablerte, og på denne måten bidra til finne nye perspektiver. Kreativ utfordring gjennom gruppearbeid og innleveringer vil gi studenter økte sosiale egenskaper, øke evnen til formidling og ansvar for egen læring, og samtidig kunne øke nysgjerrighet og motivasjon. Det vil i større grad forberede studenter på å håndtere nye situasjoner, enn den tradisjonelle undervisningsform (Bourmistrov, 2020). Bourmistrov (2020) trekker også frem bruk av scenarioanalyse og gruppearbeid som nyttige verktøy i undervisning for å forberede studentene på fremtidige utfordringer.

Et større fokus på å forberede studenter på å best mulig håndtere og tilpasse seg endringer og nye utfordringer kan være nyttig, men en viktig ting å ta opp for å kunne besvare vår oppgave er også om MRR-utdanningen bør ha større fokus på opplæring innen teknisk kompetanse for behandling av større mengder data. Som nevnt skal en profesjonsutdanning gi studentene kompetanse som er nødvendig for å utøve profesjonen, og i et næringsliv som blir mer og mer digitalisert vil det være et behov for revisorer og regnskapsførere å ha forutsetninger til å forstå behandling av store mengder data. Å gjøre studenter mer kjent med dataanalyseverktøy gjennom studiene er noe som kunne blitt mer vanlig fra bachelor nivå, for eksempel krav til å benytte verktøy som Excel i obligatorisk arbeid og oppgaveløsning. På MRR utdanningen vil det i tillegg kunne være nyttig med større fokus på å benytte slike verktøy, og i det hele tatt ha pensum som tar for seg hvordan man kan benytte disse verktøyene på en hensiktsmessig måte. Selv om studentene ikke nødvendigvis vil møte på de samme verktøyene i arbeidslivet, vil det å benytte digitale verktøy og dataanalyse i oppgaveløsning bygge en bedre generell forståelse (Davenport et al., 2015). En oppfatning er at det er en økende trend blant institusjonene å ta inn fag som tar for seg dataanalyse og innføring i disse typer verktøy, som for eksempel (R-studios, Python etc.), men likevel gjør ikke alle dette, og disse fagene er ofte valgemner.

Mangel på opplæring innen digital databehandling og IT kan gjøre studentene mindre klare på hva som møter dem i arbeidslivet, og ikke minst i fremtiden. I utøvelse av en profesjon som revisoryrket er det helt nødvendig for revisoren å ha forståelse for det som legges til grunn i konklusjoner. Dersom et revisjonsselskap er avhengige av spesialister på IT og dataanalyse, som ikke har den nødvendige regnskaps- og revisjonskompetansen, vil dette gjøre det krevende å sikre pålitelighet i konklusjoner på en betryggende måte. Det vil derfor være avgjørende at revisor har den nødvendige kunnskapen for IT og dataanalyse som kan sikre en felles forståelse av arbeidet og dokumentasjonen som er generert (Ramlukan, 2015). Store mengder data kan ha den konsekvensen at det gir informasjonsoverflod. Forståelse innen IT og dataanalyse er da også viktig for å kunne avgjøre hva som er relevant, og hvilken betydning resultatene fra en analyse har, samtidig som det hjelper revisor med å effektivt prosessere informasjon og data som ligger til grunn (Brown-Liburd et al., 2015).

2.2 Dynamiske kapabiliteter

Teorien om dynamiske kapabiliteter har sin opprinnelse i fagområdet strategi (Schilke et al., 2018), og har dermed hovedsakelig fokusert på bedrifter (Teece et al., 1997). Selv om det foreligger en sammenheng mellom dynamiske og ordinære kapabiliteter så skiller de seg fra hverandre fordi det er to ulike tilnærminger. Sistnevnte tar utgangspunkt i de operasjonelle aktivitetene hvor fremgangsmåten er å gjøre ting riktig, mens dynamiske kapabiliteter er generelt mer fokusert på den strategiske delen – nemlig å konfigurere de operasjonelle aktivitetene og gjøre de riktige tingene (Teece, 2017; Zollo & Winter, 2002). Det fokuseres derfor på et høyere nivå (eng: higher-order) av kapabilitet i hierarkiet (Collis, 1994). Med hensyn til vår problemstilling, og konteksten den befinner seg i, skal vi derfor utelukkende se på dynamiske kapabiliteter. Etter vår vurdering passer det naturlig inn ettersom teorien foreslår blant annet hvordan man skal håndtere og respondere til raskt endrende markedsforhold (Lawson & Samson, 2001).

Formålet med forskningen på dynamiske kapabiliteter har vært å forstå hvordan bedrifter kan opprettholde et konkurransefortrinn ved å svare og skape et miljø for endringer. Dens formål kunne gjerne vært karakterisert som den hellige gral av strategisk ledelse på grunn av hvor omfattende det er å besvare et slikt forskningsspørsmål (Helfat & Peteraf, 2009; Teece, 2007). Rammeverket for dynamiske kapabiliteter har derfor tatt utgangspunkt i hvordan bedrifter kan skape konkurransefortrinn gjennom bestemte prosesser som er formet etter bedriftens

spesifikke eiendeler (både materielle og immaterielle) og utviklingen av bedriftens strategi. Samtidig foreligger det en viktig forutsetning for å opprettholde dette konkurransefortrinnet, nemlig påvirkningen av markedets stabilitet under endringer og dermed hvordan bedriftene takler disse endringene (Teece et al., 1997). I senere tid har teorien blitt anvendt og blitt faglig forankret i mange andre områder. Eksempler er entreprenørskap, innovasjon og teknologi, for å nevne noen, men i noe mindre grad med hensyn til utdanningsinstitusjoner, herunder høyere utdanning. Med mye forskning på teorien gjennom årene har den etablert seg som en av de mest innflytelsesrike teoretiske perspektiver innenfor moderne ledelsesfag (Schilke et al., 2018). Dynamiske kapabiliteter blir sett på som en videreutvikling, eller et nytt syn på rammeverket i organisasjonsledelse for ressursbasert perspektiv (RBV¹) (Eisenhardt & Martin, 2000). Teorien har derfor gått bort i fra det gamle paradigmat om strategi ettersom kritikken fra Teece et al. (1997) baserte seg på det faktum at RBV var for fiksert på at alle bedrifter var heterogene med hensyn til sine ressurser og kapabiliteter. I tillegg ble det lagt for mye vekt på at ressurser var den viktigste faktoren for å danne et konkurransefortrinn, samtidig som at ressursene burde ha attributtene; verdifull, sjelden, vanskelig å etterligne og ikke-substituerbar (VRIN²). Det kan i de fleste tilfeller være sant, men det er likevel sjelden den eneste grunnen, og i mange tilfeller heller ikke den viktigste. To tilsynelatende like bedrifter i hvert sitt marked, med de samme type ressursene, kan resultere til to forskjellige utfall (Eisenhardt & Martin, 2000). Det er i den andre dimensjonen av kapabiliteter som tar for seg innhenting av nye ferdigheter, læring og akkumulering av andre «immaterielle eiendeler» som potensielt gir mest forbedring til en strategi (Teece et al., 1997). Dessuten er bedriftsutvikling en svært kompleks prosess, og det er her organisasjonens dynamiske kapabiliteter kommer frem hvor det beskrives som den grunnleggende evnen til å opprettholde konkurransefortrinn over tid (Eisenhardt & Martin, 2000; Teece et al., 1997).

Rammeverket for dynamiske kapabiliteter introduserer derfor begrepene «dynamisk» og «kapabiliteter». Begrepet dynamisk referer til kapasiteten til å fornye kompetansen for å oppnå kongruens i forhold til det endrede markedet. Som for eksempel, hvor vanskelig det er å forutsi fremtidens marked grunnet den stadige utviklingen av konkurransen i moderne tid. I tillegg foregår den teknologiske endringen hurtig. En gunstig timing er derfor kritisk for de innovative løsningene som fremstilles (Teece et al., 1997). Derimot så legger begrepet kapabiliteter vekt på rollen som har ansvaret for den strategiske ledelsen. Det betyr at kapabiliteter fokuserer på

¹ Resource-Based View

² Valuable, Rare, Inimitable and Non-Substitutable

at det skal tilpasses, integreres og rekonfigurere både interne og eksterne ferdigheter i organisasjonen, ressurser og andre funksjonelle kompetanser for å være i samsvar med det endrede markedet (Teece et al., 1997). I sin helhet blir dynamiske kapabiliteter definert som: «*Organisasjonens evne til å integrere, utvikle og omstrukturere interne og eksterne kompetanser for å rette seg til miljøer under raske endringer*» (Teece et al., 1997).

2.2.1 Rammeverket for dynamiske kapabiliteter

Et konseptuelt rammeverk er ett nettverk av kombinerte konsepter som til sammen skal gi en omfattende forståelse for et fenomen, eller fenomener. Dermed er det ikke en kolleksjon av konsepter, men en samlet konstruksjon hvor hvert enkelt konsept spiller en integrert rolle som støtter hverandre samtidig som det foreligger en underliggende filosofi for rammeverket (Jabareen, 2009). For å tydeliggjøre hva dynamiske kapabiliteter innebærer kan det derfor være en fordel å se på rammeverket som Teece (2007) introduserte, dog på et senere tidspunkt etter den første teoretiske redegjørelsen og videreutviklingen av RBV i 1997. Gjennom årene har det vært betydelig interesse for dynamiske kapabiliteter som har brakt fram mange empiriske samt teoretiske studier (Schilke et al., 2018). Det har ført til at Prof. Teece er blitt rangert som den mest siterte akademikeren innenfor økonomi og ledelse (Haas News, 2020). På grunn av sin anvendelighet har det i tillegg blitt brukt på tvers av disipliner og fagområder (Kurtmollaiev, 2020). Dynamiske kapabiliteter er en form for meta-kompetanse som transcenderer operasjonelle kapabiliteter ettersom det gir mulighet for organisasjoner å skape, men også innovere. Hvis det er mangel på dynamiske kapabiliteter så er muligheten for konkurransefortrinn hovedsakelig basert på tilfeldigheter, men på sikt vil det falle bort (Teece, 2007). Formålet med rammeverket er å forklare kildene til konkurransefortrinn og unngå stagnering for organisasjoner i sine respektive markeder (Teece, 2007). Forutsatt at det foreligger et marked som er under raske endringer foretar rammeverket derfor de viktige kompetansene som kan muliggjøre for en organisasjon å oppnå konkurransefortrinn, og til slutt transformere seg (helt eller delvis) for å opprettholde det over tid (Teece, 2007).

Rammeverket (se figur 1) introduserer flere konsepter som vi videre vil ta for oss. Vi skal gjennomgå det på et konseptuelt nivå med generelle tilnærminger ettersom vi ønsker å anvende det konseptuelle i vår egen problemstilling på et senere tidspunkt. Det er derfor ikke hensiktsmessig å gå i detalj ved for eksempel, superprofitt og hvordan man unngår null-profitt feller da disse momentene ikke gjelder norske skoler. Som tidligere nevnt, så er det en viktig forutsetning at organisasjonen befinner seg i et miljø som er under raske endringer og dermed

krever tilpasninger. En dynamisk kapabilitet er kapasiteten til en organisasjon for å målrettet skape, utvide eller modifisere sin ressursbase (Helfat et al., 2007). Ressursbasen i dette tilfellet omhandler både materielle og immaterielle eiendeler samt humankapitalen som en organisasjon eier, kontrollerer og har tilgang til (Helfat et al., 2007). Dynamiske kapabiliteter i rammeverket er derfor en prosess av aktiviteter som gjennomføres av spesifikke kapabiliteter, og disse er: Søke, Gripe og Omstrukturere. Det som ligger til grunn for disse nevnte kapabilitetene er essensen og mikrofundamenter hos hver enkelte kompetanse. Disse er ment for å utdype og beskrive både funksjonen og miljøet til kapabiliteten, men samtidig også identifisere hva som bør utvikles og dermed implementeres i hver enkelte kapabilitet for å unngå stagnering, og til slutt konkurransefortrinn (Teece, 2007). Ansvar for mikrofundamentet pålegges vanligvis til ledelses- og administrasjonsnivå, men er ikke nødvendigvis eksklusivt til det (Fallon-Byrne & Harney, 2017). Vi skal nå gjennomgå prosessen med å kun bruke litteratur fra originale rammeverket i artikkelen av Teece (Teece, 2007). Hvis en annen kilde er brukt vil det siteres, ellers er det førstnevnte som gjelder:

Fase 1, Søke (eng: Sensing): *Essensen av kapabiliteten* er å avdekke og forme de mulighetene og truslene som kommer fra det raske endrende markedet. Investering i forskning, og andre relaterte aktiviteter, er en nødvendig komplement for å styrke denne kapabiliteten ytterligere. Muligheter oppdages gjennom to faktorer: ulike aktører kan ha tilgang forskjellige eksisterende informasjon og det faktum at det stadig oppstår ny informasjon og kunnskap for allmennheten. Det er derfor viktig for organisasjoner til enhver tid å være observante og på utkikk, ikke bare nasjonalt, men også internasjonalt, etter nye muligheter. Til og med på tvers av bransjer og sektorer. Kapabiliteten involverer også analysering, vurdering og anvendelse på hva som burde satses på eller ikke. Blant annet i forhold til hvilket segment man ønsker å målrette seg mot, og hva markedets behov er. *Mikrofundamentet* beskriver at oppdagelsen kan forekomme gjennom organisasjonens egen prosess, herunder forskning, noe som forklarer viktigheten av det. Evnen til å oppdage er ikke utelukkende kun for ledelse- og administrasjonsnivå. Naturligvis er det slik at det er noen få individer i organisasjonen som har høyere kognitive og kreative ferdigheter som lar dem oppdage slike muligheter tidligere. De som sitter på ledelsesnivå sitter gjerne også med avgjørelsene som betyr at de er mer investert i prosessen. Likevel må det understrekes at kulturen for å avdekke, diskutere og tolke mulighetene må fremkomme i organisasjonen totalt sett. Organisasjonen vil være sårbar for trusler hvis avdekking kun er forbeholdt for et fåtall individer. Det er ikke nødvendigvis ledelsen som først blir oppmerksom på nye ting. Det kan

også være noen fra kundesegmentet som oppdager det først. Tilbakemeldinger er derfor et annet viktig moment.

Fase 2, Gripe (eng: Seize): *Essensen av kapabiliteten* går ut på hvilke handlinger organisasjonen må gjøre for å utnytte de mulighetene som er identifisert. Dette krever som oftest alltid en investering i aktiviteter som utvikling, av både kompetanse og tjenester, for å fylle behovet fra første fase. Poenget er at man skal benytte informasjonen fra første fase til å skape verdi. Kapabiliteten anerkjenner det faktum at det kan oppstå infleksjonspunkter i endringene som forekommer i teknologien og i markedet. Dette bidrar til økt risiko for hvilken investering man ønsker å satse og utvikle på. Selv om det foreligger usikkerheter så må man være fleksibel og handle tidsnok dersom man ser en åpning som tilsier at dette er det riktige valget, for eksempel hvor en teknologi utkonkurrerer andre lignende teknologier og fremstår som beste løsning. Investeringen må gi mening i henhold til virksomhetens modell, i vårt tilfelle vil dette være snakk om hvorvidt en introduksjon av et nytt fag kan passe inn i nåværende studieplan. *Mikrofundamentet* tar for seg hvem som avgjør om investeringen skal gjennomføres eller ikke. I denne kapabiliteten er det noe mer håndfast at selve beslutningstaking ligger på ledelse- og administrasjonsnivå. Formelt sett kan det være nyttig på mange måter, men det er viktig å tenke på at det ikke må være til hinder for innovasjon. Ofte er det slik at innovasjon, og nye ideer, ofte blir sett på som trusler. Hvis avgjørelsen i tillegg må gjennom flere ledd i organisasjonshierarkiet, og kanskje til og med det trengs en ekstern rettferdiggjørelse (for eks. en rapport mv.), så vil det utvilsomt forsinke beslutningstakingen enormt. I mange tilfeller vil det bare forsterke status quo. En litteraturkilde viser at mange beslutningstakere oftere ser bort fra idéer som kun er sannsynlige i motsetning til idéer som er mer sikre (Kahneman & Lovallo, 1993). Det fører til overflødighet av risikoaversjon, og konsekvensen av det er å være på etterskudd. Samtidig forverrer også eksisterende ressursbase og allerede etablerte rutiner risikoaversjonen. Beslutningstakerne må derfor unngå bias under usikkerheter, men også når det kommer til hva slags fordeler man kan få ved en eventuell investering. Avdekking av bias må gjøres tidlig for å unngå unødvendige forsinkelser.

Fase 3, Omstrukturering (eng: Transformation): *Essensen av kapabiliteten* tar for seg selve omstruktureringen etter en omfattende gjennomgang av første og andre fase. Dette vil føre til vekst i organisasjonen og økt lønnsomhet. Istedenfor vekst og lønnsomhet vil det i vårt tilfelle være at utdanningsinstitusjonene for eksempel, får større eksponering og økning av antall søkere grunnet studiets attraktivitet. I denne fasen er det viktig at omstrukturering fører til en

jevn overgang fra det usikre ved implementering av det nye til det kan bli en god etablert rutine. Suksess fører til en form for rutinetilpasning, og er en nødvendighet for å sikre operasjonell effektivitet samt kontinuitet helt til markedet endrer seg igjen. Dette er viktig for å opprettholde konkurransefortrinnet over tid. *Mikrofundamentet* i denne fasen spiler også en særdeles viktig rolle for å ta vare på konkurransefortrinnet over tid. Nå er det snakk om å desentralisere ansvaret fra ledelses- og administrasjonsnivå fordi det bringer organisasjonen nærmere ny teknologi, kundesegmentet og markedet. Man prøver å se til måter hvor man kontinuerlig kan skape, vedlikeholde og justere komplementaritet for rutiner, systemer og tjenester. Dette gjelder både for gamle og nye rutiner som har blitt skapt gjennom disse tre fasene. Dersom dette ikke gjøres så blir de ulike enhetene strukturert separat, og man havner tilbake i gamle rutiner. Ønsket effekt av desentralisering er at jo større vekst organisasjoner får jo mer fleksibilitet ønsker man, ellers vil den hurtige responsen man ønsker forsvinne. I verste fall fører det til at man mister konkurransefortrinnet og stagnerer. Veien videre etter desentraliseringen er å innhente spesialiserte eiendeler (eng: cospecialized assets) som kan brukes sammen med andre eiendeler. Formålet videre er å bygge verdiøkning og anskaffe eiendeler, i dette tilfellet spesialiserte eiendeler, som kan være hjelpelig for fremtidige endringer i markedet.

Gjennomgåelsen av rammeverket viser viktige momenter som skal til for et ønsket konkurransefortrinn. Det er likevel verdt å notere seg at organisasjoner ikke er påtvunget til å kontinuerlig gjenoppfinne seg selv fordi det avhenger av endringene og dens påvirkning (Teece, 2007). Hvis ikke forutsetningen om raske endringer i markedet foreligger, er det hensiktsmessig, til og med tilstrekkelig, å justere seg etter behov (Teece, 2007). Å vedlikeholde dynamiske kapabiliteter krever en form for gründerledelse (eng: entrepreneurial management) fordi det handler om å søke, forstå og gripe muligheter – alltid finne ut hvor den neste store ting er og hvordan håndtere det (Teece, 2007). En vellykket organisasjon må ta i bruk alle tre fasene, men sannsynligheten at en leder har alle de kognitive ferdighetene som hver fase krever er liten. Det er derfor viktig at toppledelsen består av ledere som har totalt sett disse ferdighetene slik at gode strategiske beslutningstaking kan avgjøres tilnærmet friksjonsfritt (Teece, 2007).

2.2.2 Utdanningsinstitusjoner og dynamiske kapabiliteter

Vi har dermed redegjort for teorien av dynamiske kapabiliteter og rammeverket. Dette delkapitlet skal også ta for seg hvorfor vi mener det er mulig å bruke dynamiske kapabiliteter sammen med utdanningsinstitusjon i erstatning av en organisasjon. Grunnet teoriens anvendelighet og omfattende litteratur gjennom årene (Schilke et al., 2018) ser vi for oss at

teorien er relativt tilpasningsdyktig. Vi understreker også det faktum at det er et konseptuelt rammeverk, hvilket som vil si at det ikke deler samme rigiditeten av en modell, noe som støttes av Teece (Teece, 2007, 2011). Fordelen med rammeverket er den ekstra fleksibiliteten som tillater brukerne å framheve de viktigste punktene i en gitt situasjon til motsetning fra å bli begrenset av teoretiske krav og regler, til tross for at begge metodene er abstrakter av virkeligheten (Teece, 2007, 2011). Idéen om at en utdanningsinstitusjon er en form for en organisasjon er ikke heller ny da den deler mange av de samme karakteristikkene (Seeber et al., 2015). Følgelig er ikke vi de første som tenker det samme, noe som gir en trygghet. Utdanningsinstitusjoner kan til en viss grad defineres som en organisasjon, og i mange tilfeller kan det sees gjennom den organisatoriske linsen, både empirisk og teoretisk (Gross, 1968; Musselin, 2006; Navarro & Gallardo, 2003; Siggaard, 2010). Vi mener derfor at det er hensiktsmessig å sette dynamiske kapabiliteter i samme kontekst som utdanningsinstitusjoner for å forklare problemstillingen vår.

Det er ingen tvil om at det foregår raske endringer som påvirker mange aspekter i samfunnet vårt. For å nevne noen så foregår det påvirkninger på sosiale, politiske, økonomiske og teknologiske områder, og dette er krefter som pårører miljøet som utdanningsinstitusjoner befinner seg i (Navarro & Gallardo, 2003). Utdanningsinstitusjoner må ikke fremstille seg som immune mot endrende markedsforhold fordi nye reguleringer, strukturer og prosedyrer kan komme fram når endringer oppstår (Leih & Teece, 2016). Å stå på sidelinjen mens endringer pågår kan føre til konsekvenser. Likevel skal man ikke se bort i fra at noen utdanningsinstitusjoner er bedre rustet til å håndtere slike endringer, og vet dermed hvordan (Navarro & Gallardo, 2003). Med tanke på at utdanningsinstitusjoner også skal overføre kunnskap til samfunnet så foreligger det nesten en uskreven regel om at utdanningsinstitusjonene må følge med på miljøet de befinner seg i (Navarro & Gallardo, 2003). Poenget er at man burde ha et ønske om å bidra med noe nytt og verdifullt for samfunnet. Det kan tenkes at en sammenligning mellom hva et konkurransefortrinn betyr for et selskap og en utdanningsinstitusjon er vanskelig. Likevel mener vi at konkurransefortrinn, spesielt over tid, er både viktig og relevant for en utdanningsinstitusjon. Det forklares blant annet med attraktivitet og antall søkere, som påvirker både karaktersnitt og dermed status. Man kan ikke se bort i fra at det foreligger en konkurranse for å få de beste ansatte og studentene, samtidig som det foreligger et økt behov for å skape verdi fra forskningen som gjøres ved de enkelte utdanningsinstitusjonene (Leih & Teece, 2016). Dessuten, selve skalaen på dagens utdanningsinstitusjoner krever moderne strategisk ledelse (Leih & Teece, 2016). Blant annet har

Norges Handelshøyskole (NHH), Handelshøyskolen BI (BI) og Nord universitet store budsjetter å forholde seg til. Det er også et faktum at disse utdanningstinstitusjonene får millioner av kroner i forskningsstipend, noe som vi mener krever dynamisk forvaltning som tar sikte på en proaktiv og ikke reaktiv tilnærming, i både studieplanlegging og forskning. I 2019 fikk NHH omtrent 55,24 mill. NOK i finansiering av forskning fra ulike aktører (Norges forskningsråd, næringslivet, EU mv.), hvor BI hadde fått finansiering, både nasjonalt og internasjonalt, på 93,2 mill. NOK (BI, 2020; NHH, 2020). Mens Nord universitet har fått til sammen 70,7 mill. NOK fra Norges forskningsråd, men totalt beløp som er søkt utgjør 150 mill. NOK og er fortsatt under evaluering (Eriksen, 2020). Påvirkningen som kommer fra fremtidige søkere, både ansatte og studenter, samtidig som det håndteres store budsjetter og finansiering av forskning har naturligvis en effekt på utdanningstinstitusjonens by og region, kanskje til og med landet (Leih & Teece, 2016). Det vil derfor være naivt å tro at konkurransefortrinn ikke gjelder utdanningstinstitusjoner. 21. århundre beveger seg mot en kunnskapsøkonomi (eng: knowledge-economy) og den har blitt mer hyperkonkurransedyktig (eng: hyper-competitive) som et resultat av disse raske endringene (Navarro & Gallardo, 2003). Det foregår dermed økt press for å tilrettelegge en studieplan som er både bred og dyp nok i kunnskap som kan imøtekomme markedets behov (Navarro & Gallardo, 2003). En betydelig endring vil derfor være en antydning til at det er nødvendig med en proaktiv organisatorisk respons i form av nye ressurser og kapabiliteter (Navarro & Gallardo, 2003). Etter hvert som kunnskap og teknologi blir dominerende sosiale krefter, så må yrkesutøvere, til tross for sin signifikante kunnskapsbase fortsette å lære (Løwendahl & Revang, 1998), ellers faller man tilbake i sin praksis.

Essensen av en utdanningstinstitusjon innehar både interne og eksterne kompleksiteter, hvor den interne delen tar for seg antall ansatte og hvilket nivå, i form av kunnskap og ferdigheter, de enkelte ansatte har på de ulike fagområdene (Navarro & Gallardo, 2003). Ekstern kompleksitet er nivået av usikkerhet og ustabilitet som foregår i miljøet som utdanningstinstitusjonen befinner seg i (Løwendahl & Revang, 1998). I tillegg innehar utdanningstinstitusjon mange roller i et samfunn som betyr at det eksisterer en kontinuerlig prosess til å møte dagens utfordringer og behov (Bejinaru, 2017). Den akselererende endringen pålegger dermed et økt press på utdanningstinstitusjonene ettersom barrieren for å tilpasse seg distanserer seg raskere enn man klarer å følge med. Utdanningstinstitusjonene må derfor forme sin ressursbase etter de store aktørene i markedet sitt behov, og øke effektiviteten av nettverking mellom seg selv og næringslivet (Bejinaru, 2017). Handelshøyskoler har et problem med å produsere studenter som effektivt kan håndtere dagens problemstillinger – og dermed morgendagens – noe som kommer

av at utdanninginstitusjonene mislykkes med å kombinere både teori og praksis (Teece, 2011). Dette problemet viser til hvorfor mye av dagens pensum fremstår ad hoc, og tydeliggjør en mangelfull kobling mellom hva man lærer og hva man faktisk gjør på jobb (Teece, 2011). Noen av disse momentene har vi allerede tatt for oss gjennom i redegjørelsen av profesjonsteori, og da en spesifikk henvisning til selvetnografien til Bourmistrov (2020). Følgelig kommenterer Thomas (2007: 13) at det foreligger en økning av rekrutterere som krever kandidater som har høyere komplekse evner som blant annet involverer økt profesjonelt skjønn (Teece, 2011). For over et halvt århundre siden skrev tidligere dekans av handelshøyskolen, Carnegie Mellon, George Bach at: «*Funksjonen av et universitet er å være foran 'beste-praksis', ikke spore noen få skritt bak næringslivet*» (Teece, 2011: 501). Til og med i dag er handelshøyskoler sjeldent foran de praktiserende i næringslivet, noe som burde reise noen røde flagg. Mange utdanninginstitusjoner er eksternt finansiert gjennom forskning som muliggjør for at fakultet har tid til å reflektere, utvikle og revidere pensum. Til tross for finansieringen er ikke forskningsresultatet tydelig tilgjengelig overfor samfunnet (Teece, 2011).

Ettersom utdanninginstitusjonene er kunnskapsintensive (eng: knowledge-intensive) organisasjoner blir det imperativt å implementere strategier som har et formål om å øke både effektiviteten, men også ytelsen til administrasjonen (Bejinaru, 2017; Bratianu & Vatamanescu, 2017). En utdanninginstitusjon må dermed innstille seg den overordnende rollen for økosystemet, herunder miljøet (eng: ecosystem orchestrator), hvor det anvendes intellektuell, repusjonell og finansiell kapital til å strategisk håndtere miljøet (Heaton et al., 2019). Derfor er det slik at utdanninginstitusjonene har en essensiell rolle med å støtte innovasjon og fasilitere regional økonomisk vekst gjennom overføring av kunnskap samt hovedaktivitetene av både læring og akademisk forskning (O'Reilly et al., 2018). Det foreligger dermed en nødvendighet for kontinuerlig forbedring, og derav dynamiske kapabiliteter (Navarro & Gallardo, 2003). Rammeverket for dynamiske kapabiliteter har i senere tid blitt brukt i mange utdanninginstitusjoners situasjoner (Heaton et al., 2019; Leih & Teece, 2016). Viktigheten av hvorfor man burde utvikle dynamiske kapabiliteter hos en utdanninginstitusjon har blitt demonstrert gjennom en komplisert, men grundig studie gjort av (Bejinaru, 2017; Yuan et al., 2016). Det som gir kredibilitet til studien er omfanget av antall observasjoner. Studien tok for seg 829 universiteter og 3908 universitets år på en periode på 6 år (Yuan et al., 2016). Forfatterne kom til konklusjonen om at: (1) utdanningsinstitusjonene skaper mer ideer og fanger mer lisensiert verdi gjennom dynamiske ledelse og aktiv orkestrering av eiendeler, (2) at et utviklet faktormarked akselererer verdiskaping og kommersialisering og (3) at et utviklet

institusjonelt miljø på subnasjonalt nivå stimulerer verdiskaping, men hemmer verdifangst (Yuan et al., 2016). Poenget, og derfor argumentet, man kan trekke fra konklusjonen er at rammeverket for dynamiske kapabiliteter gir et konsekvent og relevant perspektiv for utdanninginstitusjoner. Dermed reflekterer kunnskapsrelaterte dynamiske kapabiliteter godt hos utdanninginstitusjoner i sin evne til å: (1) Søke, (2) Gripe og (3) Omstrukturere, sin ressursbase og strategiske modell for å imøtekomme de utfordringene et miljø, som er under raske endringer, påfører kunnskapsintensiv organisasjon, som en utdanninginstitusjon (Bejinaru, 2017). En aktiv og kontinuerlig strategisk ledelse innenfor dynamiske kapabiliteter vil på mange måter styrke nåværende ressursbase som kan aktivere positive fordeler for mange av de aktivitetene en utdanninginstitusjon har, som økt verdiskaping og -fangst, samtidig fremme sin levedyktighet og relevans, både i sin rolle og posisjon i miljøet (Heaton et al., 2019, 2020; Leih & Teece, 2016).

3 Metode

I dette delkapittelet skal vi ta for oss fremgangsmåten i metodikken for studien vår, og skal blant annet redegjøre for valget av kvalitativ tilnærming for denne masterutredningen. Det innebærer også at vi skal se på forskningsdesign, datainnsamling og dataanalyse. I tillegg skal vi skille mellom innhenting av primærdata og bruken av sekundærdata, og hvorfor vi mener dette kan gi større dybde til oppgaven vår. Avslutningsvis skal vi ta en gjennomgang av studiens kvalitet i henhold til reliabilitet og validitet. Formålet med delkapittelet er derfor å gi innsikt i fremgangsmåten, og belyse de rettfærdiggjøringene vi har gjort underveis. Samtidig skal vi se gjennom de tiltakene vi har gjort for å ivareta forskningsetikken. Leseren får forståelsen på hvordan dataen har blitt funnet, analysert og anvendt, og kan vurdere kvaliteten av studiet.

3.1 Forskningsdesign

Hensikten med forskningen er inspirert av TRANSACT-prosjektets arbeidspakke 4 (WP4) og danner således grunnlaget for masterutredningens formål. WP4 hadde et klart objektiv som tydeliggjorde hvilket fenomen som ønsket å bli forsket på, noe som gjorde det naturlig for oss å følge de rammene som var satt. Vi ønsket derfor å bidra til forskningen for WP4 og i første omgang kunne gi økt innsikt samt forståelse til videre forskning for TRANSACT-prosjektet. I senere tid har det kommet flere MRR-programmer hos forskjellige utdanningsinstitusjoner noe som gjør at en forskning i dette området er svært nytt og lite forsket på som gjør at vi må ha et eksplorerende forskningsdesign. Et eksplorerende forskningsdesign er en utforskende studie som brukes for å gi økt forståelse og innsikt om en uklar problemstilling, og på mange måter er det derfor ansett som en forundersøkelse til området (Sander, 2019). På grunn av at det er mye nytt som avdekkes i løpet av forskningsprosessen er det heller ikke noe tvil om at vi har lært i takt med gjennomføringen. Dermed er fordelen med eksplorerende forskningsdesign at det gir oss en fleksibilitet til å justere arbeidet underveis og fortløpende, noe som har vært en nødvendighet hos oss. Dette ser vi på som positivt, da sluttproduktet jevnt gjennom oppgaven vil ha en klarere sammenheng og relevans. Ulempen med slik forskningsdesign er at forskeren kan miste kontrollen over forskningsprosessen fordi fleksibiliteten kan skape en ustrukturert fremstilling av forskningen (Saunders et al., 2016). Det kan i tillegg være krevende for forskerne å definere nivået av analysen samtidig som at forskerne må tydelig definere avgrensningen til forskningen – en eksplorativ forskningsdesign setter derfor høy standard til forskernes analytiske og observatoriske ferdigheter (Grønn & Viga, 2020). Studiens tidshorisont er et øyeblikksbilde av fenomenet per i dag og formålet er å belyse eventuelle

interessante problemstillinger MRR-studiet kan møte på i fremtiden. Datainnsamlingens grunnlag vil vi bruke til å diskutere og drøfte for å avgi en hensiktsmessig, men noe predikert konklusjon.

3.1.1 Forskningstilnærming

Til tross for en eksplorerende forskningsdesign har vi også kombinert dette med både en deduktiv og induktiv tilnærming. Dersom man har en metodikk som er basert på teori som allerede er fra eksisterende litteratur så har man en deduktiv tilnærming, mens dette vil være motsatt med induktiv fordi da vil man prøve å etablere en ny teori (eventuelt supplere eksisterende teori) gjennom ved å samle inn empiri for å utforske et fenomen (Saunders et al., 2016). Mange forskere mener likevel at omtrentlig all forskning er abduktiv siden det er nærmest umulig å være utelukkende deduktiv eller induktiv, det vil si at man naturligvis hopper frem og tilbake mellom de ulike tilnærmingene (Saunders et al., 2016). Likevel var det viktig for oss å ha en base med teoretisk forankring som kunne fungere som en guide gjennom hele oppgaven vår. Dette har hjulpet oss å utvikle en intervjuguide for datainnsamling og underveis gjort oss oppmerksom på hva slags data (både gjennom primær- og sekundærdata) som kan være relevant for oss og dermed heve studiets kvalitet. Majoriteten av vårt forskningsprosjekt har rotfeste i deduktiv tilnærming og fenomenet vi har undersøkt er et lite utforsket område. Vi ønsker også å ha en uavhengig og åpen tilnærming under datainnsamlingen. Anvendeligheten av det konseptuelle teoretiske rammeverket vi har redegjort for gjør det mulig å tilpasses oss et lite utforsket område. Til en viss grad gir dette oss en induktiv tilnærming, dog i mindre grad enn deduktiv.

3.1.2 Forskningsmetode

Forskningen vår er basert på en kvalitativ metode som lar oss gå i dybden på fenomenet, eksempelvis gjennom intervju, observasjon eller gruppeintervju (A. Johannessen et al., 2011). En kvalitativ metode har derfor den hensikt med å få økt innsikt i sosiale komplekse fenomener ved å forstå respondentenes meninger og forholdet mellom dem, ikke gjennom numerisk måling slik kvantitativ metode er (Saunders et al., 2016). I vårt tilfelle gjennomførte vi semi-strukturerte intervjuer, noe vi utdyper senere i dette delkapitlet. Studiens problemstilling, og dermed forskningsspørsmålene, gjør det lite hensiktsmessig å foreta en kvantitativ fremgangsmåte. Samtidig foreligger det ingen eksisterende teoretisk metodikk for å undersøke dette fenomenet da det er et område som stadig er under utvikling og sånn sett et nytt område

som forskes på, spesielt etter våre rammer. På lik linje med eksplorerende forskningsdesign er kvalitativ metode også relativt fleksibelt, hvor fokuset er å danne forståelse rundt temaet. Fordelen kommer derfor av at vi innhenter data på et mindre antall kilder, men metoden muliggjør for at vi kan utforske og gå i dybden på respondentens egne individuelle meninger samt ekspertise gjennom et intervju. Noe som gjør et eksplorerende forskningsdesign svært passende med en kvalitativ fremgangsmåte. Likevel byr kvalitativ metode på noen utfordringer, som for eksempel at det er ganske tidkrevende og når dataen først blir innhentet kan det være noe usystematisk, og dermed vanskelig å organisere (Grønn & Viga, 2020). Vi har derfor iverksatt noen tiltak for å redusere slike utfordringer, som vi kommer tilbake til.

3.1.3 Forskningsstrategi

En forskningsstrategi er en generell plan for hvordan forskeren(e) tilnærmer seg for å besvare forskningsspørsmålet (Saunders et al., 2016). Grunnet problemstillingen vår så hadde det ikke vært tilstrekkelig, og følgelig ikke like givende, å eksplorere en enkel case-studie. Case-studie betyr en studie av én enhet, og dette kan være en aktivitet, en bedrift eller spesifikke handlinger i en bedrift (Sander, 2021). Case-studien gjøres i en virkelighetsnær kontekst hvor forskeren har lite, til ingen, kontroll på respondentenes uttalelser og meninger (Yin, 2017). Samtidig foreligger det en fordel med casestudie at det tillater at forskningen bygges på et variert sett av ulike datagrunnlag, som intervjuer, observasjoner og andre dokumenter (Yin, 2017). Case-studie er velpassende for eksplorerende forskningsdesign med kvalitative metoder fordi man forsker på et kompleks fenomen for å skape forståelse for interaksjonen mellom konteksten og studiets problemstilling (Grønn & Viga, 2020; Saunders et al., 2016). I vårt tilfelle ble det dermed naturlig for oss å foreta en flercasestudie slik at vi kunne avdekke større innsikt og forståelse hos de ulike tilbyderne av MRR-programmet på tvers av de ulike utdanningsinstitusjonene i henhold til problemstillingen vår, og ikke single ut en enkel utdanningsinstitusjon for studiet. Tidlig i studiet ble det fort enighet mellom oss at dette var ønskelig fordi vi da kunne gjøre sammenligninger mellom respondentens meninger og ekspertise, noe vi så som verdifullt for studiet. Vår forskningsstrategi er dermed en komparativ flercasestudie. Avveiningen mellom enkelt case og multippel casestudie fører til at vi går mindre i dybden på hvert enkelt case og heller går i bredden for å studere flere caser (Yin, 2017). Likevel må vi forholde oss relativt til studiets avgrensning slik at vi ikke går for dypt eller for bredt, men heller prøver å fange det som er mest relevant. Forskningsstrategien muliggjør for oss å analysere forskjeller samt årsakssammenhenger, og etterhvert trekke fram de sentrale momentene som skal være til hjelp for å besvare problemstilling på en tilstrekkelig

måte. En utfordring med case-studie er at det kan være vanskelig å generalisere funnene for en større gruppe (Yin, 2017), men dette balanseres ut med vår tilnærming av flercasestudie. Vårt formål er heller ikke å generalisere funnene våre da vi spesifikt forsker på MRR-programmet.

3.2 Datainnsamling

Innsamling av data består av individuelle intervjuer og andre sekundærkilder innhentet fra allerede eksisterende regnskaps- og revisjonslitteratur, lovverk, offentlige utredninger og høringer mv. Som tidligere nevnt i forskningsstrategien vår så er det ikke uvanlig, og nemlig fordelaktig å kombinere flere ulike datakilder i casestudier ettersom det kan forbedre dybdeforståelsen (Saunders et al., 2016).

3.2.1 Intervju

Forskningsintervjuet er en konstruktiv samtale mellom to eller flere parter hvor forskeren spør spesifikke spørsmål som er relatert til temaet og aktivt lytter til respondentens svar. Ved aktiv lytting og samtidig stille oppklarende spørsmål gjennom intervjuet, vil forskeren kunne få økt innblikk samt forståelse i fenomenet (Saunders et al., 2016). Vår primærdata er hovedsakelig innhentet gjennom semi-strukturerte intervjuer. Det som definerer semi-strukturert er at det tas utgangspunkt i noen standardiserte spørsmål, men fleksibiliteten gjør det mulig å utforske de ulike momentene som dukker opp underveis ytterligere basert på respondentens svar (Saunders et al., 2016). På denne måten kunne vi stille oppfølgingsspørsmål dersom noe var uklart, eventuelt bygge videre på andre interessante momenter. Det viktigste for oss var at respondentene skulle føle at vi ikke nødvendigvis ønsket noe spesifikke svar, men heller kunne få muligheten til å tenke og reflektere for å gi utdypende svar på det vi lurte på. En annen fordel er at respondenten kan gi et svar som vi forskere ikke har tenkt på selv før intervjuet og dette skjedde flere ganger gjennom studiet vårt. Det er et spennende område å forske på og vi håper vi har satt noen tanker hos våre respondenter, vi satt selv med mange tanker etter intervjuene.

Det viktigste av alt var at vi hadde en åpen dialog og tilrettela så mye som mulig for respondentene for å skape en form for tillit, slik at selve intervjuet skulle oppleves problemfritt og åpen som mulig. Vi ønsket på ingen måte å påtrengte oss deres hver dag, og tvinge fram et intervju, for deretter å få standardiserte svar. Det innebar at vi foreslo et intervall på omtrent 2 uker, hvor respondentene hadde mulighet til å kunne velge selv hvilken dato og tidspunkt som passet best for dem. Dette ga oss ingen problemer ettersom vi selv hadde en fleksibel timeplan.

På denne måten unngår alle parter å stresse med tiden og har mulighet til å gi de utfyllende svarene de ønsker. Vi gjennomførte alle våre intervjuer i tidsrommet mellom 18. mars og 30. mars i 2021.

I disse tider ville det vært vanskelig å gjennomføre intervjuene fysisk, men forutsatt at det ikke hadde vært en pandemi hadde det også vært ressurskrevende å fly på tvers av landet for å foreta intervjuene fysisk. Fordelen her er at svært mange har gjort seg kjent og normalisert bruken av digitale verktøy som, Zoom og Teams. Pandemien har derfor vist hvor gode digitale møterom kan være og vi så det som tilstrekkelig, men også mest hensiktsmessig å gjøre det digitalt. Hovedsakelig tok vi i bruk programmet, Zoom, men ved ett tilfelle måtte vi bruke Microsoft Teams grunnet tekniske problemer. Overgangen til Microsoft Teams gikk bra for alle parter. Til en viss grad blir dermed et digitalt intervju en god alternativ løsning mellom ansikt-til-ansikt og telefonintervju. Fordelen med ansikt-til-ansikt intervju er at man kan få bredere forståelse av temaene som diskuteres gjennom fullverdig kommunikasjon (eng: verbal and non-verbal) og samtidig kunne synkronisere begges forståelse på en naturlig måte (Saunders et al., 2016). Telefonintervju derimot har fordelen med at man kan holde intervjuet uavhengig av lokasjonen, men ulempen er at man ikke får tilgang til det fullverdige kommunikasjonen og man introduserer eventuelle tekniske problemer, som bråk, dårlig lyd og lignende (Saunders et al., 2016). I vårt digitale tilfelle får vi både fordelene og ulempene med begge løsningene, som betyr muligheten til å foreta intervjuet uavhengig av lokasjonen samtidig få tilgang til en viss grad av fullverdig kommunikasjon, men underveis av intervjuet kan det fremkomme tekniske problemer. For å minimalisere de tekniske problemene sørget vi for å teste det digitale møterommet dagen før og være tilstede 15 minutter før intervjuet startet. Dette gjorde oss både forberedt mentalt på intervjuet, men også for å ta en siste teknisk sjekk med våre egne systemer. Med et digitalt møterom får alle parter mulighet til å delta fra sitt naturlige miljø, eksempelvis hjemmekontor, som gjør partene komfortable og som oftest reduserer det eventuelle støy i bakgrunnen.

Grunnen til at vi ønsket å bruke Zoom var at programmet hadde en funksjon hvor det var mulig å ta kun lydopptak direkte fra intervjuet mens det foregikk. Etter at lydopptaket var opplastet så klarte Zoom også å skille deltakernes stemme til hver enkel lydfil, hvilket som betydde at vi fikk fire (4) forskjellige lydfiler for samme intervju. En for hver av oss deltakere, som gir 3 filer, og 1 for hele intervjuet, som gir totalt 4 lydfiler. Dette var en viktig fordel for oss å ta i bruk ettersom tekniske problemer er ofte uforutsigbare og ofte i forskjellige grad hos de

forskjellige deltakerne. Denne fordelten minimaliserte risikoen for brudd i opptaket, dersom verten mister dekning fanger Zoom fortsatt opp de andre deltakernes stemme gjennom deres mikrofoner og klargjør lyden tydelig i den enkelte filen. I det ene intervjuet hvor vi måtte bruke Microsoft Teams så fikk vi ikke denne muligheten. Valget for å bruke kun lydopptak var også med på å redusere lagringsplass og dermed eventuelle tap av informasjon ved forflytting av filer (korrupte filer). I tillegg var det viktig for oss å poengtere dette fordi vi også ville anonymisere våre respondenter så mye som mulig.

3.2.1.1 Intervjuguide

Med et eksplorerende forskningsdesign, og kvalitative metode, vil det alltid foretrekkes å benytte seg av semi-strukturert eller dybdeintervju for å finne nyanser og åpenhet rundt fenomenet man undersøker (Saunders et al., 2016). Vi valgte derfor semi-strukturert intervju for å starte med et utgangspunkt, men samtidig ha muligheten til å være fleksible. Etter aksept av intervju ga vi inntrykk om at vi ikke ønsket å sende intervjuguiden på forkant, men heller sende det 15 minutter før intervjuet. Grunnlaget for avgjørelsen var basert på at vi ønsket den umiddelbare responsen, og ikke et forberedt svar. På den måten kunne vi også bemerke deres initiale reaksjoner til spørsmålene samtidig som at svarene var i større grad konstruert nærmere sine egne meninger og tanker. Derfor var hensikten med å sende intervjuguiden kun ment til å referere respondentene til spørsmålene gjennom nummeringen i intervjuguide dersom det skulle oppstå tekniske problemer, dårlig lyd eller misforståelser. Intervjuguiden inneholdt spørsmål som vi ønsket å få svar på og hadde en struktur som var oppdelt i fire (4) spesifikke temaer, se vedlegg 3. Dette var for å skille svarene mellom hverandre for å relatere de ulike svarene til de forskjellige forskningsspørsmålene tydeligere. Intervjuguiden hadde en logisk og kronologisk struktur, noe som gjør det lett for alle parter å følge med. Innledningsvis startet vi med en improvisert introduksjon som vi brukte som oppvarming for å sette tonen og stemningen for intervjuet, hensikten var å skape flyt for videre samtale. Deretter gikk vi videre på hovedinnholdet som bestod av 3 deler og hadde sin hensikt med å besvare forskningsspørsmålet og det overordnede tematikken, herunder problemstillingen. Avslutningsvis hadde vi to (2) korte, men åpne spørsmål og endte således intervjuet med å avklare eventuelle andre spørsmål og diverse. Intervjuet hadde i gjennomsnitt en varighet på rundt 60 minutter, hvor kortest tid var 47 minutter og lengste var 81 minutter.

Fra et intervjuerspektiv skiller Speer (2008) mellom to ulike former for data, nemlig naturlig data som kommer naturlig fram underveis i samtalen og fremtvunget data, som fremkommer

grunnet forskerens vinkling i samtalen (Saunders et al., 2016). Vi utformet intervjuguiden basert på forskningsspørsmålene, men innså at vi trengte å revidere første utkast. Vi gikk derfor gjennom første utkast sammen med veilederne våre for å sikre ytterligere kvalitet i spørsmålene, for å unngå å havne i typiske intervjufellinger som ledende spørsmål. Etter gjennomgang med veilederne reviderte vi andre utkastet og var endelig fornøyd med tredje versjon av intervjuguiden vår. Etter de to første intervjuene våre så gjorde vi noen justeringer i ordleggingen, og forsåvidt grammatikken, for å komme kjappere til poenget. Kjernen av tematikken forble det samme. Naturligvis ønsket vi å forholde oss mest mulig til åpne spørsmål, men på grunn av tematikken så kan vi i ettertid se at noen av spørsmålene kan ha vært mer ledende enn andre. Vi ser nødvendigvis ikke på dette som noe negativt fordi vi ønsket svar på disse også. Vi er av den oppfatningen av at det var en hensiktsmessig balanse mellom disse to ulike spørsmålstypene hvor vi fikk tilgang på både bredde og dybde.

3.2.1.2 Utvalg

Problemstillingens tematikk fokuserer hovedsakelig på MRR som studieprogram, noe som begrenser, og dermed forhåndsbestemmer utvalget enormt. Formålet med et utvalg er å sikre respondenter som er best egnet til å gi tilstrekkelig med informasjon for å skape dybdeforståelse av fenomenet som forskes på (A. Johannessen et al., 2011). Poenget er derfor ikke å få respondenter som representerer hele populasjonsutvalget, men det skal velges gjennom bestemte karakteristikk (Saunders et al., 2016). Vi anså det derfor som kritisk, og hovedprioritet for studiet vårt, å få tak i respondenter som hadde tilknytning til MRR-studiet på et ansvarlig nivå på sine respektive utdanningsinstitusjoner. Med tanke på at vi forsker på MRR som utdanningstilbud var det viktig for oss å få innsikt i deres ekspertise og erfaring om MRR som fagområde, utdanning og fremtiden til studiet.

Det er per i dag 9 utdanningsinstitusjoner som tilbyr studiet, hvilket som gir oss 9 potensielle respondenter å velge mellom. Ordinært så vil et passende antall respondenter være mellom 5 til 25 for semi-strukturerte intervjuer (Saunders et al., 2016), men nøyaktig hvor mange som behøves er avhengig av hvilke svar man får. Nøkkelordet er tilstrekkelighet, ettersom hvis det ikke fremkommer noe nytt av ekstra intervju, men kun ytterligere merarbeid, har man i utgangspunkt oppnådd nytteverdien. Derfor så vi det ikke som hensiktsmessig å intervju alle, fordi vi ønsket også å bruke tiden på å analysere funnene og knytte det opp mot eksisterende regnskaps- og revisjonslitteratur. Følgelig tok vi dermed i bruk andre kriterier for å begrense det ytterligere, og det var blant annet å se på hvor lenge MRR-studiet hadde vært aktiv hos den

enkelte utdanningsinstitusjonen. Samtidig så vi på hvor unik MRR-programmet var i forhold til den generelle oppbygningen av MRR, og hvor mye ressurser selve utdanningsinstitusjonen antageligvis hadde. Med disse kriteriene endte vi opp med å innhente 6 frivillige respondenter fra 6 forskjellige utdanningsinstitusjoner, se tabell 1. Vi anser at det selekterte utvalget innehar god kompetanse i sitt fagområde, men det viktigste er deres innsikt i det som skjer bak kulissene, noe som ofte er ukjent for studentene. Hovedsakelig fikk vi kontakt med 3 av informantene våre gjennom kontaktpersoner på Nord universitet, og resterende 3 tok vi direkte kontakt per epost. Isolert sett kan man argumentere for at 6 respondenter er et lite utvalg, men MRR som akademia er et relativt lite fagområde sammenlignet, eksempelvis med Siviløkonom studiet. Den samlede innvirkningen av de 6 respondentene veier opp for antallet, og vi stiller oss bak utsagnet om kvalitet fremfor kvantitet.

3.2.2 Sekundærlitteratur

Sekundærdata er kilder som er formelt publisert som artikler, bøker og journaler. Formålet med sekundærdata er å etablere kontekst, øke kunnskap og forståelse av et gitt tema (Saunders et al., 2016). Vi anså det som viktig å kunne supplere tilleggsinformasjon ved bruk av sekundærlitteratur for å styrke diskusjonen vår ytterligere. Styrken med sekundærlitteratur kan også forbindes med økt kritisk tenkning og det er som Wallace & Wray (2008) sa: *«det kan bli kokt ned til den kapasiteten en har til å evaluere hva du leser og kapasiteten til å koble hva du leser til annen informasjon.»* (Saunders et al., 2016). Dette er i samsvar med Yin (2017) redegjørelse om dokumentstudie ettersom sekundærlitteratur kan være med på å styrke og bekrefte dataen som har blitt hentet inn fra respondentene, ergo vil relabiliteten styrkes av dette. Ved bruk av sekundærdata så danner vi dermed et helhetlig bilde av studien med innspill fra flere innfallsvinkler samtidig som vi har med kritisk tenkning i grunn. I tillegg får vi muligheten til å trekke fram sammenligninger og kontraster, eller paralleller, fra vår egen datainnsamling sammen med det som allerede eksisterer fra før av. Vi har tatt i bruk sekundærdata fra lover, offentlige høringer (NOU), fagartikler, rapporter, artikler og journaler. Vi har også fått tilsendt relevante artikler fra våre tidligere forelesere, hvor noe av materiale har vært del av MRR pensumet vårt på Nord universitet. Det foreligger ikke noe tvil om at litteraturen fra sekundærkilder har bidratt positivt til analysen, men det må også nevnes at det har vært essensielt for dannelsen av studiens teoretiske rammeverk. Utenom dette så har vi også brukt samtlige utdanningsinstitusjoners studieoversikt om MRR som offentlig sekundærkilde for å avdekke forskjeller i studieplanene. Dette gir oss et objektivt syn på hva som kan forventes i de

ulike MRR programmene. Vi får dermed et raskt overblikk over oppsettet samt hva som er fokuset i læringsutbyttet og eventuelt om programmet satser på å formidle fremtidige trender.

3.3 Dataanalyse

Dette delkapittelet tar for seg etablerte fremgangsmåter for å klargjøre data som er innhentet gjennom kvalitative metoder til bruk for analyse. Innhentet kvalitative data er ofte uoversiktlig som skaper en grad av kompleksitet for forskerne. For å redusere dette skal vi systematisk gjennomgå en strukturell behandling av dataen som gjør materialet analyserbart og dermed egnet til de relevante delene av studiet vårt.

3.3.1 Transkribering

Etter å ha gjennomført semi-strukturerte intervjuer med alle våre respondenter var det viktig for oss å transkribere informasjonen i sin helhet rett etter intervjuet var gjennomført. Det er en fordel ettersom mye av utsagnene ligger ferskt i minne og man har dermed en større grad av oversikt over den «non-verbal» kommunikasjonen som vanligvis gir kontekst til utsagnene, som tonefall, ansiktsuttrykk og andre gestikuleringer. Disse momentene er også del av datagrunnlaget, og er essensielt da det kan fortelle noe om hvordan informasjonen ble levert av respondenten (Saunders et al., 2016). Prosessen med å transkribere de kvalitative dataene handler om å gjengi nøyaktig det som har blitt formidlet uten at vi forskere skal påføre materialet noen subjektive tolkninger (Saunders et al., 2016). Det er viktig å understreke fordi selv om respondentene brukte pauser, var usikker i svarene eller skiftet mening midt i setningen så måtte vi fortsatt transkribere dette. Det kan på mange måter vise til hvordan respondenten tenker underveis av spørsmålene, men det viktigste er at integriteten til svarene ivaretas. Vi fordelte transkriberingen likt mellom hverandre som tilsvarte 3 transkriberingsrunder hver. Det er en tidkrevende og manuell prosess, men det lar oss bli kjent med datagrunnlaget på et mer detaljert nivå. Det var to respondenter vi måtte utdype videre på, og dette gjorde vi per epost. Vi ønsket ikke å foreta en skjønnsmessig vurdering da integriteten av responsen var viktig å ivareta, og dermed må man være forsiktig å tolke fordi informasjonen kan siteres direkte i studiet. Heldigvis fikk vi rask avklaring. Etter vi ble ferdig med transkriberingen leste vi over hverandres dokument slik at begge gjorde seg kjent med hele datagrunnlaget. Når begge er kjent med datagrunnlaget muliggjør det for en mer produktiv analyse og diskusjon hos forskningsgruppen. Totalt sett ga transkriberingen av de 6 intervjuene oss et datagrunnlag på 106 A4 sider, med skriftstørrelse 12 i Times New Roman og 1,5 linjeavstand.

3.3.2 Tematisk analyse og koding

Transkripsjonen ga oss et omfattende og komplekst datasett som fremstod noe ustrukturert. Vi måtte derfor ta i bruk en analyseteknikk, herunder tematisk analyse og koding for å strukturere datagrunnlaget ytterligere. Tematisk analyse betegnes som en generisk form for kvalitativ dataanalyse hvor essensen i fremgangsmåten handler om å søke etter tema som går igjen i datagrunnlaget (Saunders et al., 2016). Metodikken er fleksibel og det stilles ikke noe teoretiske krav om hvordan prosedyren skal gjennomføres, utenom de fire generelle stegene i prosessen, 1) Bli kjent med datasettet, 2) Koding, 3) Søking etter tema og 4) Raffinere tema og teste. På forhånd av dette hadde vi allerede delt intervjuet inn i fire forskjellige deler, se delkapittel 3.2.1.1 *Intervjuguide* og vedlegg 3. Dette blir en form for tematisk analyse da det skiller tydelig hva vi ønsker av svar på hver av de ulike delene. Deretter brukte vi koding da vi får mulighet til å kategorisere deler av besvarelsen inn i ulike temaer. Planen var dermed å kode de ulike delene i besvarelsen slik at vi kunne sette sammen et masterdokument med alle besvarelsene i de ulike kategoriene. I praksis betyr det at hvis vi ønsket å få opp et spesifikt tema, som for eksempel alle besvarelsene som handlet om «Etikk», så får vi opp alt dette i masterdokumentet. Det reduserer risikoen med uoversiktlig datagrunnlag da det tydeliggjør hvor og hva besvarelsen handler om. Fordelen med å kode gjør at vi blir ytterligere kjent med datagrunnlaget ettersom vi var nødt til å analysere materien flere ganger slik at kodingen ble gjort korrekt, nemlig at riktig tema ble pålagt. Vi ønsket ikke å pålegge en besvarelse som «Negativ» hvis den egentlig var «Kritisk» for eksempel. Dette krevde at begge måtte bli enige om hvilke tema som faktisk passet inn, som blir en form for kontrollsjekk i tillegg. Hovedsakelig hadde vi en simpel fremgangsmåte for å kode. Det er delt inn i fire hoveddeler, herunder tilnærming, ferdigheter, obligatoriske temaer og diverse trender. Under disse hoveddelene er det ett sett med egenskaper. Eksempelvis med tilnærming så hadde vi positiv, negativ, mulighet, kritisk og nøytral. Tilnærming definerer hvordan respondenten besvarte spørsmålet og hvilken stilling respondenten opprinnelig tok. Når vi analyserte dette var det viktig at begge gikk gjennom samme materien for å analysere hvilken kode som passet til hva, nettopp for å unngå å betegne en besvarelse for noe det ikke var da det kan fremstille respondenten i feil lys. Dersom det oppstod tvil så lot vi det stå som nøytral. Vår tematiske analyse og kode guide ligger som appendiks C, og koderesultatet ligger som appendiks D.

3.3.3 Analyse av studieplaner

Analysen av studieplanene er en relativt stor jobb, da studien tar for seg hele populasjonen av tilbydere av MRR i Norge. Analysen tar da for seg totalt 9 studieplaner, noe som innebærer

mye tekst. For å forenkle analysen valgte vi derfor å begrense en fullstendig gjennomgang med å ta utgangspunkt i studieplanenes overordnede læringsmål, oppbygning av innhold, sammenligning av obligatoriske emner og til slutt en sammenligning av valgemner.

For å sammenligne læringsmålene utdanningsinstitusjonene har i studieplanene, samlet vi først alle læringsmålene i et dokument i Excel sortert mellom universitetene. Det ga en god oversikt og mulighet for å kode læringsmålene. For videre sortering ble utgangspunktet tatt fra en rapport fra McKinsey, der de poengterer fire kategorier ferdigheter (McKinsey Global Institute, 2018). Der rapporten skilte mellom «grunnleggende kognitive» og «høyere kognitive» ferdigheter valgte vi å slå dette sammen til en kategori, da «kognitive ferdigheter». Ferdighetene læringsmålene ble da delt inn i følgende tre kategorier: «høyere kognitive ferdigheter», «sosiale og emosjonelle ferdigheter» og «teknologiske ferdigheter». Resultatet ble videre benyttet som et referansepunkt i form av hva som er det overordnede målet til studieprogrammet, og hvilke ferdigheter de gir inntrykk av å verdsette høyest.

Oppbygningen av innhold tar utgangspunkt i emnene i studieprogrammet. Dette ble også gjort av oversiktlige årsaker, og ga oss muligheten for å benytte oppsettet til videre analyse. Oppsettet ble gjort enkelt, og er egentlig kun en oversikt over hvilke emner som er står i programmet hos de ulike institusjonene. Videre ble emnene delt inn i følgende fire kategorier: «Regnskap, analyse og verdsettelse», «Jus, skatt og avgift», «Revisjon» og til slutt «Øvrige fag». Kategoriene tar utgangspunkt i fagene som er opplistet som «Obligatoriske» i høringen. I sammenligningen av de obligatoriske emnene måtte det igjen foretas en begrensning. Dette er også som følge av at en fullstendig gjennomgang og sammenligning på tvers ville blitt svært tidkrevende. Det er totalt rundt 90 emner som skal sammenlignes, og en begrensning i hva som skulle inngå i analysen var derfor nødvendig. Vi valgte derfor å sammenligne følgende punkter: Studiepoeng, vurderingsform inkludert obligatoriske innleveringer, generelt innhold og fokus, og til slutt en kategorisering av læringsmålene som følger samme koding som for de overordnede læringsmålene. Den siste kategorien ble forenklet, da vi kun fokuserte på antall læringsmål, og antall læringsmål på kategori. I sammenligning av valgemner begrenset vi oss til å se på antall valgmuligheter, og en mindre inngående vurdering av innholdet. Dette ble gjort fordi vi anser at de fagene som er lagt inn i studieplanen som obligatoriske for å være det som blir ansett av institusjonene som nødvendige, eller viktigst, i MRR-programmet. Begrensningen var også nødvendig ettersom det hos noen av institusjonene tilbys enormt mange valgemner.

3.4 Forskningskvalitet

En viktig del av forskningen er å sørge for at studiet opprettholder et bevisst nivå av forskningskvalitet. Dette er for å sikre god kvalitet og transparens gjennom hele studien. Vi må derfor kontinuerlig vurdere både styrker og svakheter med studien for å vise troverdighet i de funnene, diskusjonene og analysene vi har gjort. I vår kvalitative studie vil vi derfor se på faktorer som kan påvirke reliabilitet og validitet, og hvilke tiltak vi har iverksatt gjennom denne utredningen for minimere påvirkningen på de nevnte faktorene.

3.4.1 Reliabilitet

Hvor reliable en studie er handler om i hvilken grad påliteligheten er tilstede, og for å ivareta påliteligheten på et gunstig nivå må det foreligge både struktur og konsistens i forskningen da mangler på dette kan føre til trusler mot forskningskvaliteten (Saunders et al., 2016). Dette er fordi med høy reliabilitet vil det foreligge mulighet for å gjenskape studiens forskningsdesign og trekke de samme konklusjonene dersom noen andre forskere hadde utført tilsvarende studie (Yin, 2017). Reliabilitet er derfor betegnet som nøyaktigheten av undersøkelsens data, hvilke data som brukes, metoden for datainnsamlingen og hvordan dataen bearbeides (A. Johannessen et al., 2011). Med det forskningsdesignet vårt kombinert med kvalitativ metode åpner det opp for fleksibilitet for å utforske kompleksiteten i dybden. Mens dette vil skape en større reliabilitet ved datainnsamlingen kan det følgelig underminere styrken, og dermed reliabiliteten, i forhold til forskningen (Saunders et al., 2016). Forklaringen er basert på forskjeller mellom ledende og åpne spørsmål som vi tidligere har redegjort gjennom Kapittel 3, Metode. Fordelen med fleksibiliteten kan følgelig ikke gi garanti for at forskningen kan bli reproduisert. Dette er fordi våre spesifikke funn er gjeldende for det tidsrommet intervjuet ble gjennomført og i et miljø som stadig er under endringer kan meninger og synspunkter fort endre seg. Samtidig er våre funn ment for et bestemt miljø og en begrenset gruppe av individer. Eksplorerende forskningsdesign med kvalitativ metode må derfor ha et tydelig metodekapittel for å vise studiens nivå av etterprøvbarhet (Saunders et al., 2016). Det er også viktig å være transparent og omtale begrensningene sine for å fremstå pålitelig, noe vi kommer senere tilbake til i Kapittel 7 Begrensninger. Dermed eksisterer det momenter før, under og etter forskningen som kan påvirke forskningens reliabilitet. Mange av momentene før og etter forskningen er allerede diskutert blant annet i delkapittel 3.2 Datainnsamling, men i dette delkapittelet skal vi hovedsakelig fokusere på de momentene som (Saunders et al., 2016) mener er viktig for å unngå trusler mot reliabilitet. Dette innebærer feil og bias hos både deltakerne og forskerne.

3.4.1.1 Deltakers feil og bias

Deltakerfeil omfatter hvilke faktorer som kan påvirke respondentens mulighet for deltakelse og dermed hvordan spørsmålene besvares, som for eksempel hvis det foreligger tidspress. Mens deltakerbias oppstår når respondenten bevisst svarer feilaktig ved å tilbakeholde informasjon eller ikke svarer i henhold til sine faktiske meninger om fenomenet (Saunders et al., 2016). Dette er noe vi tidligere har redegjort for i delkapittel 3.2.1 Intervju, men våre tiltak for å redusere deltakerfeil var å tilrettelegge og tilpasse oss etter respondentenes timeplan. Formålet var å unngå og legge tidspress på respondentene slik at opptreden og svarene var minst mulig påvirket. For øvrig må det nevnes at i ett intervju så var det tidspress for respondenten da respondenten måtte til et møte. Men, dette tidspresset dukket ikke opp før vi hadde kommet over halvveis og vi løste det med å spørre de essensielle spørsmålene for resten av intervjuet. Ellers overholdt samtlige av intervjuene seg innenfor tidsrammen. I helhet var ikke reliabilitet truet av deltakerfeil i datagrunnlaget. For å unngå deltakerbias ønsket vi å vise vår legitimitet gjennom å bruke vår kontaktperson for de tre første respondentene. For de resterende tre respondentene skrev vi en utfyllende epost med vårt formål og ønske om å foreta et intervju. Alle fikk tilsendt samtykkeerklæring, informasjon om at all informasjon skulle anonymiseres og at dataen skulle behandles konfidensielt. Vi nevnte også at vi var del av TRANSACT-prosjektet ved Nord universitet og var dermed nødt til å følge de retningslinjene som var gitt der. Å gjennomføre et forskningsprosjekt i forbindelse med et universitet gir oss et bedre utgangspunkt å bygge tilliten på. Et annet viktig moment som vi har diskutert i delkapittel 3.2.2 Intervjuguide var at vi ikke ønsket å sende intervjuguiden på forhånd, slik at respondentene ikke skulle besvare med forberedte svar, som kan indikere ubevisst bias. Etter vår mening var ikke spørsmålene sensitive, som kan fremstå direkte, krevende og utleverende, men mer generelle og rettet mot å innhente meninger om trender. Vi antar også at det har vært en fordel for å skape troverdighet mellom oss og respondentene på det faktum at vi er MRR-studenter som ønsket å utforske et MRR relatert fenomen da alle parter kommer fra samme fagområde. Datagrunnlaget vårt er verken positivt eller negativ preget, og besvarelsene gir inntrykk på at det er et resonnement som ligger til grunn for mange av svarene. Dette anser vi som en styrke for reliabiliteten ettersom respondenten tar seg tid til å gi utfyllende svar og ikke blir kortfattet med generelle forklaringer. Vi har også fått andre innspill på andre perspektiver som har vist oss et enda bredere trendbilde av de endringene som fremkommer i markedet. Det har i mange tilfeller dukket opp diskusjoner underveis og dette kan ha vært positivt for reliabiliteten da respondenten viser kunnskapsnivået sitt utenfor intervjuguiden. Reliabiliteten hos deltakers feil og bias er dermed etter vår mening tilfredsstillende.

3.4.2.1 Forskers feil og bias

Forskerfeil tar for seg de faktorene som kan påvirke forskerens evne til å forstå temaet som kan føre til at tolkningen av svarene blir endret og dermed feil, uavhengig om det gjøres bevisst eller ubevisst (Saunders et al., 2016). Det kan være at forskeren ikke er tilstrekkelig forberedt til intervjuet eller ikke er bevisst på sin egen evne av oppfattelse for non-verbal kommunikasjon som kan føre til misforståelser. Det kan være subtile forklaringer, dialekt eller referanser som den mottakende parten ikke er kjent med. Deler av dette er forklart i både delkapittel 3.2.1 Intervju og 3.2.2 Intervjuguide, hvor et viktig tiltak for å redusere forskerfeil betydelig var å ta opp lydopptak. Vi hadde også muligheten til å ta kontakt i ettertid dersom det var noe misforståelser vi måtte få avklaring på. På forhånd kjente vi to av respondentene, men resterende fire har vi ikke hatt tidligere kontakt med. Vi var derfor ikke kjent med deres væremåte og følgelig ikke deres måte å svare på. Likevel oppstod det ikke noen problemer ved å tolke besvarelsene på direkte, og vi føler selv at vi hadde en positiv fremtreden. Forskergruppen har også gjennom det 2-årige MRR utdannelsen opparbeidet seg den grunnleggende forståelsen for fagområdet som gjør det mulig for oss å diskutere temaene. Samtidig som vi selv er MRR-studenter så er vi vitne til de raske endringene som foregår rundt oss, både i markedet og samfunnet for øvrig. I den forstand foreligger det en interesse for utforskningen og derav problemstillingen. Vi anser ikke oss selv som eksperter på de ulike trendene i markedet, men det var heller ikke hensikten vår ettersom det er MRR-utdannelsen som først og fremst er i fokus og deretter endringene som foregår.

Forskerbias omfatter de faktorene som kan påvirke forskerens evne til å registrere og oppfatte respondents svar (Saunders et al., 2016). Dette er forklart i både delkapittel 3.2.1 Intervju og 3.2.2 Intervjuguide. Hovedsakelig kan det skyldes at forskerens egne subjektive meninger tar overhånd av situasjonen og påvirker respondenten direkte. For å redusere forskerbias ønsket vi å ha åpne spørsmål for å unngå standardiserte og ledende svar. Det viktigste derimot var at vi begge var tilstede under intervjuet. På den måten kan ikke den ene forskeren vinkle situasjonen til sin tolkning da begge har fått et utgangspunkt å ta tak i. I tillegg hadde vi alltid en oppsummering etter hvert intervju for å samle tankene, diskutere og markere det som skilte seg tydelig ut i forhold til de andre respondentene. Ved transkribering så sikret vi at begge forskerne gjorde like mye hver og leste hverandres arbeid i ettertid for å gjøre seg kjent med datagrunnlaget. Vi hadde dermed implementert tiltak før, under og etter intervjuene. En viss grad av forskerbias vil alltid foreligge ettersom vi har dykket dypt i temaene noe som kan ha påvirket spørsmålene. Vi ønsket derfor å redusere trusselen for forskerbias ved å revidere

utkastet av intervjuguiden sammen med våre veiledere. Vi mener at vi har oppnådd en god balanse mellom å beholde essensen i spørsmålene samtidig som at de ikke fremstår ledende. Totalt sett har vi iverksatt tiltak som har skjermet oss fra forskerbias til et akseptabelt nivå.

3.4.2 Validitet

Validitet handler om datagrunnlaget måler det som er ment å måle og om hvorvidt datagrunnlaget er gyldig, følgelig skilles det mellom intern og ekstern validitet (Saunders et al., 2016). I utgangspunktet vil et eksplorerende forskningsdesign stiller seg noe svakt ved validitet da det ikke er egnet for å finne kausale sammenhenger i en studie, ofte mellom to eller flere variabler. Til tross for vårt forskningsdesign mener vi fortsatt at forskningstilnærmingen og -strategien vår har vært hensiktsmessig. Kombinasjonen av intervju og innhenting av sekundærlitteratur fremstår som en gyldig metode for å utforske fenomenet vårt.

Til hvilken grad funnene våre er gyldige og om hvorvidt funnene har en sammenheng med studiets undersøkende formål betegnes som intern validitet (Saunders et al., 2016). De valgene og tiltakene vi har tatt veier opp for svekkelsen av validiteten. Det innebærer at et viktig kriterium for utvalget vårt måtte være at respondenten hadde en beslutningstaking stilling innenfor et MRR-program hos sin utdanningstinstitusjon. Det begrunnes med at vi ønsket å gjennomføre analyse fra samme utgangspunkt for hvert av intervjuene. Som tidligere nevnt i delkapittel 3.2.1 Intervju, 3.2.2 Intervjuguide og 3.4.1 Reliabilitet så informerte vi respondentene våre med studiens formål, kontekst og problemstilling. Dette var for å etablere en forståelse på hva var det som skulle utforskes og på den måten forberede respondentene slik at svarene ikke skulle avvike fra det overordnede temaet. Vi har dermed innført tiltak før, under og etter datainnsamlingen. Det viktigste for å styrke intern validiteten er hva vi forskere kan gjøre for at informasjonen som innhentes er i sammenheng med fenomenet, en høy nøyaktighet er derfor positivt. Vi er to i forskergruppen og dette er fordelaktig da vi alltid kan sparre ideer med hverandre. I tillegg foreligger det en prosess hvor vi alltid må revidere hverandres arbeid og sjekke om vi er i samsvar med hverandre. Utenom det har mange av momentene som kan styrke validitet allerede blitt formidlet jevnt gjennom Kapittel 3, Metode.

Ekstern validitet betegner i hvilken grad funnene våre kan generaliseres til andre caser, i vårt tilfelle, for eksempel andre profesjonsstudier (Saunders et al., 2016). En studie har høy generaliserbarhet dersom det foreligger full beskrivelse, og derav transparens, rundt problemstillingen, forskningsspørsmål, -design, funn og analyse som muliggjør det for leseren

å vurdere hvilke aspekter av studiet som kan generaliseres til andre situasjoner eller lignende fenomen (Saunders et al., 2016). Tilgang på vår intervjuguide ligger i appendiks. Kontekst og tema er redegjort i Kapittel 1, mens Kapittel 2 tar for seg det teoretiske rammeverket. Jevnt gjennom Kapittel 3 har vi rettferdiggjort våre valg og tiltak for å redusere trusler mot forskningskvaliteten. Et annet moment som kan påvirke ekstern validitet er frafall. Heldigvis var det ingen frafall av respondenter for oss. På forhånd tilpasset vi oss respondentenes timeplan og vi klargjorde i samtykkeerklæringen at det var mulig å trekke seg når som helst dersom det var ønskelig. Derimot, vårt overordnede tema er relativt snevert noe som i utgangspunktet gjør det vanskeligere å generalisere det på tvers av andre profesjonsstudier. Det betyr at fenomenet vi utforsker er gjeldende for MRR utdannelsen. Imidlertid så skal det nevnes at vår teori del ikke er forbeholdt for kun MRR utdannelsen og kan fungere som et konseptuelt rammeverk. Med noen justeringer vil det på mange måter være mulig å anvende vårt konseptuelle rammeverk på tvers av andre utdannelse. Man skal ikke utelukke at det kan være relevant ettersom raske endringer påvirker hele samfunnet, og for øvrig mange andre utdannelse, ikke kun MRR. Funnene som gjøres her er naturligvis heller ikke gjeldende for andre studier, men lærdommen om å være forberedt på raske omstillinger, kjennskap til markedet og hva som forventes av nye studenter er alle momenter som er generelle og anvendbare uavhengig av studiet.

Avslutningsvis forteller Rogers (1961), referert i (Saunders et al., 2016: 213), at *«vitenskapelig metodikk er nødt til å bli sett for hva det egentlig er, det er en fremgangsmåte som forhindrer meg til å lure meg selv når det gjelder mine kreative og subjektive meninger som har oppstått ut av forholdet mellom meg og mitt materie.»*. Innsikten man kan derivere fra kommentaren er at forskere har et særskilt ansvar for å gjengi virkeligheten så objektivt og korrekt som mulig. Den iboende kontrollegenskapen til oss som fremtidige revisorer danner et naturlig grunnlag for å avdekke feil, misligheter og mangler. Overførbarheten for denne tankegangen er høy, og masterutredningen er ikke et unntak av dette. Basert på dette og på det faktum at oppgavens overordnede tema er svært kvalitativ av sin natur, gjør det vanskelig og ganske urimelig at man kan få en fordel for egeninteressen. Totalt sett har vi gjennom forskningen iverksatt tiltak som vil styrke studiens reliabilitet og validitet til den grad det lar seg gjøre uten at det kompromitterer forskningens formål. Basert på de tiltakene som fremkommer jevnt gjennom Kapittel 3 Metode, og spesifikt dette delkapittelet, konkluderer vi at det er oppnådd tilstrekkelig og hensiktsmessig reliabilitet og validitet.

3.5 Forskningsetikk

Det er viktig for oss som forskere å overholde de etiske retningslinjene som er satt av vår egen utdanningsinstitusjon og forskningsetikkloven, men også normativt det som forventes av oss. Etikkk utgjør en kritisk del av fremgangsmåten og oppsettet til et forskningsdesign (Saunders et al., 2016). Forskningsetikk handler derfor om hvilke standarder studien følger i forhold til rettighetene til respondentene, og de som ellers blir påvirket av studien (Saunders et al., 2016). Årsaken for studien kommer av interessen om å bidra til videre forskning til TRANSACT-prosjektet for Nord universitet. Vi ønsker på ingen måte å påføre skade til verken oss eller utdanningsinstitusjonen. Vi må derfor til enhver tid pålegge oss det ansvaret om å ivareta etisk hensyn slik at våre funn ikke mister sin troverdighet og pålitelighet. Dette må gjøres gjennom god forskningsskikk som innebærer ansvarlighet, integritet og åpenhet jf. retningslinjer for forskningsetikk ved Nord universitet. Det er derfor viktig at datagrunnlag må ha vært produsert rettferdig, sannferdig og gjennom vitenskapelige verifiserte metoder. I vårt tilfelle betyr det at alle nyanser i et intervju, for eksempel bruk av pauser, usikkerhet i svarene og når respondenten skifter svar midt i setningen, så må disse nyansene fremkomme i datagrunnlaget. Vi skal på ingen måte farge et annet bilde av det som faktisk fremkom i løpet av intervjuet.

I forkant av intervjuene sørget vi for å sikre oss godkjenning fra Norsk senter for forskningsdata (NSD) gjennom registrering av meldeskjema, se vedlegg 1. Dette gjorde vi den 15. mars og fikk det godkjent den 20. april. I forbindelse med dette laget vi en samtykkeerklæring som vi sendte til alle våre respondenter før sine intervjuer. Samtykkeerklæringen inneholdt informasjon om oppgavens formål, innhold og retning. Det inneholdt samtidig også informasjon om hvem vi var, og hvem våre veiledere var. Det var viktig for oss å fremstå både profesjonell og nøytral som mulig slik at respondentene var komfortable før, under og etter intervjuprosessen. Alle våre respondenter har gitt sitt samtykke gjennom samtykkeerklæringen. Samtykkeerklæring fungerer som et skriftlig virkemiddel for å beskytte respondenten og hindre negativ tilknytning til studiet, videre sikrer det også integritet og objektivitet hos oss som forskere (Saunders et al., 2016). Uten å gå i detaljer så var utvalget vårt nøye valgt ut og vi så det problematisk at det kunne være lett å identifisere våre respondenter. Med dette i bakhodet foreligget det ingen tvil fra vår side om å anonymisere hele intervjuet, det være navn, utdanningsinstitusjon og andre referanser som beskrev respondentens kontekst. Sistnevnte moment kan være for eksempel at noen av våre respondenter snakket dialekt, og da valgte vi å normalisere språket til bokmål for å anonymisere og gjøre det lettleselig. Dette gjelder forsåvidt

kun datagrunnlaget fra intervjuene. Ved innhenting av sekundærdata som er offentlig, slik som informasjon om MRR-studiet på nettsiden til utdanningsinstitusjonene, så har vi naturligvis valgt å ikke sensurere dette. Lydopptakene vi fikk etter intervjuene ble lagret på en sikker skybasert mappe, ved bruk av Dropbox. Vi hadde dermed ikke lydopptakene på våre private datamaskiner, men kun i mappen hvor det var kun oss i forskergruppen som hadde tilgang til. Dette gjelder også transkriberingsnotatene våre. Ved prosjektslutt kommer vi til å slette vår skybaserte mappe og alt som følger med det.

Samtlige sekundærlitteratur som fremkommer i denne studien har blitt referert som kilde etter standarden som er satt i det anerkjente siteringsformatet til APA 7th. Vi har aldri hatt intensjon om å fabrikere, endre, tilbakeholde eller plagiere data for å få en urettferdig fremstilling av analysen vår. Vi har aktivt unngått å bruke Word sin egen referanseverktøy da mye av arbeidet må gjøres manuelt og det kan føre til feil og mangler. Vi har begge brukt et kildeprogram som heter Mendeley Cite, som er forsåvidt integrert i Word. Dette programmet er alltid oppdatert og har mange tilleggstenester som gjør behandling av sekundærlitteratur (kildebehandling) oversiktlig, tilgjengelig og automatisk. Det er også mulig å opprette gruppe på flere individuelle forskere som gjør at man til enhver tid har oversikt over den andre forskerens kilder. Vårt teoretiske rammeverk og andre sekundærlitteratur er nøye gjennomgått i henhold til kildebruken. Vi ønsker å bruke kilder som er pålitelige og viktige kriterier vi ser på er anerkjente selskaper, forfattere og journaler. På mange måter gir det økt kredibilitet dersom kilden er kjent fra før av ettersom det som oftest foreligger omfattende fagfelleevaluering.

I løpet av studiens forløp har det ikke oppstått noe form for interessekonflikt og dermed ingen påvirkning på vår uavhengighet. Fordelen med en forskergruppe er at vi kan sette høye krav og forventninger til hverandre angående forskningsetikk og -kvalitet. Det har derfor alltid foreligget et aspekt for etterkontroll hvor vi holder hverandre ansvarlig, utfordrer hverandre og stiller kritiske spørsmål. Følgelig skjerper det oss at majoriteten av respondentene våre ønsket å få tilsendt en kopi av masterutredningen vår. Som representanter av Nord universitet har det vært viktig for oss å opptre både imøtekommende og profesjonelt, for å gjenspeile en respektabel holdning overfor samtlige involverte parter i studien. Det ligger derfor i vår interesse å produsere en studie som innehar de etiske retningslinjene i orden samt kvaliteten det forventes av en masterutredning. Vi mener til slutt at vi har overholdt oppgavens etiske integritet.

4 Empirisk funn

Vi skal presentere våre funn som danner grunnlaget til å besvare de underliggende forskningsspørsmålene og utredningens problemstilling. Fokuset i dette delkapittelet er derfor en presentasjon av funnene i sin objektive fremstilling. Vi ønsker å understreke denne nøytraliteten før vi pålegger oss en analyse av funnene, og trekker dermed fram det vi anser som mest relevant og sentralt for utredningen.

4.1 Regulering av profesjonen og utdannelsen

Krav og regulering har i stor grad betydning for hvordan studiet er oppbygget, og det er derfor nødvendig å få en oversikt over dagens og utviklingen i lovverket. I dette delkapittelet presenteres regulering og lovverk vi anser som en viktig faktor på hvorfor studiet ser ut som det gjør i dag, og hvorfor vi ser den utviklingen vi ser. Forståelsen av dette vil gjøre det enklere å se begrensninger, utover behov og ønsker fra arbeidsmarkedet, som reduserer utdanningsinstitusjoners frihet til å utforme studieplanene etter eget ønske.

4.1.1 Akkreditering og kontroll

I Norge har NOKUT (Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen) en viktig kontrollfunksjon og akkrediterer norske institusjoners kvalitetssikringssystemer for å sikre at de holder en godkjent standard og følger det regelverket institusjoner er underlagt. Det er utdanningsinstitusjonene selv som har hovedansvaret for kvaliteten på utdanningen som tilbys, og av den grunn er det, om ikke nødvendig, men betryggende med en kontrollfunksjon som kan levere etterkontroll og videre formidle og med til dels trygghet gi kvalitetsstempel til de utdanningsinstitusjonene som leverer utdanning av god kvalitet. NOKUT er underlagt Kunnskapsdepartementet (Finansdepartementet, n.d.). Gjennom arbeidet sikrer NOKUT større tillit til kvaliteten på studietilbud hos utdanningsinstitusjoner, og i tillegg sikrer den troverdighet til kompetanse og utdanningserfaring gjennomført i utlandet. Dette gir samfunnsmessig nytte ovenfor tilbydere av utdanning, studenter, og arbeidsgivere, som betyr at NOKUT har et viktig samfunnsansvar. I tillegg til å sikre høy kvalitet på utdanningen i Norge, bidrar godkjenning og kvalitetssikring av utdanning fra utlandet til en tryggere sysselsetting av personer fra utlandet. Kvalitetsstempelet gjør det enklere for arbeidsgivere å vurdere hvilken faglig kompetanse arbeidstakeren har tilegnet seg (Finansdepartementet, n.d.). Samtidig som NOKUT leverer viktig kontroll og kvalitetssikring, kan dette også bidra til å redusere institusjonenes

handlingsrom, kreativitet og pågangsmot i å tilføye nye læringsmetoder og pensum i et tidlig stadium.

Ofte er profesjonsutdanning i tillegg underlagt lovpålagte rammeplaner fra kunnskapsdepartementet, ref. tidligere BRR-utdanning. Rammeplanene inneholder krav om obligatoriske emner, samt læringsmål, som skal sikre at utdanningen utformes etter en felles nasjonal standard. Dette gjør det lettere for studenter å gå fra en utdanningsinstitusjon til en annen i løpet av studieforløpet, fordi utdanningen da med en større sikkerhet vil gi studentene tilnærmet det samme læringsutbytte fra emnene. Det vil samtidig også generalisere studiene, og med en viss sikkerhet sikre at profesjonsutdanningen gir studentene samme grunnlag etter fullføring uavhengig av hvor man har gjennomført studiet (Smeby, 2008). Ved de profesjonsstudiene som ikke er omfattet av lovpålagte rammeplaner blir NOKUTs kvalitetssikringsarbeid enda viktigere, ettersom større frihet ved utformingen av studieplanene kan gjøre de nødvendige kontrollhandlingene mer omfattende.

Rammeplaner har også blitt kritisert for å redusere institusjonenes handlingsrom (Smeby, 2008). Krav om at studiet skal oppfylle gitte læringsmål og inneholde visse emner reduserer muligheten for å utvide eller endre fokus på områder utdanningsinstitusjonene selv mener er vesentlige for profesjonsutdanningen. Rammeplaner øker dermed behovet for enighet på tvers av utdanningsinstitusjoner og standardsettere, og gir en byråkratisk effekt. NOKUTs kontroller har på samme måte vernet byråkratiet, som kontrollorganet underlagt kunnskapsdepartementet, og samtidig sikret større transparens i universitetenes utdanningsstrategier og organisering

4.1.2 Krav og regelverk for profesjonen

I Norge er kravene for å kunne tituleres godkjent revisor opplistet i revisorloven. Kravene for utdanning følger av § 3-2 som i den nye revisorloven oppgir et minstekrav til oppnådd MRR eller tilsvarende utenlandsk mastergrad samt en praksisperiode på tre år der minst to av årene skal bestå av praksis i et revisjonsforetak og et av årene i kommunal- eller fylkesrevisjon, med få unntak. I tillegg skal en egnethetsprøve, eller eksamen, som tester revisors egnethet til å ha ansvar for lovfestet revisjon bestås etter bestått MRR og etter at minst to av praksisårene er gjennomført. I dag er det kun statsautorisert revisor som er tittel for godkjent revisor, som betyr at utdanningskravet er det samme for alle som skal bli godkjente revisorer. Etter forskrift fra finansdepartementet er det et gjeldende karakterkrav som må oppnås, der alle fag i MRR (de siste to årene av mastergraden), må bestås med karakteren C eller bedre. For å beholde tittelen

kreves det også dokumentert etterutdanning etter § 5-1. Utdanningen skal følge opp emnene som ligger innenfor kravene til utdanning i § 3-2 med minstekrav om å omfatte finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsfritt og foretaksrett. Etterutdanningskravene skal sikre at godkjente revisorer holder seg oppdatert på lovverket, samt får oppfrisket og tilegnet seg ny kunnskap innen fagmennene som anses essensielle for å kunne gjennomføre lovfestet revisjon av god kvalitet.

Etterutdanning vil også kunne være en viktig faktor for ulike ønske fra arbeidsgiver når det gjelder kompetanse hos nyutdannede. De større revisjonsvirksomhetene er bedre rustet til å kunne gi sine ansatte den nødvendige etterutdanningen gjennom intern opplæring, og har mer ressurser til å kunne spesialisere utdanningen for å forme de ansatte etter egen interesse. Mindre virksomheter er avhengige av eksterne kursholdere, og vil med det få et mer generelt utbytte av etterutdanningen. Det kan da være en faktor som påvirker at det blir forskjeller i hva arbeidsgivere ønsker av kompetanse hos nyansatte.

Før den nye revisorloven tredde i kraft var det to titler for godkjente revisorer i Norge, hhv. Registrert- og statsautorisert revisor. Tittelen registrert revisor, som nå er under avvikling, var den gang etter lov godkjent etter bachelorgrad i samsvar med krav om oppnådd studiepoeng i økonomisk- og administrative fag, samt krav om fordypningsemner innen revisjon, skatterett og rettslære. For å bli statsautorisert revisor var det på den annen side krav om bestått mastergrad i regnskap og revisjon (MRR).

Bachelor i regnskap og revisjon, som tidligere ga utdanningsgrunnlaget for å bli titulert registrert revisor, var omfattet av lovpålagt rammeplan for innholdet i utdanningen, jf. Forskrift om rammeplan for bachelor i regnskap og revisjon. Rammeplanen ga krav til innhold av oppbygningen av studiet, samt pålagte fordypningsemner hhv. 15 studiepoeng med revisjonsfag, 15 studiepoeng med årsregnskap og IFRS, 15 studiepoeng skatterett samt 7,5 studiepoeng med rettslære. I tillegg til dette inneholdt også rammeplanen krav til læringsutbytte. Til sammenligning har MRR-utdanningen ingen fastsatt rammeplan. Det skulle tilsi at utdanningsinstitusjonene individuelt har noe større frihet i utformingen av sitt tilbud av MRR.

Avviklingen av tittelen registrert revisor kom senere i Norge enn hos våre naboland. I Danmark og Sverige har det siden 2014 kun vært en kategori av godkjente revisorer, og for å bli godkjent

revisor krevdes det fra da oppnådd mastergrad i MRR eller annen relevant mastergrad med tillegg av 60 studiepoeng innen revisjon, regnskap, skatt og ervervsrett. Begrunnelsen for å redusere til å kun godkjenne revisorer til statsautoriserte peker på at de to typene, hhv. Registrert og statsautorisert ble likere og likere, samt at interessen for utdanning til registrert revisor var dalende. Dette i tillegg til den viktige samfunnsrollen revisor har vist til at det var viktig å få revisorutdanningen på et høyt nivå. Derfor ble det besluttet at revisorutdanning skal være på 5 år samt godkjent praksis og revisoreksamen, som er tilsvarende det som er kravene for å bli statsautorisert revisor (Finansdepartementet, n.d.). I finansdepartementets forslag til ny revisorlov, NOU 2017: 15, som senere ledet til at avviklingen av registrert revisor ble et faktum også i Norge, kommer utvalget med følgende vurdering: *«Den generelle samfunnsutviklingen innebærer at bedriftene må overholde et til dels omfattende regelverk som endres ofte. Etter utvalgets vurdering er utdanning på mastergradsnivå nødvendig for å sikre revisors evne til å håndtere denne utviklingen, gjennom teoretisk kunnskap på høyt nivå og utvikling av evnen til faglig og etisk refleksjon»* (Finansdepartementet, n.d.: 50).

Som følge av at skillet mellom hvem av godkjente revisorer som kan godkjenne og gjennomføre visse revisjonsoppdrag fjernes, betyr det i utgangspunktet at alle godkjente revisorer må ha kvalifikasjoner til å revidere store foretak. Utvalget la også stor vekt på den dalende trenden i BRR utdanningen, og peker følgelig på nabolandene Sverige og Danmark, som alt hadde avviklet «registrert revisor». Kravene om at man må ha masterutdanning for å godkjenne revisjonsoppdragene gjør det lite attraktivt og hensiktsmessig å rekruttere personer med bachelorutdanning i fremtiden. Dette setter også et press på utdanningsinstitusjonene til å tilpasse utdanningstilbudet, for å kunne gi utdanning som oppfyller kravene til å kunne bli godkjent revisor etter revisorloven, og er en viktig årsak til hvorfor det i dag tilbys MRR hos stadig flere institusjoner. Derfor fremkommer det også et krav til at MRR-utdanningen i Norge skal inneholde minst 60 studiepoeng innenfor den sentrale revisorkompetansen. Det er henholdsvis finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatt- og avgiftsrett, og foretaksrett. For å tilrettelegge til en hensiktsmessig og rettferdig overgang til avviklingen av registrert revisor ble det gjort gjeldende en overgangsordning for de som alt hadde startet på BRR-utdanningen. Overgangsordningen legger til rette for at de som hadde påbegynt BRR-utdanningen kunne søke om godkjenning som statsautorisert revisor etter godkjent praksis innen 31. desember 2025. Til forskjell fra tidligere blir alle som godkjennes titulert statsautorisert revisor (Finansdepartementet, n.d.).

4.2 Studieplanen

I denne delen har vi sett på studieplanene til de ni utdanningsinstitusjonene som tilbyr MRR i Norge for Revisjonsutdanningen. Vi sammenligner læringsmål, fagemner og overordnet studiebeskrivelse og kommenterer de mest vesentlige punktene. Det er ikke de store forskjellene mellom det overordnede blant institusjonene, men det er visse forskjeller i hva som er fokus. En gjennomgang av disse gir oss ett inntrykk på hvor stor, eventuelt liten, frihet institusjonene har når de setter sammen studieprogrammet. Studieplanen hos de ulike utdanningsinstitusjonene er utformet på tilnærmet samme måte. Det er som forventet et stort fokus at kandidatene skal tilegne seg solid kunnskap innenfor de mest relevante fagområdene innenfor profesjonen. Dette dreier seg om kunnskap innen bedriftsøkonomi, finansregnskap, revisjon, verdsettelse, skatterett og foretaksrett. Det er lett å se at studieplanene til en viss grad er utformet etter, og følger NOU: 2017: 15, EU's revisjonsdirektiv 2006/43/EF og endringsdirektivet 2014/56/EU.

4.2.1 Læringsmål

Første del av analysen tar for seg læringsmålene i studieplanene hos de respektive universitetene. Læringsmålene vil bli delt inn i kategorier, som i dette tilfellet er basert på en rapport fra McKinsey (McKinsey Global Institute, 2018) der hver kategori er en av tre ferdigheter som vil være, og er, viktig for studenter å ha i fremtiden. Ferdighetene læringsmålene vil bli delt inn i er «høyere kognitive ferdigheter», «sosiale og emosjonelle ferdigheter» og «teknologiske ferdigheter». For å få ett bedre bilde på ulike formuleringer i institusjonenes læringsmål presenterer vi antall læringsmål per institusjon. Antall læringsmål påvirker til dels hvor detaljert og spesifiserte de er. Antall læringsmål per institusjon er følgende: Handelshøyskolen BI (9), UiS (13), UiA (16), USN (17), UiT (17), OsloMet (19), Nord universitet (20), NHH (20) og NTNU (25). De som skiller seg mest ut i antall er BI, UiS og NTNU, men både UiS og BI har meget utfyllende læringsmål sammenlignet med andres læringsmål, og av den grunn er de ikke så mye mindre utfyllende enn andre totalt sett, men det vil i noen grad påvirke detaljfokuset. Vi har utformet en tabell, se tabell 6. Tabellen viser mengden læringsmål som faller inn under de 3 nevnte kategoriene per utdanninginstitusjon.

4.2.1.1 Høyere kognitive ferdigheter

Høyere kognitive ferdigheter er i dette tilfellet definert som kreativitet, kritisk tenkning, beslutningstaking og kompleks informasjonsprosessering. I profesjonsyrker er dette absolutt å betrakte som en av de desidert viktigste ferdighetene, og er derav avgjørende for å kunne utøve

regnskap- og revisjonsprofesjonen på en hensiktsmessig og god måte. I læringsmålene betrakter vi inngående kunnskap, anvendelse av kunnskap og teori, kritisk tenkning, selvstendig arbeid, øvrige ferdigheter knyttet til forståelse og evnen til å bidra i utvikling og forskning innen profesjonen som vesentlig for å utvikle kognitive ferdigheter. På så måte er læringsmål knyttet til denne ferdigheten særlig representert blant samtlige universiteter. Det er likevel en utvikling i at det i større grad vil kreves høyere kognitive ferdigheter og mindre av grunnleggende kognitive ferdigheter som følge av at mange av oppgavene som krever dette etter hvert kan bli gjennomført av automatiserte prosesser og verktøy.

Som nevnt innledende differensierer NTNU seg fra de andre utdanningsinstitusjonene med et klart høyere antall læringsmål. Det samme gjelder i utformingen av de generelle kunnskapsmålene. Samtlige presiserer mål som inngående eller avansert kunnskap innen bedriftsøkonomiske fag, og ikke minst er regnskap, revisjon, skatt- og avgiftsrett, samt selskapsrett og verdsettelse vektlagt hos samtlige. NTNU har her spesifisert et kunnskapsmål for Teknologi som eneste institusjon, noe som viser til at utformingen av programmene på universitetene kan være påvirket av hvilke ressurser som er tilgjengelige eller overrepresentert, og hva som er hovedsatsningsområde til institusjonen.

En til dels tydelig forskjell er også BI og UIS sine mindre spesifiserte læringsmål. De inneholder nevnte mål for kunnskap innen de «grunnleggende» fagene, men på langt nær like spesifikt som de andre institusjonene. En mindre detaljert læringsplan kan være hensiktsmessig med tanke på å enkelt kunne tilpasse emner og fag, ettersom det da enklere kan byttes ut pensum uten at det går ut over oppfyllelsen av læringsmål, men det vil likevel være mindre oversiktlig for studenter, søkere og offentligheten om nettopp hva fokuset er i utdanningen. Det er også en trend at målene er knyttet mot konseptuell forståelse og evnen til å kunne løse nye problemstillinger. Flere påpeker også at studentene skal ha god innsikt i fagområdets historie og kjente problemstilling, og kunne anvende dette i problemløsning. Anvendelse av det konseptuelle kommer likevel mindre tydelig frem av læringsmålene til UiA, hvor læringsmålene peker mer på anvendelse av ny forskning og relevant fagstoff for å belyse nye problemstillinger. Det generelle inntrykket er likevel at samtlige institusjoner har stort fokus på å forberede studentene til å kunne løse nye problemstillinger og anvende sin kunnskap på nye områder.

Når det kommer til kritisk tenkning og analytiske evner er det igjen tydelig at enkelte institusjoner velger å være mindre spesifikke i hva som er de faktiske læringsmålene. UiT nevner kun to direkte mål knyttet til analyse av regnskap og verdsettelse av foretak der studenten skal kunne vurdere virkelig verdi. Det andre tar for seg evnen til å identifisere og gi råd rundt juridiske og skatterettslige problemstillinger. Fra læringsmålene kommer det best frem at de er opptatt av at studentene skal kunne anvende sin kunnskap og kompetanse til å løse faglige problemstillinger. Evner til kritisk tenkning og profesjonelt skjønn kommer tilsynelatende svakt frem fra UiTs læringsmål. Til likhet er også læringsmålene til BI mindre utfyllende, men i motsetning til UiT er de tydelige og konkrete på at studentene skal kunne foreta komplekse vurderinger og utøve profesjonelt skjønn for å løse avanserte faglige problemstillinger. Resterende institusjoner har høyt fokus på dette i læringsmålene, og ellers ingen som skiller seg nevneverdig ut på området.

En viktig del av å vise forståelse og kritisk tenkning er nettopp det å kunne skape, eller gjennomføre selvstendig arbeid, og kan derfor ansees som en viktig del av høyere kognitive ferdigheter. Selvstendig arbeid er likevel ikke like synlig i læringsmålene, og det er også her variasjon. BI, som eneste, har ingen læringsmål som direkte nevner evnen til å gjennomføre selvstendig arbeid i planen. På den andre siden har vi USN og NTNU som har tydelige mål om at studentene skal lære å levere både selvstendig og gruppevis arbeid. Institusjonene som ikke er nevnt har også læringsmål som direkte tar opp selvstendig arbeid som læringsmål. De fleste universitetene, med unntak av BI og UiA, har også fått på plass et læringsmål som går på å kunne bidra til nyskaping, innovasjon, og endringsprosesser i profesjonen. Dette er et læringsmål som er viktig å få på plass for å kunne være tilpasningsdyktig til, og en bidragsyter for forbedring av virksomheters prosesser og verktøy. Det å lære å bidra til innovasjonsprosesser vil også øke studentens forståelse for innovasjons- og endringsprosesser vesentlig, som igjen vil øke forståelsen for hvilke risiko og utfordringer som er knyttet til dette.

En forskjell vi ser er typisk mellom kunnskapsmålene til NHH og NTNU. NHH har et tydeligere fokus på at studentene skal lære det konseptuelle og bakenforliggende innenfor fagområdet, og det kommer frem at formålet er å gi studentene evnen til livslang læring. NTNU på den andre siden har de mest detaljerte læringsmålene. Det er et større fokus på teknologi, og er i tillegg eneste som har tydelig fokus på å gi studentene inngående kunnskap i informasjonssystemer, virksomhet- og risikostyring. Som nevnt vil en detaljert plan for læringsmål være mer sårbar i forhold til å gjennomføre endringer. Skal man da endre noe av pensum som går ut over

læringsmålene, må hele læringsmålplanen endres før implementeringen og erstatningen av tidligere pensum implementeres. Detaljerte læringsmål vil likevel være hensiktsmessig for oversikt, da det er enklere å se hva som skal være i fokus, og formålet med utdanningen. Ettersom utdanningsinstitusjonene er underlagt Studietilsynsforskriften § 2-2 er det slik at dersom et læringsmål er satt opp i planen, så må programmet ha obligatorisk pensum og fagstoff som sikrer at studenten har forutsetning til å ha oppnådd læringsmålet etter endt studie. Dersom dette likevel ikke skulle vært tilfellet, vil ikke læringsmålene ha noe verdi for interessenter eller studieplanen. Derfor forutsetter vi at læringsmål vil bli oppfylt gjennom programmets gang. Fordelen med en mindre detaljstyrt studieplan er tidligere nevnt, med motsatt begrunnelse.

4.2.1.2 Sosiale og emosjonelle ferdigheter

En del av konteksten i denne oppgaven er hvordan utdanningsinstitusjoner forholder seg til profesjonens og arbeidsmarkedets økende trend av endringer. Sosiale og emosjonelle ferdigheter er å betrakte som en viktig ferdighet for både profesjonell og tydelig kommunikasjon, samt at det kan øke evnen til å være tilpassningsdyktig ovenfor ny teknologi og verktøy. Sosiale og emosjonelle ferdigheter kan defineres som både empati og evnen til å kunne kommunisere og forstå profesjonell terminologi. Etisk refleksjon og forståelse vil også bli tatt med i denne definisjonen. I regnskaps- og revisjonsprofesjonen er det et stort behov for effektiv og tydelig kommunikasjon, da det både er mye team arbeid og kommunikasjon med kunder. Evnen til etisk refleksjon er også avgjørende for å forstå hvilke samfunnsmessige roller man har i yrket, og for å forstå konsekvens av beslutninger og konklusjoner. Etisk refleksjon kan også til dels kobles mot evnen til empati og emosjon, gjennom det å se og forstå flere sider av samme sak. I studieplanene er derfor også denne ferdigheten tydelig representert i læringsmålene, men det er klare forskjeller i tilnærming og i hvor stor grad det representeres, se tabell 6. Til felles har samtlige studieplaner fokus på evnen til terminologisk kommunikasjon innenfor regnskap og revisjon, men det er likevel tydelige forskjeller i tilnærming og volum utover dette. Vi velger ut tre kategorier vi ser på som viktige når det kommer til sosiale og emosjonelle ferdigheter. Det er «faglig terminologi og kommunikasjon», «etisk refleksjon» og «arbeid i team».

Det første som er synlig er at Nord Universitet ikke har læringsmål som direkte kan knyttes til verken etisk refleksjon eller arbeid i team. OsloMet og NTNU har heller ingen læringsmål som tar opp evnen til etisk refleksjon, og på dette punktet er det disse tre institusjonene som skiller seg mest ut. BI, NHH og UiS har på lik linje med Nord Universitet heller ingen direkte

læringsmål mot arbeid i team. Dersom vi først tar for oss etisk refleksjon så er dette et læringsmål som ofte kommer godt frem på bachelorstudiet, da det ofte er krav til å gjennomføre exphil, eller et annet etikkfag. Dette kan være en av årsakene til at dette ikke er betraktet som et nødvendig læringsmål på et masterstudium, ettersom dette er noe man allerede skal kunne. Det er likevel stort fokus på kritisk tenkning og profesjonell skepsis hos alle universitetene med unntak av UiT, som tidligere nevnt. Kritisk tenkning og sunn profesjonell skepsis går på litt av det samme, der det er evnen til å vurdere for og imot og gjøre en beslutning på bakgrunn av et grunnlag som kan dokumenteres. Det viser til refleksjonsevne. UiT har på dette punktet klare læringsmål for etisk refleksjon i løsning av faglige problemstillinger, og henviser også til viktigheten av dette i den samfunnsmessige tillitspersonsrollen revisor har.

Faglig terminologi og kommunikasjon er som nevnt presentert i samtlige institusjoners læringsmål. Det er en vesentlig del av en hver profesjon at man skal kunne den kunnskapen og teorien som er nødvendig for å kunne presentere på en tydelig, forståelig og profesjonell måte. I regnskap og revisjon er dette spesielt viktig for å kunne sammenligne og forstå dokumentasjon, og det er derfor ikke overraskende at dette er et læringsmål alle har. Det er likevel noen forskjeller i spesifisering og detalj når det gjelder kommunikasjonsdelen. BI har det minst detaljerte, men likevel presis og omfattende, læringsmålet som tar for seg at studentene skal kunne aktivt delta i faglige diskusjoner som gjelder regnskap og revisjon. Dette læringsmålet kan omfatte mye, og viser ikke direkte noen mangler på så måte. Forskjellen fra de andre er at de innehar mer detaljer når det kommer til at det skal kunne presenteres analyser, problemstillinger, konklusjoner også videre både skriftlig og muntlig. I motsetning til BI presiseres det også her hvem man skal kunne kommunisere med i de andre institusjonenes læringsmål, der spesialister, interessenter og allmennheten er en gjenganger hos samtlige. Dette er også et viktig læringsmål, og det vil derfor kunne være av betydning hva som beskrives i emnebeskrivelser angående hva som skal læres og hvilke arbeidskrav som foreligger for å avdekke om det faktisk kan være et mindre fokus på kommunikasjon og arbeid i team hos BI sammenlignet med de andre.

Arbeid i team og samarbeid går som nevnt igjen hos de fleste institusjonene og bør selvfølgelig sees sammen med læringsmål knyttet til kommunikasjon, men her er det likevel synlig at OsloMet har de mest detaljerte og høyeste målene. De andre presenterer målene til å være samarbeid med spesialiser, i revisjonsteam og andre grupper, og i tillegg har noen vektlagt planlegging og gjennomføring av prosjekter i team. OsloMet har her et eget læringsmål som tar

for seg at «studenten skal takle ledelsesmessige utfordringer på alle nivåer og kunne lede krevende utviklingsprosesser». Dette er et høyt mål som skiller seg fra de andre, og det vil vises tydeligere fra gjennomgangen om i hvor stor grad dette vektlegges i utdanningsprogrammet.

4.2.1.3 Teknologiske ferdigheter

Teknologiske ferdigheter vil i større grad bli nødvendig etter hvert som enda mer blir digitalisert, og informasjonssystemer i større grad blir digitalisert, i noe grad automatisert og betraktelig mer avansert. Teknologiske ferdigheter kan defineres som programmering, design og prosessering av digital data. For regnskapsførere og revisorer vil det nødvendigvis ikke være et behov for at alle skal ha dyp forståelse og kompetanse for avansert programmering og IT, men det er absolutt en nødvendighet med en basiskompetanse. Behovet vil helt klart være avhengig av hvor man jobber, med tanke på hvem som er i kundeporteføljen og hvilke arbeidsoppgaver man har. Det er stor variasjon i utformingen av informasjonssystemer og arbeidsmetodikk blant virksomheter, og høye kompetansekrav innen IT-forståelse vil fortsatt være overflødig for mange. Behovet for basisforståelsen vil likevel være nyttig for alle, da utviklingen uten tvil går i retning av digitale løsninger for det aller meste. Teknisk kompetanse vil bli avgjørende for at revisor skal kunne prosessere data og dokumentasjon og for å forstå grunnlaget konklusjonen kan trekkes på, og det er av den grunn et behov for studenter å ha kjennskap og innledende kunnskap innen.

I studieplanene ser vi stor variasjon i tilnærming til, og volum av, læringsmål innen teknisk kompetanse, se tabell 6. Flere av universitetene har ikke engang noen læringsmål som direkte kan knyttes til teknologiske ferdigheter, noe som vitner til en mindre klar og usikker oppfatning av hva som skal være en del av regnskap- og revisjonsutdanningen. NHH har tre læringsmål som tar for seg digital revisjon. Disse tar for seg at studenten skal ha innsikt i transformasjonsprosessen til en digital revisjon, kan benytte store datamengder fra forskjellige kilder i dataanalyser, samt å kjenne til ulike datakilder og analyser i en digital revisjon. Det viser at de har integrert digitale verktøy og teknologiske verktøy i sitt masterprogram, og at de har et mål om at studentene skal få en god grunnleggende innføring i hvordan å benytte seg av digitale verktøy. NTNU har igjen et enda mer utvidet mål for å gi studentene teknologiske ferdigheter. Som nevnt er de det eneste universitetet som har integrert teknologi som en del av læringsmålene som tar for seg inngående og avansert kompetanse. De er også det eneste universitetet som viser til at studenten skal ha inngående kunnskap for risikostyring, og da i tillegg «...med særlig fokus på virksomhetstyper med høy grad av digitaliserte prosesser...» i

form av finansiell rapportering. De har også mål angående spesifikke tema som Big data, informasjonssystemer og kommunikasjon, datasikring, og sikring av digitale bevis, prosessering av data til analyseformål, Hvilke effekter digitaliseringen har på næringslivet skal studentene også ha inngående kunnskap om. NTNU har uten tvil de mest detaljerte og omfattende læringsmålene når det handler om teknologi og digitalisering, noe som også burde komme frem av obligatoriske emner og pensum. USN og Nord universitet har også tatt inn et læringsmål direkte knyttet til digitalisering og teknologiske verktøy. Nord fokuserer på anvendelse av digitale verktøy i praksis, mens USN har høyere mål om at studentene skal ha avansert kunnskap innen digitalisering og teknologiforståelse i regnskap og revisjon.

4.2.2 Emner og emnebeskrivelser

I dette delkapittelet presenterer vi emner og emnebeskrivelse, og tar opp det som er ulikt blant universitetene. Dette gir godt grunnlag for å videre forstå hva det fokuseres mest på i utarbeidelsen av studieplaner, samt hvilke mål institusjonene har for studentene. Hvordan studiet er bygget opp gir også en klar indikasjon på hva institusjonene anser som vesentlig og nødvendig i utdanningen. Strukturen blir fire underkapitler som tar for seg følgende fire temaer: «Regnskap, analyse og verdsettelse», «Jus, skatt og avgift», «revisjon» og til slutt «Øvrige fag», se tabell 4 og 5. Øvrige fag vil ta for seg forskjeller i valgfag og muligheter studentene har til fordypning ved de ulike institusjonene. Øvrige fag kan også være fag som er obligatoriske ved et studiested, men som er ulikt det obligatoriske pensumet ved andre universiteter. Det blir i dette kapittelet hovedsakelig lagt vekt på obligatoriske emner, og ytterligere fordypningsfag innen regnskap og verdsettelse vil bli tatt videre opp under øvrige fag. For å kunne sammenligne emnene ved universitetene har vi valgt å legge fokus på fire ulike faktorer som enkelt kan sammenlignes. De fire kategoriene er emnets studiepoeng, eksaminering og vurderingsform, innhold og fokus, samt antall læringsmål som videre kan kategoriseres i Høyere kognitive; sosiale og emosjonelle; Teknologiske ferdigheter. Dette er valgt som følger av at institusjonene har litt ulike oppsett for emnebeskrivelsene hvor det er mere og mindre detaljert fra universitet til universitet. De fire valgte kategoriene er da det vi anser som best for å få til et sammenligningsgrunnlag som gir oss nok grunnlag til å beskrive forskjeller. Der det er vesentlige forskjeller i detalj for hva som er innhold, er hovedvekten lagt på det overordnede og det som ansees å være hovedfokus. Det er viktig å påpeke at dette er en analyse av emnebeskrivelser, og at det da kan foreligge avvik av mellom hva som står i disse og det som faktisk gjennomgås i kurset.

4.2.2.1 Regnskap, analyse og verdsettelse

I første underkapittel ser vi på regnskaps- og verdsettelsesemner som ligger i planen. Det er helt tydelig ulik tilnærming blant universitetene til hvordan de har valgt å integrere verdsettelse i studieplanen. De vesentligste forskjellene er tilnærmingen til verdsettelse, og hvilket perspektiv som er valgt. Noe som kan være en viktig faktor er tilgangen på ressurser. Vi ser at noen velger reine verdsettelsesfag fra et finansperspektiv som er velegnet for å passe inn i både MRR og Siviløkonom studiet, mens andre har verdsettelsesfag direkte rettet mot regnskap og revisjon. Førstnevnte har større fokus på verdsettelse av hele virksomheter, mens sistnevnte har valgt i større grad å fokusere på hvordan man skal forholde seg til regnskapsstandarder som tar for seg virkelig verdi. Vi skal nå ta en grundigere gjennomgang av emnebeskrivelsene til de respektive verdsettelsesfagene, og deretter presentere de forskjeller som eksisterer.

4.2.2.1.1 Verdsettelse

Det er jo klart at det burde være forskjeller i omfang og krav mellom emnene som gir 10 kontra 7,5 studiepoeng. Det er henholdsvis UiS, UiT og OsloMet som har valgt en studieplan bestående kun av 10 studiepoengsemner, mens Handelshøyskolen BI har 6 studiepoengsemner. Resterende universiteter har 7,5 studiepoeng. Vi forventet derfor å se forskjeller på bakgrunn av dette, og av den grunn velger vi å skille mellom disse i beskrivelsen. Det er likevel kun et obligatorisk emne hos samtlige universitet som er dedikert til verdsettelse. Når det gjelder omfanget for vurdering og eksaminering er det helt klart at det avhenger av antall studiepoeng emnet representerer. Samtlige universiteter med 7,5 studiepoengs emner har en avsluttende eksamen med varighet på 4 timer, der Nord Universitet er eneste som også har en innleveringsoppgave i grupper gjeldende i vurderingen. Innleveringsoppgaven gjelder 40 % av karaktersetningen, og den skriftlige skoleeksamen gjelder resterende 60 %. Resterende av universitetene har også obligatorisk arbeidskrav i form av gruppeoppgaver, men disse er kun vurdert «Godkjent / Ikke-godkjent». Handelshøyskolen BI, med sine 6 studiepoeng, har 50/50 vurdering av innleveringsoppgave og eksamen. Eksamen hos BI er på 3 timer, og vurderingsformen virker å samsvare til forventningen om at omfanget skal være mindre jo færre studiepoeng emnet gir.

Hos universitetene med 10 studiepoeng er forventningen sånn sett at eksamen/vurderingskrav vil være høyere. Det kommer tydelig frem at OsloMet kjører et mer omfattende vurderingsopplegg enn samtlige universitet i sitt verdsettelsesemne. Her består eksamen av 3 ulike deler som gjentas 4 ganger i løpet av semesteret. Dette sørger da for at elevene blir testet

i alt pensum. De tre ulike delene er en innleveringsoppgave, en «multiple choice test» og til slutt en individuell fremføring på 10 minutter. Denne vurderingsformen mener vi viser at emnet er mer omfattende enn de andre i form av arbeidskrav, og viser igjen at det er satt av mer tid til emnet. UiT sin emnebeskrivelse er vag når det gjelder arbeidskrav, og pålegger ikke direkte arbeidskrav til gruppearbeid. Hele vurderingen baseres på en 4-timers skoleeksamen, på lik linje med de fleste av universitetene med 7,5 studiepoengs emner. UiS har også fullt ut vektlagt skriftlig eksamen på 4 timer, men med et klart arbeidskrav i form av en individuell innlevering. Det er altså ingen obligatorisk gruppearbeid hos UiS.

Innholdet i fagene er som nevnt beskrevet i forskjellig grad hos universitetene, og derfor fokuserer vi mest på de synlige forskjellene i fokus. Nord Universitet, OsloMet, UiT og UiS har utifra emnebeskrivelsene et større finansorientert faglig innhold. Det skal gi inngående kunnskap i kjente verdsettelsesmodeller, hvor det er stort fokus på å benytte regnskapsinformasjon og markedsanalyser for verdsettelse. Risiko og lønnsomhetsanalyser virker å være en viktig del, samt verdsettelse av kapital. Hos BI og NHH er det helt tydelig en mer regnskaps- og revisjonsorientert tilnærming til verdsettelse. Det er fokus på å gjennomgå regnskapsstandarder som tar for seg virkelig verdi, og hvordan man skal håndtere regnskapsposter som består av mindre sikre verdiestimer. Det er i tillegg til dette også fokus på verdsettelsesmodeller og lønnsomhetsanalyser. USN har også en mer revisjons- eller virksomhetsstyringsorientert tilnærming, hvor det er et klart fokus på kredittrating, konkursprediksjon og fastsetting og vurdering av verdiestimer i regnskapet. UiA og NTNU kan tolkes som litt mer miks av finansorientering og regnskap/revisjonsfokus. Beskrivelsen kan sees å være mest finansorientert, men med innslag av deler som virker å være revisjonsspesifikk. Det er hos disse to studiestedene mindre enkelt å konkret vurdere hva som er beskrevet i emnebeskrivelsene. Forskjellene kan nok komme av tilgang og prioritet på ressurser hos universitetene, der mange av universitetene velger å kjøre ett verdsettelseskurs for både MRR og Siviløkonom studenter.

4.2.2.1.2 Regnskap

Regnskap virker å ha relativt samme oppsett ved de fleste studiestedene, og har innhold som fokuserer på balanseorientert og resultatorientert regnskap, IFRS og NGAAP, og ikke minst det konseptuelle rammeverket. Fra emnebeskrivelsene virker det som om det konseptuelle rammeverket og regnskapsprinsipper er en stor del av pensum. Samtlige emnebeskrivelser tar for seg at studentene skal kunne anvende, forstå og se problemstillinger knyttet til

regnskapsstandarder og prinsipper. Den helhetlige regnskapsforståelsen er altså sentral i emnebeskrivelsen. Selv om det er fokus på prinsipper og rammeverk, behandles også regnskapsstandarder i pensum med særlig fokus på regnskapets hovedposter og poster omfattet av estimater.

Ellers er det mindre forskjeller i enkelte tema som er nevnt i emnebeskrivelsene. Eksempler på anomalier er NTNU som eneste som nevner «digital rapportering» som tema og UiA som virker å ha et større fokus på å integrere bærekraft som en del av regnskapsfagene. I tillegg har USN et nytt obligatorisk emne som vil ta for seg avanserte temaer i regnskap og revisjon, men dette emne mangler fullstendig emnebeskrivelse ettersom det er et nytt emne for kullet som starter høsten 2021, og emnet skal ikke holdes for dem før i 2023 som følge av at dette programmet er en næringsmaster som går over 6 semester.

Det vi derimot ser forskjell på er omfang og antall studiepoeng som er knyttet til de obligatoriske regnskapsfagene. Valgfagene vil vi omtale nærmere i delkapittel 4.2.2.6 Valgemner, men vil likevel påpeke den store differansen i valgmuligheter studenten får ved de ulike institusjonene. Hos Nord Universitet, UiA, NTNU og NHH er det 15 studiepoeng som er knyttet til obligatoriske regnskapsfag, og hos BI er det kun 12 studiepoeng. 12 og 15 studiepoeng obligatorisk gir studenten selv et større rom i studieplanen for å velge spesialiserings- eller breddeemner etter egen interesse. USN har til dels samme oppsettet, men har i tillegg fått inn et nytt obligatorisk fag på 7,5 studiepoeng som vil ta for seg avanserte temaer i regnskap og revisjon. Det som kanskje er litt overraskende er at de universitetene som har 10 studiepoeng per emne, også er blant de universitetene som har flest obligatoriske regnskapsemner. UiT har to fag (Finansregnskap 1 og 2) som tilsynelatende virker å være relativt likt oppsett som andre, der det nevnte i første avsnitt er fokus. De har i tillegg et obligatorisk emne som er Avansert regnskapsanalyse. Dette faget virker å ta for seg en del tema og pensum som behandles i andre fag ved de andre universitetene. Eksempelvis tar faget opp temaer som strategisk analyse, lønnsomhetsanalyser og analyser av selskapets vekst, som hos flere av de andre universitetene behandles i fag som regnskapsanalysefag og/eller verdsettelsesfagene. Den store forskjellen er likevel at UiT har fag som gir 10 studiepoeng, og de obligatoriske regnskapsfagene tar opp hele 30 studiepoeng. OsloMet er også i samme situasjon, med tre obligatoriske emner på 10 studiepoeng, med tillegg av et emne som er obligatorisk for de som mangler forkunnskaper i regnskap. Dette emnet er også på 10 studiepoeng, og fungerer som en introduksjon til foretaksrett, revisjon og regnskap. Introduksjonsfaget regnes likevel ikke inn ettersom det kun

er obligatorisk for studenter med manglende forkunnskaper, og det er derav 30 studiepoeng som ansees som dedikert til obligatoriske regnskapsemner. De 30 obligatoriske studiepoengene innebærer i likhet med de fleste universitetene to emner som tar for seg temaene nevnt i første avsnitt. Til forskjell fra UiT er det tredje obligatoriske emnet Offentlig regnskap. Dette faget er et fag som også er delvis obligatorisk på UiS, hvor det er et anbefalt valgmenne.

For å oppsummere er det altså tilsynelatende samme oppsett og temaer som går igjen i regnskapsdelen. NTNU skiller seg som eneste som nevner digitalt regnskap som tema, mens UiA ut fra emnebeskrivelsene er eneste som integrerer bærekraft i de obligatoriske regnskapsfagene. De største overraskelsene er UiT og OsloMet som i forhold til de fleste andre studieprogrammene har dobbelt så mange studiepoeng i obligatoriske emner knyttet til regnskap. Det blir da et spørsmål om hvor mye mer omfattende disse emnene er til sammenligning med 7,5 studiepoengsfagene, og hvor mye dette kan gå på bekostning av bredden i studieprogrammet. Dette vil bli behandlet nærmere i diskusjonsdelen.

4.2.2.2 Jus, skatt og avgift

Når det gjelder innhold i fagene som tar for seg Jus, skatt og avgift er det få ting som skiller seg ut. Det som igjen er verdt å ta i betraktning er igjen vesentlige forskjeller i hvor mange studiepoeng de ulike institusjonene har satt til vert emne. Alle utenom BI og OsloMet har 2 emner, der ett tar for seg foretaksrett, mens det andre tar for seg skatt- og avgiftsrett. Dette gjør igjen at det blir store variasjoner i hvor mye plass disse emnene tar i studieplanen. Dette er obligatoriske fag, og med det skiller det 5 studiepoeng mellom universitetene med 10 studiepoengsemner og universitetene med 7,5 studiepoeng. Det er en tendens vi ser, og kan være en begrensning for valgfrihet og bredde for disse universitetene med 10 studiepoengs fag.

4.2.2.2.1 Selskapsrett

Selskapsrettemnene virker som nevnt å ha det samme type oppsettet blant alle utdanningsinstitusjonene. Selskap-, aksje- og allmennaksjeloven står sentralt, med et særlig fokus på selskapsformene aksjeselskap og allmennaksjeselskap. De fleste virker også å ha innføring i juridisk metode som en del av dette faget. Det er i det hele veldig lite som skiller emnebeskrivelsene når det gjelder innhold, og det er dermed ingen ting vi med 100% sikkerhet kan trekke ut som forskjeller. De mindre forskjellene vi ser er blant annet at BI, med 6 studiepoengs fag, har et litt mindre selskapsrettkurs. Det er også en mindre detaljert emnebeskrivelse, og det kan tyde på et mindre omfattende innhold. Emnet har likevel det

samme fokuset som samtlige andre institusjoner, men som følge av et tredje obligatorisk jus-kurs har de valgt å benytte emnet «Jus for revisorer» for introduksjon og fokus på å lære studentene god juridisk metode. Som nevnt er det vanskelig å skille innholdet i emnet mellom institusjonene, og det blir i all vesentlighet antall studiepoeng, arbeidskrav og vurderingsform som er de mest klare og sikre forskjellene i dette kurset. Fem av institusjonene har tilnærmet like krav for å få vurdering i faget, og det ville da vært naturlig om dette var de fem samme med 7,5 studiepoengs emner. Det er derfor ingen stor overraskelse at UiA, NTNU, NHH og Nord universitet har samme form for arbeidskrav. Arbeidskravet består av en til to obligatoriske innleveringer, individuelt eller i grupper på inntil 3 personer, mens vurderingen gjøres fullt ut gjennom en skriftlig individuell eksamen på 4 timer. Den siste institusjonen som benytter denne formen er UiT, som har et emne på 10 studiepoeng.

UiS og BI er de to som ut i fra emnebeskrivelsen har de laveste kravene til vurdering, med henholdsvis to ulike metoder. BI har vurdering i form av en innleveringsoppgave som studentene jobber med gjennom hele semesteret, individuelt eller i gruppe. Det er ingen skriftlig skoleeksamen eller andre arbeidskrav. UiS har heller ingen arbeidskrav, og vurderingen gjøres ved en 4 timers skriftlig individuell eksamen. Det er ingen overraskelse at BI, med et emne på 6 studiepoeng, har et tilsynelatende lavere krav til arbeid, men at UiS har valgt å kun ha en 4 timers eksamen for å kunne bestå emnet er litt mer overraskende da dette er et emne på 10 studiepoeng. Man ville kanskje forventet et høyere krav, eller en mer omfattende eksamen. OsloMet har heller ingen arbeidskrav for å kunne gå opp til eksamen. De har i motsetning til UiS valgt en 5 timers eksamen, og det er til dels rimelig å anta at den da også blir mer omfattende enn en 4 timers eksamen. En omfattende vurderingsform har også USN valgt. For å kunne gå opp til en avsluttende 4 timers eksamen må studentene få godkjent hele tre individuelle skriftlige arbeidskrav. Det er da de to sistnevnte institusjonene som ser ut til å ha de mest omfattende emnene i form av arbeidskrav og vurdering.

For å oppsummere selskapsrettsemnene er de altså vanskelige å skille ut fra emnebeskrivelsene når det kommer til pensum og innhold, men det altså likevel noen forskjeller når det gjelder arbeidskrav og vurdering. Det som igjen viser seg er at emnene med 10 studiepoeng ikke ut fra emnebeskrivelsen kan tydes å være mere omfattende en 7,5 studiepoengsfagene. Dette vil bli diskutert ytterligere i senere kapittel da det er en faktor av stor betydning for studieplanenes helhet.

4.2.2.2 Skatt og avgift

Skatt- og avgiftsrettemnene er, som selskapsrettemnene, utformet likt hos samtlige. Hovedårsaken til dette er nok i stor grad at emnene i både selskapsretten og skatt/avgifts-retten følger de norske lovene, og emnene er ganske omfattende. De mest sentrale temaene vil da dekke store deler av lovverket, og det er lite sannsynlig at det blir de store forskjellene i hva en foreleser vil anse som viktig. Det eneste som er verdt å nevne fra innholdsbeskrivelsene til emnene er UiA, hvor de legger vekt på vurdering og konsekvenser i forhold til hvilke betydning skatte- og avgiftsrettens har for å oppnå FNs bærekraftsmål. UiA virker å være opptatt av å integrere bærekraftperspektivet i flere av emnene.

Når det kommer til arbeidskrav og vurderingsform i dette emnet er det mer som forutsett enn i selskapsrett. Her er det to av de tre institusjonene med emner på 10 studiepoeng som ser ut til å ha den mest omfattende vurderingsformen. Det gjelder henholdsvis OsloMet som har en 5 timers individuell skriftlig eksamen, i tillegg til ett arbeidskrav som må bestås, og UiS som har en 6 timers eksamen. Jeg nevner igjen at det er en antagelse at varigheten på en skriftlig eksamen har betydning for hvor omfattende den er, og at vi da antar at en skriftlig eksamen på 6 timer er vesentlig mer omfattende i forhold til en på 4 timer. Av de tre institusjonene som fører emner med 10 studiepoeng er igjen UiT de som har det som ser ut som den minst omfattende vurderingsformen. Her er det et arbeidskrav hvor to individuelle innleveringsoppgaver må bestås for å gå opp til eksamen, der eksamen er en 4 timers individuell skriftlig oppgave. BI har kun en 3 timers skriftlig eksamen, og ellers ingen arbeidskrav utover dette. Resterende institusjoner, der emnene er på 7,5 studiepoeng, har arbeidskrav i form av en til to oppgaver individuelt eller i grupper som må bestås, i tillegg til en skriftlig eksamen på 4 timer.

Oppsummert ser vi igjen at beskrivelsene av innhold tar for seg de samme temaer hos samtlige, og det er vanskelig å vurdere om universitetene med emner på 10 studiepoeng har et mer omfattende kurs på bakgrunn av beskrivelsen. UiS og OsloMet har tilsynelatende mer omfattende vurderingskrav, men det har ikke UiT. Igjen må det vurderes hvilke faktor dette spiller på studieplanen som helhet og hvilke bredde studentene sitter med etter fullført utdanning.

4.2.2.3 Revisjon

I revisjonsemnene er det relative forskjeller i antall studiepoeng og emner som er lagt inn i den obligatoriske delen av studieplanen. NTNU, Nord Universitet og UiA har alle 15 studiepoeng med revisjonsfag, mens BI har 18. NHH har på andre siden 22,5 studiepoeng og 3 revisjonsemner, og er den institusjonen med mest obligatorisk innhold om vi går etter studiepoeng. USN, UiS og OsloMet har alle et emne som er sammensatt, og tar for seg både regnskap og revisjon. Forskjellen her er at OsloMet har et emne som er introduksjon til regnskap, foretaksrett og revisjon. UiS og USN sitt emne er et fordypningsfag som tar for seg avanserte tema i regnskap og revisjon. En enkel forutsetning blir da å fordele emnets studiepoeng på antall fagområder emnet behandler, og OsloMet sitt fag vil da innebære 3,33 studiepoeng i revisjon, mens UiS og USN sitt innebærer henholdsvis 5 og 2,75 studiepoeng i revisjon. Denne forutsetningen gir et totalt antall obligatoriske studiepoeng innen revisjon i studieplanen til OsloMet på 13,33 studiepoeng, og er lavest av samtlige institusjoner. Tar man for seg innhold i revisjonsfagene og sammenligner dem på tvers av institusjonene er det også en del forskjeller i innhold og omfang.

Det er to universiteter som skiller seg ut i den retningen at de kun tar for seg de aller mest nødvendige og grunnleggende temaene innen revisjon, og det er OsloMet og UiS. Temaene er de samme som går igjen blant samtlige institusjoner, men inneholder altså ingen ting utover dette. Dette er, kort beskrevet, emner som revisors rolle, interessenters forventninger til revisor, juridisk rammeverk, kontrollrisiko, mislighetsrisiko, revisjonsstandarder og ellers revisjonskonseptet mv. UiA og Nord universitet er også ganske generelle når det gjelder innhold, men de har likevel et tema hver som skiller dem fra de førstnevnte. UiA har, som i flere av deres emner, et tydelig fokus på bærekraft, og i dette tilfellet revisors rolle innen bærekrafts rapportering. Nord Universitet har i innholdsbeskrivelsen med et tema som tar for seg digitaliseringseffekten innen revisjonsfaget. Det er likevel disse fire institusjonene som etter innholdsbeskrivelsene har det mest generelle innholdet, og da spesielt OsloMet og UiS. NTNU og UiT har tilsynelatende større fokus på digitale analyseverktøy og digitaliseringens påvirkning på revisjonsprofesjonen en de ovennevnte. NTNU nevner også spesifikt at de har spesielt fokus rettet mot risiko- og vesentlighetsvurdering av virksomheter som benytter teknologi på en avansert måte. UiT har likevel 20 studiepoeng, mot NTNUs 15, festet til obligatoriske emner innen revisjon. Det vil derfor være naturlig og anta at UiT har mer omfattende innhold i sine revisjonsemner, men igjen er det vanskelig å få inntrykk av dette gjennom UiTs emnebeskrivelser.

NHH og BI er de to eneste institusjonene som har 3 obligatoriske emner som er direkte rettet mot temaer innen revisjon. NHH har gjennom emnet «digital revisjon» fått in flere tema som tar for seg digitaliseringseffekten i revisjonsbransjen og næringslivet. Emnet gir også studentene kunnskap til å kunne foreta dataanalyser og strukturere store mengder data, samt at emnet tar opp relevante problemstillinger knyttet til digitalisering og dataanalyser i revisjon. BI har emnet «etikk, bærekraft og ansvarlighet for revisorer» som tar for seg revisors etiske rammeverk i tillegg til andre sentrale etiske teorier og rammer. I tillegg legger emnet vekt på bærekraftig utvikling og sirkulær økonomi, samt verktøy som kan benyttes i disse prosessene. Sentralt står også bærekraftsrapportering og problemstillinger dette medfølger. Tar vi for oss arbeidskrav og vurderingsform i emnene ser vi at OsloMet og UiS er de to universitetene som har de mest omfattende kravene. OsloMet er eneste institusjon som har valgt vurdering i form av 5 timers individuell eksamen, mens UiS har relativt omfattende arbeidskrav sammenlignet med de andre i tillegg til en avsluttende 4 timers individuell eksamen. Det som gjør arbeidskravene til UiS mer omfattende er kravene til obligatorisk oppmøte, samt flere innleveringsoppgaver gjennom semesteret som må bestås for å kunne gå opp til eksamen. USN har også valgt å ha krav til oppmøte, men da bare i emnet «revisjonsteori og metode». De resterende institusjonene har igjen omtrent samme kravene til vurdering, med 1-2 obligatoriske innleveringer, samt en skriftlig individuell eksamen på 4 timer. Unntaket er BI med 3 timers eksamener, som er forventet ettersom de har emner med 6 studiepoeng. UiT gir også gjennom arbeidskrav og vurdering et inntrykk av å ikke ha mer omfattende emner en emner med 7,5 studiepoeng.

Oppsummert ser vi at samtlige studiesteder har det samme generelle innholdet, mens noen har innhold utover dette. Det er nettopp i innhold utover den generelle revisjonsteorien hvor forskjellene finnes. I revisjonsemnene så er det NHH som har mest innhold, både i form av kursenes innhold og studiepoeng. Institusjonene med minst innhold utover det generelle er UiS og OsloMet, som også er de eneste studiestedene med kun et obligatorisk emne som utelukkende tar for seg temaer rettet mot revisjon.

4.2.2.4 Øvrige obligatoriske emner

I dette delkapittelet ser vi på innhold og omfang av obligatoriske emner utover de obligatoriske fagområdene som er gjennomgått i de foregående delkapitlene. Det er få av institusjonene som velger å ha emner utover dette som obligatoriske emner. De fleste av institusjonene har likevel et eget emne som tar for seg forskningsdesign og metode. De universitetene som ikke har dette,

eller at det ikke kommer tydelig nok frem, er NHH, NTNU, og UiS. På UiS har de derimot valgt å legge metodelære til seminarer i forbindelse med masteroppgaven, mens på NHH og NTNU ser vitenskapelig metode ut til å kun være eventuelle valgemenner. Utover vitenskapelig metode, er det kun NTNU og Nord Universitet som har emner utover de obligatoriske fagområdene. Et av disse emnene som er hos både Nord universitet og NTNU tar for seg virksomhetsstyring, med fokus på risikostyringsprosesser og internkontroll. Emnet legger også vekt på IKT og ERM-systemer, systemer for lagring av informasjon, og rollefordeling i virksomhetsstyringen. NTNUs emne virker likevel å ha litt større fokus på digitaliseringens betydning på prosesser, samt mer fokus på det tekniske når det gjelder IKT og informasjonslagring.

NTNU har i tillegg til dette ytterligere tre obligatoriske emner. Det ene er «data science», et emne som tar for seg tema innen dataanalyse og statistisk læring, ved bruk av programspråket R. Det andre er «eksperter i team», som er et tverrfaglig prosjekt der studentene blir satt til å arbeide med et prosjekt i grupper satt sammen av studenter fra ulike studieprogram. Det siste emnet er «strategisk økonomistyring», som tar for seg strategiske lønnsomhetsanalyser og prising. To av disse emnene finnes i lignende varianter hos de fleste andre institusjonene som valgemenner, men det er interessant å se at NTNU som eneste har valgt å ta inn disse emnene som en del av den obligatoriske delen i studieplanen. «Eksperter i team» skiller seg fra de andre universitetene, spesielt med tanke på at dette er obligatorisk for alle studenter på masterprogram ved NTNU, og at det baseres på tverrfaglig samarbeid.

UiA og OsloMet har en annen form for MRR-studie, der studentene får ved gjennomføring både fullført siviløkonom utdanning og master i regnskap og revisjon. Studieplanene og utformingen for hvordan dette gjennomføres er likevel ganske annerledes. På OsloMet er regnskap og revisjon én av fire hovedprofiler studenten kan velge mellom. Det vil da si at man kun får de nødvendige fagene som kreves for å gå videre til å få statsautorisasjon ved å velge MRR som hovedprofil. Det gjør i hovedsak at dette ser mer eller mindre ut som et tradisjonelt MRR-program om man velger dette som hovedprofil, og ikke en MRR-studie med videre profilering. Ved UiA er dette annerledes. Her er MRR programmet studenten har søkt seg inn på, og studenten velger videre mellom to hovedprofiler for å få siviløkonom graden i tillegg. Hovedprofilene studentene kan velge på UiA er Økonomisk styring eller internasjonal ledelse. Begge hovedprofilene gir studentene da to obligatoriske fag utover de obligatoriske fagområdene for MRR, og studenten har fortsatt to plasser i studieplanen til valgfag. Siste vi

trekker frem i dette delkapittelet er USN. De har i sitt masteropplegg et unikt fokus på praksis i studieforløpet gjennom en næringsmaster. Næringsmasteren kombinerer jobb og masterutdanning, og er tilpasset slik at programmet går over 3 år, med 50% jobb. Dette gjør at studenten i større grad er kjent med næringsliv og arbeidsoppgaver som møter i arbeidslivet etter endt studie, en fra et «ordinært» 2-årig masterprogram.

4.2.2.5 Gruppearbeid

Gjennom studieplanene får vi et generelt inntrykk av omfang av gruppearbeid hos institusjonene. I delkapittel 4.2.1.2 Sosiale og emosjonelle ferdigheter, tok vi opp sosiale og emosjonelle ferdigheter, hvor samtlige hadde overordnede læringsmål i studieplanen som tok for seg samarbeid med spesialister, i team og evnen til å kunne kommunisere gjennom faglig terminologi. For å forberede kandidatene på samarbeid er det spesielt en ting som lar seg gjennomføre gjennom et akademisk studieforløp, og det er gruppeoppgaver. Dette lar seg også enkelt måle, og kommer delvis synlig frem i emnebeskrivelsene til vert emne. Emnebeskrivelsene definerer ikke nødvendigvis omfanget av gruppeoppgavene, og er tidvis mindre enkle å vurdere, således blir det også ufullstendig da det kan foreligge avvik mellom studieplan og praktisk gjennomføring av emnet. De gir likevel en generell beskrivelse, og gjør det mulig å se forskjellene i minstekravet til arbeid i grupper ved de ulike studieprogrammene. Det vi presenterer er igjen hentet fra emnebeskrivelsene til de obligatoriske emnene i studieplanen.

Som nevnt i kapittel 4.2.1 Læringsmål, var det ikke direkte klare forskjeller, og samtlige har integrert samarbeid i de overordnede læringsmålene. OsloMet hadde likevel et læringsmål som skilte seg ut ved følgende: «*Studenten skal takle ledelsesmessige utfordringer på alle nivåer og kunne lede krevende utviklingsprosesser*» (Se appendiks B). Tar vi utgangspunkt i at det som øker studentenes ferdigheter til samarbeid i størst grad er gruppeoppgaver, vil det da kunne forventes at dette gjenspeiles ved tilnærmet like krav til gruppearbeid ved universitetene. Det vi likevel ser fra emnebeskrivelsene er at det er relativt varierende krav til gruppearbeid. UiS og OsloMet er de to universitetene som gir inntrykk av å ha det minste omfanget av obligatorisk gruppearbeid. Tabell 2 og 3 viser at cirka 70 % av emnene ved disse to universitetene gir inntrykk av å ikke ha noe form for krav til gruppearbeid. På motsatt ende av skalaen har vi BI og Nord Universitet, som har inkludert gruppearbeid som en mindre del av vurderingen i nærmere 60 % av de obligatoriske emnene. Resterende av institusjoner har i stor grad obligatoriske arbeidskrav i form av gruppearbeid i de aller fleste emner.

NTNU har som nevnt et emne som tar for seg arbeid i team, «eksperter i team». Emnet legger krav til et tverrfaglig samarbeid, der gruppene blir satt sammen av studenter fra ulike studieprogram. Emnet vil foregå ved at studentene jobber sammen med et prosjekt, og vil i stor grad legge vekt på refleksjon rundt samarbeid. Ser vi dette emnet i sammenheng med kravene til gruppearbeid i de resterende emnene er gruppearbeid tilsynelatende mest representert hos NTNU, med BI og Nord Universitet på nivået under. Næringsmasteren til USN gir i høyeste grad også studentene praktisk erfaring med gruppearbeid, og da også enda mer rettet direkte mot arbeidsmiljøet profesjonsutdanningen er rettet mot. Samtidig vil gruppearbeidet i jobb bli formet av virksomhetene og arbeidsmiljøet der, og vil ikke ha den samme friheten man får gjennom gruppearbeid på universitet og høyskole.

4.2.2.6 Valgemner

NHH er den utdanningsinstitusjonen som har flest valgemner å velge mellom og man kan velge inntil 3/4 valgemner til mastergraden sin. Kun i 2020/2021 studieåret var det introdusert 17 nye valgemner, og det var allerede 155 valgemner man kunne velge fra før av, noe som gir totalt 172 valgemner. Mesteparten av valgemnene er 7,5 studiepoeng, men det er noen som fungerer som introduksjonskurs som kun gir 2,5 studiepoeng. Mens nyetablerte MRR-studie på UiT har ingen valgemner å velge mellom så tilbyr UiA, Nord og UiS minst valgemner. BI og NTNU har henholdsvis 7 og 10 valgemner hver, men forskjellen fremkommer ved at BI har 6 studiepoeng, se tabell 4 og 5. I praktisk sammenheng betyr det at MRR-studenter på BI kan effektivt velge 5 valgemner av de 10. Mens NTNU studenter kun kan velge 1 av 7 inn i sin utdanning. OsloMet har like stram studieplan da de i utgangspunktet tilbyr 27 valgemner, men hovedprofilen i MRR åpner kun opp for å ta 1 valgemne av de 27 på tredje semester. USN er på mange måter låst og det fremkommer 4 valgemner i campus Vestfold og i campus Ringerike er det 3 valgemner. Det kan velges 3 valgemner til sin mastergrad på USN, og studentene har deltidsjobb inkludert i studieplanen.

Hovedsakelig rangerer valgemnene mange ulike og relevante temaer innenfor en generell økonomi bakgrunn. Alle utdanningsinstitusjonene tilbyr et eller flere valgemner innenfor finans, økonomistyring, strategi og finansregnskap. Det foreligger likevel tydelige forskjeller mellom utdanningsinstitusjonene. Eksempelvis tilbyr USN kun valgemner innenfor digitalisering, bærekraft, innovasjon og dataanalyse. NTNU har ett dataanalyse fag som valgemne, men resterende er mer generelle økonomiske fag. Dette gjelder forsåvidt også Nord universitet, men Nord supplerer i tillegg ett nytt emne innenfor bærekraft. NHH har mange fag i de generelle

økonomiske fagene, men tilbyr også et stort spekter av andre emner som digitalisering, dataanalyse, bærekraft, innovasjon og markedsføring. BI er eneste utdanningsinstitusjon som tilbyr en videre fordypning på både skatt- og avgiftsrett. Det vil eventuelt gi 18 studiepoeng, fordelt med 3 emner på 6 studiepoeng. NHH har valgemner som er innom skatt- og avgiftsrett, men ikke som hovedtema. Samtlige utdanningsinstitusjoner tilbyr mulighet for utveksling i MRR-studiet. Hovedsakelig gjøres dette i 3. semesteret, men UiA og NHH er åpen for å ta utveksling i 2. semesteret. Effekten av å ta et utveksling påvirker ikke MRR-graden negativt fordi fagene på forhånd må bli godkjent av skolen, noe som er vanlig å gjøre i ett semester hvor det er hovedsakelig preget av valgemner. I delkapittelet som tar for seg analyse vil vi gå nærmere i dybden og diskutere funnene ytterligere.

4.3 Funn fra intervju

Det er tatt utgangspunkt i vår metodikk for tematiske analyse og koding som muliggjør presentering av funn fra intervju. Vi ser det ikke hensiktsmessig å presentere alt av funn ettersom noe av datagrunnlaget ikke nødvendigvis er like relevant. Det hadde også blitt svært omfattende og uoversiktlig. Dette betyr at vi må inndele dette underkapittelet slik at funnene lettere kan tolkes. Ved å systematisk kategorisere funnene ytterligere så tydeliggjør vi bruken av datagrunnlaget på en mer hensiktsmessig måte.

4.3.1 Tilnærming til spørsmål

Det ble stilt totalt 235 spørsmål for de 6 respondentene, noe som utgjør et gjennomsnitt på 39 spørsmål per respondent. Nedre og øvre grense var henholdsvis 29 og 50 spørsmål. Det fremkommer forskjeller grunnet bruk av en semi-strukturert intervjuguide som tillot oss å være mer fleksibel enn rigid, se redegjørelsen i Kapittel 3, Metode. Gjennomgående hos respondentene så fremkommer det en indikasjon på at samtlige av respondentene sin tilnærming var hovedsakelig kritisk, eller nøytrale, i sine besvarelser. Høyeste andel for kritisk var 48,48 % av intervjuet til respondent 5, mens laveste var hos respondent 6 med 28 % (Se Appendiks D). Med nøytral tilnærming så var andelen høyest hos respondent 2 med 52,17 % og laveste var 24 % hos respondent 6. Det er ikke nødvendigvis en dårlig eller god ting ettersom koden, kritisk, verken har positive eller negative konnotasjoner. Med koden «kritisk» ønsket vi å reflektere at respondenten var mer usikker og stilte seg kritisk til påstanden ved å sette spørsmål på det. Generelt var det mer positivt tilnærming enn negativ. Negative tilnærminger utgjorde kun 3 av 235 mulige besvarelser, mens positive tilnærminger var totalt 27 besvarelser. På tvers av besvarelsene til respondentene så var det store forskjeller når det kom til tilnærmingen av

muligheter. Respondent 6 hadde hele 17 besvarelser som inneholdt indikasjoner på muligheter i fremtiden, mens respondent 1,3 og 5 kun hadde 5 besvarelser om muligheter. Likevel var det mer tilnærminger for muligheter, enn positive, da totalen for muligheter utgjorde 40 besvarelser. Analysen av kodingen kan sees i sin helhet i Appendiks D.

4.3.2 Forskjeller

Øvrige forskjeller som omhandler spesifikt studieplanen, og derav emnene, er gjennomgått i delkapittel 4.2 Studieplanen. Det fremkommer tydelige forskjeller hos de ulike utdanningsinstitusjonene fra intervjuene, og fokuset vil dermed være mer på rammene rundt selve studieplanene. Blant annet er næringsmasteren i regnskap og revisjon på USN den eneste som inkluderer jobb som del av studieplanen, mens UiA og OsloMet har regnskap og revisjon som en profilering i tillegg til Siviløkonomgraden. I Norge er det kun BI og NHH som er selvstendige handelshøyskoler som ikke assosieres med et universitet, og har dermed egne merkenavn. De har relativt stor kapasitet og mer ressurser enn andre handelshøyskoler og fakulteter for økonomi, noe som gjenspeiles både i fagpersonell og budsjett. Samtlige respondentene legger ikke skjul på dette. Noe som fører til en større grad av forskning på MRR som fagområde hos de to institusjonene. NTNU i sin helhet har forsåvidt stor kapasitet og masse ressurser, men handelshøyskolen NTNU og herunder MRR-studiet blir betraktelig mindre til sammenligning i det større bildet. Det er også slik at majoriteten av de 9 utdanningsinstitusjonene som tilbyr MRR så er 6 av de relativt nye programmer, hvor NHH, BI og UiA har hatt MRR-studiet gående i lengre periode. Resterende av utdanningsinstitusjonene har hatt det mellom 1 til 3 år. Nord og NTNU hadde oppstart i 2018, mens nyeste MRR-studiet ligger hos både UiT og USN som startet i høsten 2020. Likevel fremkommer det en konsensus på tvers av respondentene om at de syns det er greit at det skal være forskjeller mellom utdanningsinstitusjonene, spesielt på studieplan nivå. Respondent 6 tydeliggjør det med at det er viktig at de ulike utdanningsinstitusjonene spiller på sine iboende styrker, og dermed skal man ikke se bort i fra at noen legger større vekt på digitalisering, mens andre fokuserer i større grad på jus for eksempel. Respondent 1 svarer med at mindre standardisering i rammene er en ønsket utvikling hos alle parter, da det blir mindre detaljstyrt på innholdet og utdanningsinstitusjonene kan dermed spille på sine særegenheter. Respondent 2 poengterer at alle revisorer i Norge ikke er nødt til å være helt like og det kan være variasjon så lenge det grunnleggende er på plass. Den fleksibiliteten som fremkommer i høringen er dermed fornuftig, mener respondent 2. Dette er noe næringen og Revisorforeningen vil at utviklingen skal fortsette i den retningen. Det trekkes imidlertid fram at i de obligatoriske emnene så foreligger

det naturligvis mindre variasjon fordi det uansett må være et større fokus på de viktige fagområdene som faktisk utgjør en MRR, noe som er regulert i forskriften.

Handelshøyskolen BI er for såvidt en privat institusjon, mens resten er offentlige. Hvilket som betyr at BI har et betydelig høyere studieavgift per semester sammenlignet med de offentlige utdanninginstitusjonene. Respondent 4 kommenterer at BI er en kommersiell aktør som er avhengige av sine studenter da midlene som kommer fra dem kan være viktige. Videre sier respondent 4 at BI derfor kanskje strekker seg lengre for å tiltrekke seg studenter. Vi kan likevel ikke se bort i fra at både BI og NHH har en sterkt internasjonal status og tilstedeværelse, noe som gjenspeiles i rangeringen i Financial Times sin undersøkelse som plasserte dem på henholdsvis nummer 49 og 62 i listen av topp europeiske handelshøyskoler i 2020 (Financial Times, 2020). Denne statusen som BI og NHH sitter på reflekteres også på et nasjonalt nivå. Ingen av de andre offentlige utdanninginstitusjonene er for øvrig rangert i Financial Times listen. Av de handelshøyskolene som tilbyr MRR så er det kun NHH, BI og UiA som har internasjonale akkrediteringer, noe som betegner et omfattende og betydelig kvalitetsstempel på deres økonomi utdannelse. Derimot har BI trippel akkreditering som inkluderer også EQUIS og AMBA akkrediteringene noe som utgjør «Triple-Crown» (BI, n.d.). NHH har EQUIS og AMBA, men har jobbet en stund med å få den siste akkrediteringen AACSB og forventer å få det fullført innen 2 år (I. Johannessen, 2020). Vi belyser disse akkrediteringene fordi det tydeliggjør hvilke ressurser disse utdanningsinstitusjonene sitter på, ettersom prosessen av å søke og vedlikeholde slike internasjonale akkrediteringer er svært kostbare og ikke minst tidkrevende. For å få godkjent disse akkrediteringene så er det slik at man kontinuerlig må forbedre studiene sine samtidig må man være villig til å etterfølge de nødvendige endringene som forekommer i samfunnet, og markedet for øvrig (Pettersen, 2019).

4.3.3 Endringer

Som tidligere nevnt i 4.2.2 Forskjeller, så er det 6 utdanninginstitusjoner som tilbyr et relativt nytt MRR-studiet, mens BI, NHH og UiA har hatt det over en lengre periode. USN og UiT har dermed ikke hadde noe behov å foreta noen endringer ettersom opptaket var i høsten 2020. UiA måtte for 3-4 år siden innføre 2 forskjellige spesialiseringer på MRR studiet sitt ettersom Universitets- og høgskolerådet (UHR) mente at man ikke kunne tilby Siviløkonom tittelen i tillegg til MRR, dersom man ikke hadde lagt inn mulighet for valg av spesialisering for studenten. Det ble også gjort en omstrukturering på studieplanen for høsten 2020 slik at det var mulig å få til utveksling for MRR studentene på UiA.

Det fremkommer en samlet konsensus at det er muligheter for å gjøre små endringer og justeringer underveis, innenfor de rammene det lar seg gjøre. Et eksempel som respondent 4 trekker frem er at når en foreleser forsvant så måtte utdanningsinstitusjonen fjerne emnet fra MRR studiet fordi de ikke hadde nok ressurser, herunder forelesere, til å overta emnet. Det kan også være slik at man ønsker å innføre nye emner, men at man ikke har tilgjengelig med ressurser for å lage kurset. Respondent 5 sier at mange av skolene, om ikke alle, muligens sliter med å få nok kompetente fagpersonell på alle fagområder innen MRR. Respondent 5 trekker fram et eksempel om at hvis deres fagansvarlig for et emne blir syk så har man ingen til å ta over, og da ser man at man egentlig er veldig sårbare. Respondent 6 gir et eksempel som belyser problematikken hvor man har tilgjengelige ressurser, men hvor det oppstår et problem i krysningspunktet mellom digitalisering og revisjon for eksempel. Deres utdanningsinstitusjon har et relativt tilstrekkelig IT-miljø på universitetet, men har likevel vanskelig med å kommunisere revisjon til IT-personer. Respondent 2 sier at en mastergrad er noe begrenset fordi man gjerne skulle fått plass til alt man hadde ønsket seg og det er det som er den største utfordringen. Man vet ikke hva man skal fokusere på og hva man kanskje kan fjerne for å få inn et nytt emne, og den avveiningen er ikke lett med MRR. Dette fordi det er en del obligatoriske emner som er svært viktig. Respondent 1 sier at man uansett vil møte på begrensinger i en mastergrad, men da gjelder det å finne den riktige balansen og prioritere godt. Likevel svarer respondent 2 med at de innførte et nytt digitaliseringskurs fordi deres utdanningsinstitusjon så et stort behov i bransjen. For å foreta seg større endringer, som å innføre et helt nytt emne, så kreves det godkjenning fra ledelses- og administrasjonsnivå, vanligvis er dette prorektor sier respondent 2. Respondent 3 svarer noe lignende med at dersom man ønsker å gjøre større endringer så må man pålegge seg gjennom en mer byråkratisk prosess som er tidkrevende. Videre kommenteres det av respondent 3 at det derfor er viktig at man har tenkt på det i god tid før man faktisk bestemmer seg for å gjøre endringen fordi det uansett må gjennom styret, komitéer og fra høyere hold. Respondent 5 understreker en annen eventuell konsekvens av å endre kursporteføljen, og det er nemlig at man til dels må holde det gamle kurset i vedlikehold. Respondent 5 sier derfor at det kan oppstå dobbelt med arbeid fordi studentene har rett til å kontinuere tidligere eksamener, men når du stadig endrer på dette så kan det bli problematisk og man må være forsiktig med å endre ofte.

I respons til fremtidens endringer de neste 5 til 10 årene så mener respondent 1 at vi fortsatt er i en tidlig fase på mange områder, blant annet digitalisering og ikke-finansiell rapportering som bærekraft. Majoriteten av respondentene sier at begge disse områdene vil komme tydeligere

fram i både studiet og i praksis, det er det ingen tvil om. Men, man må passe på den regulatoriske utviklingen også sier respondent 6. Videre sier samme respondent at akademia har en tendens til å være hengende etter enn å ligge foran praksis, og derfor er det lite sannsynlig for at det kan komme enorme forandringer på kort tid. Samtlige respondenter kommenterer noe av det samme om at et tidsperspektiv på mellom 5 til 10 år vil kun vise gradvise endringer og at mye av hovedtrekkene vi ser i dag hos fagområdet, og i bransjen, vil være fortsatt fremtredende. De store endringer vil komme etter 20 år sier respondent 4. Videre sier respondent 4 at man er nødt til å kunne endre seg dersom det forekommer endringer, men det må korrelere med hvordan yrket utvikler seg fremover også. I tillegg setter respondent 4 spørsmålsteget på om det er mulig å endre seg innenfor den kompetansen man allerede har, eller at det er slik at man må ha en helt annen kompetanse. Det er krevende å si fordi på lik linje med respondent 6, så sier respondent 4, at det er vanskelig å være på forkant av det. Respondent 5 besvarte deler av spørsmålet med en annen vinkling og sa at mest sannsynlig vil man se flere studenter ta 1-årig MRR studier fordi det virker som at det er en økning på mer generell mastergrad innenfor økonomi og finans. Respondent 6 sier at essensen for at MRR-utdannelsen kan best mulig håndtere eventuelle endringer er å være observante på det som skjer rundt bransjen. Respondent 6 forklarer med at det kan gjøres gjennom at grunnlaget av de som har ansvaret for MRR-studiet burde vært en kombinasjon av akademikere på høyt nivå, nåværende praktikere og tidligere praktikere som sammen kan se hva som påvirker studiet i fremtiden. Hvis det er kun én av kategoriene så kan det bli dårlig resultat.

4.3.4 Samarbeid

Det fremkommer et samarbeid mellom de ulike utdanninginstitusjonene som tilbyr MRR studiet i form av et årlig møte som hovedsakelig fasiliteres av Revisorforeningen. Det fungerer som et samarbeidsforum hvor samtlige studieprogramlederne blir invitert til et fellesmøte og Revisorforeningen stiller opp med sine fremste folk og revisjonsdirektøren. Generelt på tvers av besvarelsene så gir det inntrykk at et slikt møte er nyttig og er i utgangspunktet positivt. Respondent 1 sier at det gir mulighet for tilform av informasjon fra andre, hvor man kan koordinere og avklare eventuelle nye endringer, som for eksempel revisorloven som nylig kom, da det gir samsvar med Revisorforeningen. Respondent 4 sier i tillegg at det gir mulighet til å knytte kontakt med de andre utdanninginstitusjonene fordi uten et slikt møte hadde det nok vært vanskelig å ta kontakt ut av det blå. Respondent 4 sier videre at det foreligger et godt samarbeid med respondentens utdanninginstitusjon og 2 andre utdanninginstitusjoner. Det er samarbeid gjennom bruk av hverandres foreleserkrefter og bidrag med sensurhjelp, og det er takket være

et slikt møte mener respondent 4. Respondent 5 og 6 er i utgangspunkt positiv til samarbeidet, men mener at det egentlig ikke er veldig stort samarbeid. Respondent 6 mente det var større samarbeid på BRR fordi da eksisterte det en felles rammeplan som samtlige var tvunget til å låse seg inn på, men nå er MRR mer fleksibelt. Respondent 5 utdyper det videre med å si at det er lite samordning mellom skolene om hva som skal være i innholdet i studiet, og derfor ingen samordning angående eksamensoppgaver. Det fremstår derfor lite samarbeid i form av sensur og slikt, men det forekommer til en viss grad. Respondent 6 er på samme vinkling og understreker at utenom det årlige møtet så er det ellers ikke noe mer enn det. Respondent 6 sier derimot at møtet gir et godt innblikk i hva de andre utdanningsinstitusjonene gjør og det kan bidra til inspirasjon i form av gode idéer. Respondent 2 legger seg i samme tankegang og utdyper således videre med at dersom noe dårlig, eller rart, fremkommer hos en annen utdanningsinstitusjon så kan det være at respondent 2 kan komme med innspill. På den måten veksler man fram og tilbake sammen med hverandre slik at i sum så får man en god profesjonsutdanning i Norge. Selv om det er en konkurranse så er det fortsatt ønskelig at MRR-studiet skal bli bra totalt sett. Både respondent 5 og 6 kan se at det blir positivt med ytterligere samarbeid, men førstnevnte ønsker ikke at det skal føre til økt standardisering på MRR. Respondent 6 tror at ordningen som den er i dag egentlig går greit, men det er vanskelig å si fordi man ikke har sett effekten av økt samarbeid enda.

Når det kommer til samarbeid med arbeidsmarkedet, og næringslivet, så representerer Revisorforeningen sånn sett hele bransjen. Respondent 2 mener det fungerer bra og sier at deres utdanningsinstitusjon har ellers god kontakt med revisjonsselskapene. Hos respondentene 4 og 6 sine utdanningsinstitusjoner så fremkommer det ikke noe direkte samarbeid, men det er klart at det er gjesteforelesere fra næringslivet. Noe som skaper en viss samarbeidsrelasjon, men foreløpig er det ikke noe som er formalisert enda. Respondent 4 sier at de tar imot innspill fra arbeidsmarkedet, men hvor mye som faktisk kan gjøres noe med er vanskelig å si. Respondent 5 sier også det samme at det er ikke noe formalisert samarbeid mellom deres utdanningsinstitusjon og næringslivet, men det er fortsatt mye kommunikasjon fram og tilbake. Det fungerer i større grad mer ad hoc, og dermed noe uforutsigbart samt tilfeldig. USN har som sagt avtaler i forbindelse med at studentene deres kan jobbe ved siden av studiene.

4.3.5 Flere tilbydere av MRR

Ved at det introduseres flere tilbydere av MRR så tror respondent 4 at det kan bli økt konkurranse om studentene, forutsatt at det blir nedgang av søkere totalt sett, og mener at BI

kanskje vil strekke seg lengre for å få studenter. Respondent 4 understreker likevel at situasjonen generelt ikke betegnes som en konkurranse mellom hverandre, men mer som samarbeidspartnere. Respondent 1 stiller seg noe undrende til spørsmålet og vinkler det på en annen måte ved å spørre oss om det virkelig er mange som faktisk tilbyr MRR, fordi det ser ut som det er flere utdanningsinstitusjoner som tilbyr Master i økonomi og ledelse (Siviløkonom) enn MRR. Hvorvidt om det er mange eller få kommer an på hvilken refleksjon man forholder seg til, sier respondent 1. Videre forklarer respondent 1 at de som tilbyr MRR studiet ikke bør fokusere på å tilpasse kun børssegmentet, men generelt det norske næringsliv også, som et hint til utdanninginstitusjonene i kontekst av at det tilbys flere MRR utdannelse. Likevel fremkommer det en usikkerhet og tvil hos tre av respondentene, henholdsvis respondent 2, 5 og 6. I utgangspunktet har de ikke noe imot at det kommer flere tilbydere av MRR, men det må settes spørsmålsteget på om det faglige nivået er på topp hos alle stedene. Respondent 6 sier blant annet at Revisorforeningen var i begynnelsen ganske skeptisk til at deres MRR-studie kom til markedet, og det var 5 år siden, fordi før var det kun BI og NHH som tilbydde MRR-studiet. Respondent 2 stiller seg undrende til problematikken og sier at utveksling av foreleserkrefter er fornuftig og nyttig, men ikke til den grad at utdanningsinstitusjonen blir avhengig av eksterne forelesere. Da kan det bli en utfordring på sikt, og med tanke på at MRR teknisk sett er et spesialisert fagområde så foreligger det et krav på at akkurat den spisskompetansen skal være god. Respondent 5 fyller inn fra en annen vinkel og lurer på om noen av utdanningsinstitusjonene egentlig har kjøpt undervisningstjenester hos revisjonsselskapene direkte, og dersom det er tilfellet så er ikke det bra. Respondent 5 understreker at undervisning må skje av fagpersonell som er tilknyttet skolen og har ansvaret for evalueringene fordi MRR-studiet er veldig eksamensorientert. Det foreligger et karakterkrav på C og da må den undervisningen ha en god sammenheng mellom det som undervises og eksamen, med andre ord, at det er tilrettelagt for studentene på en hensiktsmessig måte. Respondent 3 og 5 er enige på det punktet at dersom det er flere tilbydere av MRR så må det foreligge en forsikring om at rammene for at minstekravet i innholdet i MRR studieplanene må være tilstede. Fordelen med flere tilbydere derimot, er at den unike styrken hos de ulike utdanninginstitusjonene eventuelt kan gjenspeile seg i MRR-studiet, ved for eksempel at det legges mer vekt på digitalisering eller jus. Hvis det er et spesielt område som interesserer studenten så kan det være nok til å velge akkurat det MRR-studiet og på den måten være en fordel for studentene, sier respondent 6. Respondent 5 har sagt noe lignende og legger heller ikke skjul på at i helhet så er det en god ting fordi til slutt så er det markedet, i dette tilfellet studentene, som bestemmer. Respondent 5 utdyper utsagnet sitt med at, hvis det er slik at

digitalisering er veldig populært for tiden og det er en utdanningsinstitusjon som tilbyr mye av det i sitt MRR-program, så vil nok de få flere søkere. Ettersom hvis noen utdanningsinstitusjoner utdanner kandidater som har en kompetanse som ikke arbeidsgiverne har lyst på så er det naturlig å se at studentene ikke lenger vil gå dit heller, og slik må det fungere, poengterer respondent 5.

4.3.6 Ferdigheter

Samtlige respondenter anerkjenner viktigheten av disse trendene, som digitalisering og bærekraft, men det foreligger en kjerne av kompetanse som er viktig å ivareta. Det utgjør selve kompetansen til en regnskapsfører og en revisor, og danner således grunnlaget for vårt utøvende skjønnsom etablerer de nødvendige kognitive ferdighetene, som kritisk og analytisk tenkning. Her foreligger det en konsensus på tvers av alle respondentene om at basiskunnskapen og -forståelsen må være på plass hos samtlige utdanningsinstitusjoner som tilbyr MRR studiet. Respondent 2 sier at det må foreligge en forsikring om at basisen er på plass og revisjonsdirektivet fungerer som en tilrettelegger for minimumskravene i bunn. Den teoretiske kunnskapen setter rammene for vår kompetanse og selv om det skulle vært noe nytt som dukker opp, for eksempel ved endring av en standard eller lov, så skal en MRR-student kunne innrette seg basert på sin kunnskap. Respondent 5 forklarer det med at, poenget er at man ikke skal pugge de standardene som er gjeldende nå, men at man skal lære seg tankesettet som ligger bak konstruksjonen av en standard. Respondent 2 utdyper dette videre med at studentene læres til å skjønne konsepter og skal dermed danne seg et konseptuelt rammeverk som ligger til grunn i deres kunnskapsforståelse. Uavhengig om markedet endrer seg så vil prinsippene, og konseptene, kunne anvendes fordi det teoretiske grunnlaget alltid vil være anvendelige, og dermed være gyldig over tid. Respondent 4 legger til at studentene som har bygget opp den teoretiske kunnskapen vet at det finnes et svar og hvor man kan finne ut av svaret på eventuelle problemstillinger. Respondent 3 gjengir samme prinsipp om at den teoretiske forståelsen etablerer evnen til å analysere et fenomen, og den er nokså varig. Det er det som er formålet med et masterprogram, at man skal legge et grunnlag for varig kompetanse som man etterhvert kan bygge videre på, om nødvendig, sier respondent 3. Respondent 5 sier at det er klart at dataanalyse og digitalisering er viktige drivere for bransjen, men om det foreligger en nødvendighet for at alle regnskapsførere og revisorer må kunne det, det noe er mer usikkert. Det er slik at MRR-studenter er først og fremst analytisk tenkende, mener respondent 5. Respondent 6 er enig og sier at det nytter ikke å sende ut studenter som har tekniske ferdigheter når de ikke kan analysere, og være kritiske. Respondent 1 legger til at som en revisor må er

man nødt til å forstå gangen i regnskapet, og dermed transaksjonene. Hvis det er slik at automatisering tar over mye av arbeidet så vil det fortsatt trenge en menneskelig del i arbeidet, som kan bekrefte, lage og forstå regnskapstallene. Respondent 5 er sikker og mener at man aldri kan erstatte den menneskelige tankekraften fordi man alltid må vurdere og analysere tallene. Teknologien skal kun være et hjelpemiddel til å gjøre de rutinepregede arbeidet.

Likevel legger ikke respondentene skjul på at det kan bli færre revisormedarbeidere på sikt, og kanskje redusert antall revisorer totalt sett. Respondent 1 forteller at det vil nok være et større behov på erfarne revisorer, som gjerne er på Manager nivå og oppover. Da forklarer respondent 2 at kompleksiteten vil øke og dermed vil behovet for skjønn og analyse øke tilsvarende. Hvilket som betyr at etterspørselen for høyere nivå av kompetanse vil være økt hos revisjonsselskapene. Respondent 2 sier at deres utdanningsinstitusjon har diskutert dette temaet sammen med revisjonsbransjen, og mener at fremtiden til MRR burde egentlig handle om å utdanne studenter til å kunne gå rett inn i Manager rollen i et revisjonsselskap. Respondent 6 legger til at regnskapsførerne vil i større grad innta rådgiver og konsulent roller. Respondent 1 sa at regnskapsførerne må være den prefererte rådgiveren for næringslivsledere, og typisk på SMB nivå vil det være viktig. Det vil alltid være etterspørsel på kompetanse som kan tilrettelegge for oversettelsen fra data og omgjøre til det relevant informasjon, og i dette tilfellet regnskap, mener respondent 3. Man skal heller ikke se bort i fra at både regnskapsfører og revisor blir mer spesialiserte, og kan bli analytikere og rådgivere på sine spesialiserte områder, sier respondent 3.

På tvers av besvarelsene fra respondentene så gir det en indikasjon på at det er greit å ha den innledende forståelsen innenfor tekniske ferdigheter, som digitalisering og videre. Men, det kan på mange måter ikke bli hovedfokuset til studiet. I tillegg er ikke-finansiell informasjon, som bærekraftsrapportering blitt enda viktigere i det siste. Med den begrensningen på 120 studiepoeng i ett 2-årig MRR studie, og 60 studiepoeng er låst til obligatoriske fag så kan det skape vanskeligheter. Noe annet som respondent 2 og 6 har kommet innpå er derimot viktigheten av sosiale ferdigheter, herunder kommunikasjon og samarbeid. Respondent 6 utdyper det videre med adferd og psykologi fordi respondenten mener at det å være en revisor har mye med menneskekunnskap og -kjennskap. Respondent 6 fortsetter forklaringen med at de som rekrutterer inn til revisjonsselskapene ser i stor grad på personlige ferdigheter fordi respondenten tror at det er hvert fall like viktig som analytiske evne og kritisk tenkning å ha for en revisor. Respondent 2 supplerer med at det er viktig for revisor å kunne presentere og

formidle godt, både skriftlig og muntlig for såvidt. Dersom automatisering faktisk tar over mye av det rutinepregede arbeidet så har revisoren mye mer tid til å kommunisere med kunden, og da må det være god kommunikasjon fordi revisoren må i sin helhet levere en god tjeneste også, mener respondent 6. Respondent 1 er kort innom samme tankegang om at det er viktig at revisorer er gode samtalepartnere og ikke minst menneskelige i sin fremgangsmåte. Et annet område som kan være svært viktig i fremtiden, men som veldig få av respondentene har snakket om grunnet til at digitalisering og bærekraft er mest populært for tiden, er hvitvasking og skattesvindler. Dette er noe respondent 4 legger til som en trend som kanskje er relevant for revisor også å snakke om, kanskje mer enn nåværende trender. Det går likevel under som oppbygning av kognitive ferdigheter.

5 Diskusjon

I dette delkapittelet skal vi anvende funnene våre ved bruk av vårt teoretiske rammeverk. Samtidig skal vi supplere med andre relevante sekundærkilder for å drøfte de ulike forskningsspørsmålene. Vi ønsker derfor å skape en produktiv diskusjon som vil danne grunnlaget for å besvare vår problemstilling.

5.1 Forskningsspørsmål 1 – Hvilke vesentlige forskjeller finnes på studieplannivå mellom de ulike utdanningsinstitusjonene?

Vi ønsket gjennom denne oppgaven å få et bedre overblikk over hvordan MRR-programmene ved de ulike studiene er satt sammen, og om hvilke forskjeller som fremkommer av studieplanene. I empirikapittelet ble det presentert en gjennomgang av studieplanene, og vi vil i dette kapittelet drøfte noen av de mest vesentlige forskjellene som ble identifisert. Vi skal knytte forskjellene opp mot teori og informasjon fra våre respondenter.

Zeff (2012) har kritisert regnskap og revisjonsutdanningen i USA for å ha mistet fokus på å produsere studenter med kompetanse for å kunne utøve profesjonelt skjønn og etisk refleksjon. Zeff (2012) sin kritikk baserte seg på at det ble lagt for mye fokus på at studentene skulle memorere standarder og regelverk. Det ble derfor mindre rom for gjennomgang av det underliggende og det konseptuelle rammeverket for regler og standarder, kritisk tenkning og skjønnsmessige vurderinger i studieforløpet. Gjennom analysen av studieplanene ser vi en klar trend i læringsmål som går på den konseptuelle forståelsen. Det er også tydelig fokus på å lære fagområdet historie, og da spesielt knyttet til hvordan rammeverkene profesjonen er underlagt har blitt utformet, og hvorfor standarder har blitt som de er i dag. Noen av universitetene påpeker også i studieplanen at dette er viktig for å gi studentene evnen til livslang læring, noe som støtter teorien til både Collins og Freidson (Smeby, 2008). Det samme ser vi i beskrivelsen av regnskapsemnene, der det konseptuelle rammeverket er en stor del av pensum hos samtlige institusjoner. Samtidig er det hos samtlige også lagt stor vekt på forståelsen av regnskapsposter med stor grad av usikkerhet og estimering i både regnskap og revisjon. Gjennom intervjuene og med egne erfaringer fra et MRR-program vil det være rimelig å anta at den norske MRR-utdanningen i stor grad er opptatt av forståelsen av det underliggende i standarder og lovverk, og ikke bare kunne anvende dagens regelverk på kjente problemer.

Vi ser en klar forskjell på tvers av institusjonene hvor NTNU skiller seg ut med et obligatorisk emne som baseres på at studentene skal jobbe med en gruppeoppgave på tvers av fakultet og

studieprogram. Dette emnet er «Eksperter i Team» som vil gi de aller fleste studenter utbytte i form av nettverksbygging, samarbeidsevne og ikke minst øving på å håndtere og integrere tverrfaglige problemstillinger i praksis. Emnet er tilpasset for å passe samtlige masterprogram på NTNU. Av den grunn vil ikke nødvendigvis alt i emnet være direkte relevant for MRR-programmet. Emnet tar opp 7,5 studiepoeng i programplanen og kan derfor kritiseres for å gjøre valgmulighetene til studentene redusert, spesielt siden faget ikke direkte er relatert til MRR. Funnene viser en stor variasjon i hvordan utdanninginstitusjonene integrerer samarbeid og arbeid i team i studieprogrammet. Generelt er det hos de fleste gruppearbeid i form av obligatoriske arbeidskrav i flere av emnene, se tabell 2 og 3. Flere av respondentene påpekte også en utfordring med å integrere så mye gruppearbeid de selv ønsket. Noen av årsakene til dette ble begrunnet med manglende kapasitet og interesse blant studentene.

Av sistnevnte årsak vil vi også trekke frem USN, og deres næringsmaster. Det er et 3-årig masterprogram som kombinerer både studier og praksis der man jobber 50 % av studietiden. I denne modellen får man mye relevant praksis og absolutt relevant erfaring med arbeid i team. Studenten får prøvd seg på de verktøyene som benyttes i praksis, og vil også bli kjent med arbeidsgiverens prosesser, miljø og metoder. Teece (2011) kritiserer utdanningsinstitusjonenes manglende evne til å kombinere teori og praksis for å utvikle studenter som kan håndtere de faktiske problemstillingene som vil møte dem i arbeidslivet. Næringsmasteren er dermed et motsvar på dette, og viser til en ny måte å løse dette på ved å forlenge masterprogrammet med et år for å gi rom til praksis uten at det skal gå utover det akademiske innholdet. Samtidig skal utdanningen gi grunnlaget som kreves etter lov for å bli statsautorisert revisor, og det er påkrevd 3 års praksis, der 2 av årene skal være i et revisjonsforetak, jf. Revisorloven § 3-2. Det betyr at praksisen studentene får i en næringsmaster likevel vil bli tatt igjen i påkrevd praksis for å kunne få statsautorisasjon av studenter som gjennomfører et ordinært 2-årig MRR-program. Et motargument for å generalisere en utdanningsmodell som næringsmasteren er utdanningen faktiske formål. Utdanninginstitusjonene skal stå for den akademiske skoleringen og gi studentene de nødvendige forkunnskapene som behøves for å gå ut i yrkespraksis. En næringsmaster på 3 år kan være mer kostbart ettersom utdanningen går over 3 år. Det vil også ta lengre tid for studentene å bli uteksaminert og det må i tillegg foreligge en ramme rundt praksisplassen slik at kvaliteten kan sikres for studentene. Funnene våre viser at det er forskjellige oppfatninger på hvordan utdanninginstitusjonene definerer sitt ansvar for praksis, og i hvilken grad de skal bidra til å sikre studentene sosiale og emosjonelle ferdigheter.

I Norge er det to universiteter som tilbyr en økonomi utdanning som gir studentene både en MRR-grad og Siviløkonom tittel. For å kunne bruke tittelen «Siviløkonom» fremkommer det et vilkår av UHR som viser til at studenten skal ha mulighet til å velge spesialiseringsområder innen økonomiske og administrative fag (UHR, 2018). Studenten skal derav gjennom studiet få gjennomført et breddekrav og et spesialiseringskrav, hvor sistnevnte skal dekkes gjennom mastergraden. Vi tok opp forskjellene mellom UiA og OsloMet sine programmer, og hvordan disse er utformet. UiA har et program hvor man tar en spesialisering utover MRR som oppfyller vilkåret om å få Siviløkonom tittelen. UiA har hatt oppsettet med valg av spesialisering siden 2017. Før dette var det en fast studieplan uten valg av spesialisering som likevel ga tittelen Siviløkonom. Funnene våre viser at innføringen av valg av spesialisering skjedde etter føringer fra UHR der de påpekte at det måtte være valg av spesialisering for studentene for å kunne gi dem siviløkonomtittelen.

OsloMet har derimot en Siviløkonomutdannelse hvor studentene velger MRR som spesialisering, og altså ingen spesialiseringer utover dette. Vi stiller oss kritisk til OsloMet sin tilnærming fordi det fører til at master i økonomi programmet egentlig blir formet som et helt alminnelig MRR-program. Det ser derfor ut som at en hvilken som helst utdanningsinstitusjon som tilbyr MRR og Siviløkonom kan integrere MRR som en spesialisering i Siviløkonom programmet, og videre gitt studentene begge titlene for fullført utdanning. Dersom det er tilfelle vil man følgelig kunne integrere MRR som spesialisering til Siviløkonom utdannelsen i dag, uten å gjøre justeringer på MRR programmet som man allerede har.

Videre viser ytterligere funn at det foreligger en stor variasjon i omfang av temaer blant utdanningsinstitusjonene. Der det vises stor variasjon i form av hva som er lagt inn som obligatorisk i pensum, er temaene bærekraft, digitale eller teknologiske ferdigheter og virksomhetsstyring. Fra delkapittel 4.2.1.3 Teknologiske ferdigheter så vi at det var stor variasjon i studieplanene på hvilke tilnærming og mål utdanningssinstitusjonene har valgt. 4 av 9 universiteter har ikke integrert læringsmål som direkte kan knyttes opp mot teknologiske ferdigheter. Basert på analysen fremstår NHH og NTNU som de utdanningssinstitusjonene som fokuserer mest på teknologi og digitale verktøy i MRR programmet. NTNU har et fag som utelukkende tar for seg dataanalyser. NHH har også et emne som tar for seg dataanalyser, men har også integrert digitaliseringseffekten i revisjonsbransjen og hele kurset er rettet mot revisjon. Vi ser likevel at det er en trend at temaer innen digitalisering, analyse,

informasjonssystemer og databehandling blir lagt inn som del av emner hos flere av institusjonene, men ikke i like stor grad som NHH og NTNU.

Vi observerer at UiA har integrert bærekraft mest i forhold til de andre utdanninginstitusjonene i den obligatoriske delen av studieplanen. Det er lagt til som eget tema i flere av emnebeskrivelsene, og de virker også opptatt av å integrere det i de obligatoriske emnene for å gi studentene et perspektiv på dette. BI har også et eget obligatorisk emne som tar for seg en del tema innen bærekraft og sirkulær økonomi, med et sentralt fokus på revisors ansvar og bærekraftsrapportering. Derav skiller både BI og UiA seg mest ut i mengden når det gjelder integrering av temaet bærekraft. Det er vanskelig å si hvor stor plass bærekraft har i programmet blant de andre utdanninginstitusjonene. Vi observerte at det hos enkelte utdanninginstitusjonene var ellers mindre integrert, og at de kun var innom temaet gjennom andre emner.

Gjennomgangen av studieplanene viser også at NTNU og Nord universitet er de to eneste universitetene som har lagt inn et eget emne som har hovedfokus på virksomhetsstyring, risikostyring og internkontroll. Hos de andre utdanninginstitusjonene er temaet oppført som valgfag, og gjennomgått i forbindelse med revisjonsfagene. Spesielt internkontroll i form av hvordan man skal vurdere virksomhetens kontroll- og iboende risiko.

Som nevnt i tidligere kapitler har MRR-utdanningen ingen fastsatt rammeplan slik BRR hadde. Dette gir utdanningsinstitusjonene større handlingsrom til å forme utdanningen slik de vil, uten å skape en konsensus mellom alle organer for å sikre en utdanning alle kan stå inne for. Utdanningsinstitusjonene forholder seg likevel til NOU 2017:15 (Finansdepartementet, n.d.), der det settes et ønsket minstekrav til utdanningen skal inneholde minst 60 studiepoeng innen de sentrale emnene. Sammenlignet med MRR fremstod BRR mer standardisert i form av fastsatte og nasjonale rammeplaner. Det fremkommer fra lovgivers side om et større ønske om fleksibilitet for universitetene, og dette vil igjen føre til at universitetene selv kan velge hvordan de mener studiet kan fremstå mer attraktivt.

Det fremkommer derfor betydelig variasjon blant utdanninginstitusjonene når det gjelder valgfrihet for studentene i MRR-programmene. I tabell 4 og 5 ser vi at det er henholdsvis lik valgfrihet hos NHH, BI, UiS og UiA der alle har et rom på 30 studiepoeng for valgemner. UiA skiller seg delvis med at man i utgangspunktet har 2 valg i form av spesialisering til Siviløkonom. Spesialiseringen består av 2 ytterligere obligatoriske emner, men det er fortsatt

15 studiepoeng igjen til valgfag. Angående valgfag så har UiT ingen valgfag, mens NTNU har kun mulighet til å velge ett valgfag for hele studieforløpet. Ettersom UiT er nyetablert kan det foreligge vesentlige forskjeller fra hvordan studiet presenteres i studieplanen og hvordan det planlagt til å gjennomføres i høsten 2021. Likevel må vi stille spørsmål til oppbygningen av studieplanen hvor det kun er de obligatoriske fagene som inngår i programmet, og med et omfang av 90 studiepoeng der emnene er 10 studiepoeng hver. Det blir vanskelig for oss å bedømme om hvor omfattende emnene på 10 studiepoeng er i forhold til 7,5 studiepoeng. NTNU har 3 fag utover de obligatoriske fagområdene som de har bestemt skal være obligatoriske og anser som viktige. Denne variasjonen i valgfrihet for studentene viser at det er krevende å finne den rette balansen mellom valgemner og obligatorisk pensum. Respondentene våre anerkjenner muligheten for at høringen gir mer rom fleksibilitet, noe som kan føre til endringer i studieplanene i fremtiden. Funnene våre viser gjentatte ganger hvor krevende det valget man skal ta for å bestemme hvilke fag som man anser nødvendig å ha som del av det obligatoriske. Det er klar enighet om at revisor skal ha bred kompetanse for å få det nødvendige overblikket som er nødvendig for å kunne gjenkjenne risikoområder og avdekke misligheter. I utgangspunktet er det disse 60 studiepoengene som er ganske gitt innhold, der det ikke er de største forskjellene mellom universitetene. Utover dette er det i et masterprogram kun 30 studiepoeng, og det er begrenset med fleksibilitet for utdanningsinstitusjonene.

Vi kan oppsummere analysen med at det fremkommer tydelige variasjoner i studieplanene hos de ulike utdanningsinstitusjonene. Vi kan forklare årsaken med at det kan være krevende å finne balansen mellom hva som anses nødvendig i utdanningen, og hva som kan erstattes med valgemner. Flere av utdanningsinstitusjonene velger å gi plass til flere valgemner, mens andre anser noen temaer som viktige at de må være del av pensum, og derav ta plassen til valgmulighetene for studenten. Friheten som forskriften gir har introdusert ulike utdanningsmodeller som næringsmasteren til USN, og kombinasjonsmodellen til UiA og OsloMet hvor man får både MRR grad og Siviløkonom tittel. Det er klart at perspektivene til gruppen som er ansvarlige for studieprogrammenes innhold har en betydning for hva som blir vektlagt, men det er også andre momenter som spiller inn. Ressurser og fagområder som finnes på de respektive universitetene vil også være med på å forme studiet. Det er mye som kan være relevant å ta inn i MRR-utdanningen, men det er mindre opplagt på hva som skal være med.

5.2 Forsknings spørsmål 2 – Hvordan påvirkes MRR studiet av at det tilbys hos stadig flere utdanning institusjoner?

En respondent belyser en interessant og retorisk refleksjon om hvorvidt det er mange eller ikke som tilbyr MRR i sammenligning med Siviløkonom utdannelsen. Videre basert på våre empiriske funn så noterer våre respondenter at de ikke merker noe direkte press på sitt eget MRR studie fordi det kommer flere tilbydere av MRR. Det er heller ikke noe umiddelbar press om å integrere bestemte temaer til pensumet sitt foreløpig. I en norsk MRR kontekst må vi derfor sette observasjonen til Navarro & Gallardo (2003) i tvil ettersom utdanning institusjonene viser tydelige tegn på at de ønsker å implementere diverse temaer. Det er en nyansse fordi våre respondenter anerkjenner fortsatt at disse temaene er viktige, men hvorvidt om det er en umiddelbar nødvendighet er noe usikkert. Et viktig moment som kan trekkes fram fra funnene er at endringene har ikke vært like drastisk som man hadde trodd, men heller vært gradvise. Den gradvise endringen ser ut til å fortsette en stund til. Det kan forklares med at det foreligger en kjernekompetanse av sentrale emner som er regulert i forskriften som skal utgjøre en MRR grad (Finansdepartementet, 2019). Et profesjonsstudium skal danne det teoretiske grunnlaget for profesjonell skjønnsutøvelse og autonomi slik at kandidaten kan utøve sin rolle på en samfunnsnyttig måte den er satt til (Smeby, 2008). Dette er i samsvar med våre respondenter og man kan ikke avvike fra disse sentrale emnene. Uavhengig av hvor mange som tilbyr MRR og hvor drastiske endringene er må en MRR grad uansett kunne tilby disse sentrale emnene slik at kandidaten kan tilegne seg det nødvendige grunnlaget som er tiltenkt en MRR student. Vi kan derfor si at MRR graden er til en viss grad skjermet av forskriften. Forskriften er likevel åpen for fleksibilitet i MRR graden (Finansdepartementet, 2019) noe som er ønskelig hos respondentene. Det foreligger dermed en mulighet for å ta i bruk denne fleksibiliteten og respondere til disse endringene. Man kan sammenligne de ressursene som er forbeholdt de sentrale emnene i MRR som én type kompetanseressurs, men likevel vil de ulike MRR studiene fremstå forskjellige, noe som er i tråd med prinsippet til Eisenhardt & Martin (2000). Vi skal derfor se videre på de sentrale momentene som kan påvirke MRR studiet.

Noen respondenter setter tvil på om alle utdanning institusjonene har de nødvendige ressursene til å få utdanningens kvalitet på et høyt nok nivå. Dette setter Eisenhardt & Martin (2000) og Teece et al. (1997) sin kommentar om den grunnleggende evnen til å opprettholde konkurransefortrinnet over tid i et alternativt perspektiv. I den forstand ser ikke utdanning institusjonene på hverandre som direkte konkurrenter, men er likevel interessert i at

selve MRR tilbudet hos de forskjellige tilbyderne har mulighet til å levere på et høyt nivå. På et overordnet nivå så fremstår det derfor som at det er viktig for samtlige av respondentene at MRR studiet skal anses som et studie av høy kvalitet, uavhengig av utdanninginstitusjonen, fordi det påvirker MRR miljøets interesse. Tidligere avkreftet vi den antatte hurtige endringen av Teece et al. (1997) i en norsk MRR kontekst, men det avkrefter fortsatt ikke om at det vil være vanskelig å forutsi fremtidens markedet og behov. Til en viss grad vil det alltid være vanskelig å forutsi markedets nye behov så dynamiske kapabiliteter må uansett være tilstede. Funnene våre viser forskjeller i utdanninginstitusjoners forutsetninger til å imøtekomme disse endringene, og derav konkurransen. Fra et overordnet perspektiv så fremstår forutsetningene til de andre utdanninginstitusjonene som tilstrekkelig. Hvilket som betyr at det grunnleggende, herunder de sentrale emnene, kan dekkes. Utover dette ser vi allerede begrensninger på deres dynamiske kapabiliteter. Dette stemmer overens med Navarro & Gallardo (2003) at noen utdanninginstitusjoner er bedre rustet til å håndtere endringer og dermed i større grad har kjennskap til hvordan man kan gjøre endringer. Funnene våre viser at utdanninginstitusjonene NHH, BI og UiA er de som har hatt lengst aktivt MRR program. Det kan tilsi at de er bedre posisjonert til å håndtere endringer grunnet lengre erfaring, men vi kan ikke bekrefte det med absolutt sikkerhet.

I sammenheng med dynamiske kapabiliteter viser funnene våre at de ulike utdanninginstitusjonene er bevisst på endringene og anerkjenner viktigheten av dem. Det er et positivt tegn ettersom det gjenspeiler den første fase som omhandler den søkende dynamiske kapabiliteten er ivaretatt hos våre respondenter. Differansen skiller seg ut til fase 2 og 3 hvor man griper muligheten og deretter transformerer seg. I respondentenes besvarelser fremkommer det forskjellige tilnærminger som reflekterer standpunktet deres. Hvor noen er mer åpen for endringer og andre er mer konservativ til tross for at de er søkende. Noe som kommer av at noen utdanninginstitusjoner allerede har gjort større endringer, men foreløpig er mesteparten av endringene mindre justeringer innenfor de rammene som emnene har satt. Kahneman & Lovallo (1993) beskriver det som økt risikoaversjon fordi beslutningstakere ser oftere bort fra idéer som er kun sannsynlige i motsetning til idéer som er mer sikre. Forskjeller i dynamiske kapabiliteter hos de ulike utdanningsinstitusjoner fører til at noen påtar seg større risiko ved å gjennomføre endringer, og andre mindre grunnet tilgang til flere ressurser. Likevel er samtlige av respondentene i samsvar med Leih & Teece (2016) hvor man fremstår enten åpen eller konservativ i sin tilnærming av endringer så skal man ikke fremstå immune mot de endrende markedsforholdene. Uavhengig om det er gradvise eller drastiske endringer så følger

utdanninginstitusjonene med på det som foregår, noe som er i tråd med Navarro & Gallardo (2003) sin observasjon. Det foreligger en forståelse hos respondentene om at markedet bestemmer og det er derfor viktig å være observant slik at utdanninginstitusjonene kan posisjonere seg i kongruens med markedet når det er nødvendig, slik Teece et al. (1997) nevner.

Selv om det ikke foreligger et direkte press på de ulike utdanninginstitusjoners egen MRR studie så fremkommer det fortsatt en indirekte konkurranse. Vi begrunner det med at utdanninginstitusjonene ikke blir påvirket av hverandre direkte, men av segmentene som befinner seg i markedet, nemlig fagpersonell og studenter. Dette kan være momenter som fører til at utdanninginstitusjonene vil i større grad prøve å appellere til de nevnte segmentene. I den forstand vil fortsatt konkurransefortrinn være viktig for utdanninginstitusjonene spesielt over tid slik at de kan fremstå attraktive overfor studenter og eventuelle fagpersonell. Denne konkurransen påvirker naturligvis utdanninginstitusjonens karaktersnitt og status (Leih & Teece, 2016). Det er en underliggende generell konsensus at noen skoler har større status enn andre og derav et naturlig høyere karaktersnitt for studentene. Samtidig vil dette gjenspeile en viss attraktivitet for utdanninginstitusjonen når det kommer til rekruttering av fagpersonell. Dette er i samsvar med hva Leih & Teece (2016) har observert angående attraktivitet. Vi kan derimot være enige med Navarro & Gallardo (2003) om at utdanninginstitusjoner i 21. århundre beveger seg mot en kunnskapsøkonomi hvor det er ønskelig med flere ressurser spesielt i forbindelse med fagpersonell og tilgang på ny kunnskap. Med tanke på at MRR miljø er lite og det er begrenset med ressurser i fagområdet så kan det være påvirkning om hvordan noen utdanninginstitusjoners MRR studier er lagt opp. Det fremkommer en viss usikkerhet angående eksterne foreleserkrefter. Utdanninginstitusjonens dynamiske kapabiliteter vil dermed ikke være iboende hos seg selv, men hos eksterne. Dermed vil ikke den utdanninginstitusjonen som er avhengig av eksterne forelesere ha den grunnleggende evnen til å opprettholde konkurransefortrinn slik Eisenhardt & Martin (2000) og Teece et al. (1997) definerer dynamiske kapabiliteter. Selv om det foregår utveksling av foreleserkrefter så har ikke vi avdekket at noen utdanninginstitusjoner er avhengig av dem.

Til tross for at det er en gradvis endring så fremkommer det likevel ulike forutsetninger hos de forskjellige utdanninginstitusjoner til å håndtere endringer. Ifølge Bejinaru (2017) kan det derfor være hensiktsmessig å danne et samarbeidsnettverk i MRR miljøet og næringslivet for øvrig. Utenom et møte én gang i året i regi av Revisorforeningen avslører respondentene at det ikke fremkommer noe ytterligere formalisert samarbeid mellom utdanninginstitusjonene. Det

er heller ikke noe med næringslivet, og dersom det er noe kommunikasjon med næringslivet så foreligger det mer lokalt. På sikt anser vi dette som en potensiell negativ påvirkning på MRR studiet. Noen utdanninginstitusjoner kan håndtere eventuelle endringer på en god måte, men de som har mindre ressurser vil i større grad bli påvirket. Vi får derfor verken bekreftet eller avkreftet Bejinaru (2017) sin påstand, men flere respondenter ser det nyttig i et slikt samarbeid ettersom det kan gi fordeler og muligheter som til sammen kan gjøre MRR studiet bedre. Vi ser potensialet av fordeler med at flere tilbyr MRR fordi tilbudet blir spredt rundt i landet slik at utdannelsen ikke bare er forbeholdt til Oslo og Bergen. Eksklusivitet er lite formålstjenlig og i sum anser vi det som en positiv utvikling for MRR fagmiljøet.

Ifølge Teece (2011) har handelshøyskoler problemer med å kombinere både teori og praksis. Teece (2011) utdyper videre med at dagens pensum fremstår derfor som ad hoc noe som kan tydeliggjøre en mangelfull kobling mellom hva man lærer og hva man faktisk gjør på jobb. USN er eneste utdanninginstitusjonen som tilbyr en slik næringsmaster og avkrefter denne påstanden. Flere respondenter bekrefter at pensum og revidering av pensum fører til at man egentlig er ad hoc etter praksis. Likevel er samtlige av respondentene i samsvar med Smeby (2008) og Zeff (2012) om hva en profesjonsutdanning skal gi i form av det teoretiske grunnlaget og viktigheten av profesjonelt skjønn. Flere respondenter kommenterer dermed i tråd med Smeby (2008) om at profesjonsutdanningen nødvendigvis ikke skal gi praktiske ferdigheter fordi dette er noe som skal videreutvikles ute i praksis. Det ansvaret foreligger ikke hos utdanninginstitusjonen fordi ansvaret handler om å klargjøre studentene med teoretisk forutsetning til å yte i sin profesjonelle yrke. Naturligvis hadde det vært greit å ha praksis inkludert, men en respondent sier at det ligger ikke hos alle studenter sine interesser fordi det er noen som ønsker å bli fort ferdig med utdannelsen også. Kombinert med det faktum at MRR er regulert av forskrift så avkrefter dette kritikken fra Schön (1987) om at teoretisk kunnskap ikke er en viktig forutsetning ved utøvelse av profesjon. Samtidig styrker det både Løwendahl & Revang (1998) og Smeby (2008) ytterligere, hvor begge er i samsvar med at man er ikke ferdigutdannet profesjonell etter fullført studie. Man må fortsatt lære og videreutvikle seg ute i praksis slik at man ikke faller tilbake i utøvelsen sin. Ordningen vi har i dag er derfor ansett som en tilstrekkelig og hensiktsmessig løsning, men dersom det er en økende utvikling hvor praksis blir mer inkludert i studiet kan det definitivt påvirke MRR studiet. Foreløpig ser vi ikke en nødvendighet av slik påvirkning enda. Vi predikerer derfor at det ikke kommer til å bli en større grad av det i MRR kontekst basert på empirien og teorien fremover.

Funnene våre tilsier dermed at respondentene har en oppfatning om at markedet er relativt stabilt inntil videre. Dynamiske kapabiliteter foretar seg også hvordan organisasjoner må handle i markeder som er stabile (Teece et al., 1997). Dette er fordi organisasjoner er selvfølgelig ikke påtvunget til å kontinuerlig endre seg ettersom mye avhenger av hvilke endringer det faktisk er og dens påvirkning (Teece, 2007). Det er i mange tilfeller hensiktsmessig, til og med tilstrekkelig, å justere seg etter behov (Teece, 2007). Dette stemmer overens med det vi har funnet ettersom flesteparten av endringene er heller mindre justeringer enn større endringer. En respondent sier blant annet at mye av trendene er interessante og man skulle gjerne ønsket å tatt med mye, men det eksisterer ikke et nødvendig behov for det akkurat nå. I tillegg er MRR graden begrenset med plass så man må alltid forholde seg til det som faktisk er nødvendig og tiltenkt en MRR student, som igjen er i tråd med Smeby (2008) og Zeff (2012). Respondentene har derfor prøvd å integrere deler av trendene inn i en MRR kontekst slik at relevansen blir ivaretatt, og dette mener vi er hensiktsmessig. En annen interessant vinkling ifølge Teece (2007) er at etablerte rutiner kan også føre til økt risikoaversjon, nemlig mindre endringer. Noen av våre respondenter har besvart med at de ikke har gjort endringer fordi flesteparten av MRR studiene i dag er nylig etablert. Det har derfor ikke vært et behov å gjøre drastiske endringer som samsvarer med Teece (2007) sin drøfting om nødvendighet. Det kan også være en delvis forklaring på hvorfor noen utdanninginstitusjoner har vært konservative som tidligere nevnt. Samtidig kan vi ikke legge skjul på at en del av de nye oppstartede MRR studiene allerede starter med emner som omhandler disse trendene så endringer har ikke vært nødvendig.

Vi kan besvare forskningsspørsmålet med en oppsummering av analysen vår. Foreløpig foreligger det ikke noe direkte påvirkninger på MRR studiet på grunn av at det kommer flere tilbydere av MRR. Hovedsakelig er det de indirekte momentene som påvirker utdanninginstitusjonene til å gjøre mindre justeringer slik at de kan appellere til segmentene sine. Det fremkommer ulike forutsetninger som setter noen utdanninginstitusjoner bedre rystet til å håndtere slike endringer, og derav påvirkninger. Følgelig øker usikkerheten av studiets kvalitet og uavhengighet når det kommer flere tilbydere. Begrensning i studiet vårt gjør at vi ikke får målt i over lengre perioder. Således viser funnene våre at de ulike utdanninginstitusjonene tilfredsstillende deler av fasene i dynamiske kapabiliteter til et tilstrekkelig nivå fordi de oppfatter som at markedet er relativt stabilt. Ordningen på hvordan de ulike MRR studiene er lagt opp per i dag er derfor hensiktsmessig relevant og innenfor nødvendighets rammer i forhold til hva som fremkommer av studiets formål.

5.3 Forskningsspørsmål 3 – Hvilke kunnskaper og ferdigheter er nyttig for en MRR student etter endt utdanning?

For å besvare dette forskningsspørsmålet har vi valgt å bruke perspektiver fra respondentene. Kombinert med tidligere redegjort teori og artikler vil vi kunne presentere våre synspunkter. På den måten vil analysen vår gi våre anbefalinger basert på empirien vi har funnet gjennom studiet vårt.

I vår teoretiske redegjørelse fremkommer formålet til høyere utdanning, som innebærer å tilrettelegge studenter det teoretiske grunnlaget for utøvelsen av etisk refleksjon og profesjonelt skjønn. Grunnlaget studentene får gjennom utdanningen og masterprogrammet skal gi dem forutsetninger for livslang læring, og evnen til å kunne foreta rasjonelle vurderinger og refleksjoner ved anvendelse av lover, regler og konsepter når kandidaten skal løse problemstillinger i yrkeslivet. Funnene våre viser en åpenbar konsensus for dette, og flere av respondentene påpekte nettopp forståelsen av det konseptuelle som en viktig styrke for å gi studentene verktøy for å kunne løse nye problemstillinger og endringer i rammebetingelser. Det er nettopp denne forståelsen som legger grunnlaget for videre utvikling av profesjonelt skjønn og kritisk tenkning. I empirikapittelet avdekket vi i tillegg at det konseptuelle og grunnleggende forståelsen av konsepter er godt integrert hos samtlige utdanningsinstitusjoner, og det er ingen tvil om at dette er nødvendig å ivareta. Samtidig er MRR en profesjonsutdanning, og det skal derfor gi nødvendig opplæring etter kompetansebehovet i arbeidslivet. Det opplagte er selvfølgelig at studiet må gi kjernekompetanse innen regnskap og revisjon, samt skatterett og et innslag av jus som er nødvendig for å kunne utøve profesjonen på en god måte. Det er derfor krevende å gjøre plass til for mye spisskompetanse utover dette i et 120 studiepoengs masterprogram.

Som vi har beskrevet i Innledningen og Kapittel 2 Teori, fører den dynamiske utviklingen gjennom ny teknologi til et behov for nye ferdigheter blant utøvende i profesjonen. Analysen vår på studieplanene viser at det er synlige forskjeller i både emner og innhold i det obligatoriske delen blant utdanninginstitusjonene. Spesielt når det gjelder innhold utover de obligatoriske fagområdene. Det tyder på at det er en viss usikkerhet knyttet til hvordan studieplanene skal utformes for å dekke kompetansebehovet i profesjonen best mulig. Videre i dette kapittelet vil vi derfor legge frem ytterligere kompetanse og ferdigheter som vi anser som nyttige og viktige å ha i ett MRR-program. Det tas utgangspunkt i funnene våre, teori og diskusjon fra de foregående kapitlene.

Praksiserfaring og arbeid med gruppeoppgaver

Analysen vår viser at det foreligger en stor variasjon om hvordan utdanningsinstitusjonene tilrettelegger for gruppearbeid, der noen av respondentene påpekte at det er krevende å legge til rette for dette i større grad, og da spesielt gruppepresentasjoner. Vi ser likevel viktigheten av at dette integreres så godt som mulig ettersom flere av våre respondenter også påpekte de positive sidene dette gir. Gruppearbeid i utdanningen er i tillegg med på å øke studentenes samarbeidsevne, og forbereder også studenten til en viss grad på arbeidslivet i form av teamarbeid. Fysisk tilstedeværelse i caseoppgaver og forelesninger er også viktig for å øke sosiale ferdigheter. I en profesjon med stort behov for kommunikasjon og samarbeid vil det neppe være hensiktsmessig å la undervisningen bli gjennomført digitalt.

McGuigan & Kern (2016) påpeker som nevnt viktigheten til avlæring for å kunne ta til seg ny kunnskap for å løse nye problemstillinger, og pekte på en helhetlig kontekst som en viktig faktor for å styrke evnen til nye perspektiver på problemløsning. Faglig samarbeid på tvers av fagområder vil gi deltakerne flere perspektiver, og kan på denne måten gi evnen til å se nye måter å løse kjente problemer. Dette tvinger dem til å løse problemer på en ny måte fordi kunnskapsdelingen har opplyst teamet med kunnskap som tilsier at tidligere metoder ikke fungerer som antatt. Som vi har sett er det på NTNU integrert et emne som bygges på nettopp disse premissene. Dette er også premisser som kan integreres i gruppearbeid i andre emner, ved case av ulike former. Bourmistrov (2020) vektlegger også kreativ utfordring gjennom gruppearbeid og innleveringer som et verktøy til å forberede studenter på å kunne håndtere nye situasjoner og problemstillinger, og da særlig i forhold til et utdanningsløp bestående av for det meste, eller kun, individuelle oppgaver (Bourmistrov, 2020).

Vi har tidligere redegjort for at handelshøyskoler har blitt kritisert for manglende evne til å kombinere teori og praksis, eller det å gi teorien tydelig kontekst til praksis (Teece, 2011). Gjennom analysen i forskningsspørsmål 1 ser vi at USN foreløpig den eneste som tilbyr MRR gjennom en 3-årig næringsmaster hvor teori og praksis kombineres 50/50. Det kan være en løsning for å kunne gi mer rom til praksis i et masterprogram uten at det går på bekostning av det akademiske. Kombinasjonen av teori og praksis gir studentene en hyppigere mulighet for å kunne anvende kunnskapen de har fått gjennom pensum og skolegang i yrkeslivet. Gjennom egne erfaringer i utdanningsforløpet har det vært nyttig å kunne koble mellom teori og praksis. Man får da prøvd seg på faktiske problemstillinger i arbeidslivet underveis i utdanningsforløpet, og ikke to år etter man har fått et lignende eksempel i undervisningen. Inkludert praksis kan

føre til et mer effektivt bindeledd mellom akademisk læring og praktisk utøvelse, enn den tradisjonelle 2-årige MRR modellen. Den vil også gi studentene et større grunnlag for å gi tilbakemeldinger på utdanningens relevans. Det kan derfor være et verktøy for universitet til å utvikle og ta inn eventuelle emner til pensum som kan være relevant. Tilbakemeldinger fra andre er en viktig faktor i oppdagelsesfasen til Teece (2007), noe flere av respondentene også legger vekt på for å forbedre utdanningen. Som nevnt tidligere ser vi en tendens til at det hos flere utdanningsinstitusjoner ikke er noe åpenbart ønske om mer praksis i utdanningen, og flere er også kritiske til å innføre en 3-årig modell. Likevel ga noen av respondentene inntrykk av at det ikke er usannsynlig at det kan dukke opp flere utdanningsinstitusjoner som vil tilby en slik næringsmaster.

Teknisk kompetanse

I vår teoretiske redegjørelse vil både regnskapsførere og revisorer se et større behov for kompetanse innen behandling og analyse av databehandling. Det fremstår som krevende å avgjøre hvilke ansvar selve MRR-programmet skal ta for dette. Det er tydelig et behov for at en revisor skal ha den nødvendige kompetansen på digitale verktøy og databehandling, men om den skal tilegnes studenten gjennom masterutdanning, på bachelornivå, eller i opplæringsperioden hos arbeidsgiver er det ulik oppfatning om blant våre respondenter.

Hvilke form for teknisk kompetanse en revisor burde ha er også delvis vanskelig å definere. Funnene våre viser et generelt inntrykk om at det som fremstår mest rasjonelt er at det likevel vil bli et større behov for at revisor skal ha kunnskap for å kunne bearbeide og forholde seg til store mengder data, både fra informasjonssystemer og datagrunnlag som er benyttet i virksomhetsrapporter. I utøvelse av en profesjon som revisoryrket er det helt nødvendig for revisoren å ha forståelse for det som legges til grunn i konklusjoner. Dersom revisjonsselskapene blir avhengige av spesialister innen IT og dataanalyse har ikke de nødvendigvis den samme kompetansen innen regnskap og revisjon, noe som videre vil gjøre det mer krevende å sikre pålitelighet i konklusjoner (Ramlukan, 2015). Det vil derfor være viktig å sikre at studenter har en generell forståelse for dataverktøy og hvilke risiko og muligheter som er knyttet til dette, og ikke nødvendigvis lære studenten alt som kan være relevant innen teknisk kompetanse og digitalisering. Det man velger å legge inn i et masterprogram skal være profesjonsrettet, og derfor er det ofte nødvendig å begrense hva man skal anse som nødvendig i studieprogrammet.

Grunnleggende dataanalyse vil nok i fremtiden bli mer ivaretatt i bachelorutdanningen, og ellers mer kjent kunnskap blant studentene etter hvert som det blir mer standardisert å benytte. Det vil da på sikt gi større rom i masterprogrammet til annet pensum da grunnopplæring i dataverktøy er kunnskap studentene forventes å inneha ved oppstart av MRR-utdanningen. Slik vi anser det fullstendige utdanningsforløpet fra bachelor til master i dag gjør det nødvendig å ha inn en viss mengde grunnleggende opplæring i dataanalyseverktøy og prosessering av data. Men det mest hensiktsmessige vil likevel være å fokusere på risiko og misligheter knyttet til økt bruk av digitale verktøy og informasjonssystemer. Avansert opplæring i spesifikke verktøy vil være mindre relevant da nyansatte får dette gjennom opplæringsperioden hos arbeidsgiver, der det også vil variere i hvilke verktøy som anvendes.

Økt behov for profesjonell skepsis

Dersom automatisering blir en realitet så vil det i praksis bety at de generelle og rutinepregede handlingene vil kunne bli redusert betraktelig, både for regnskapsfører og revisor. Dette er en trend som har blitt oppfattet av hele arbeidsmarkedet (Frey & Osborne, 2017; Manyika et al., 2017; McKinsey Global Institute, 2018). Noen av respondentene påpeker også at nyutdannede MRR studenter i større grad vil få arbeidsoppgaver som i dag er forbeholdt Manager nivå. Det krever også et annet sett av ferdigheter, herunder økt behov for profesjonelt skjønn og generelt høyere kognitive ferdigheter. Det vi så gjennom intervjuene var at flere av forventningene til en viss grad i tråd med det som er blitt nevnt i World Economic Forum (2020) rapporten hvor arbeidsoppgaver som krever mer analytisk, kritisk og kompleks tenkning er de mest ettertraktede ferdighetene innen 2025. En konsekvens av digitalisering og effektivisering av data prosessering er at man ikke lenger har behov for like mange revisormedarbeidere til å analysere de samme tallene. Nye verktøy og kompetanse kan da gjøre at en kvalifisert person kan gjøre jobber som tidligere var forbeholdt flere personer. Det fremkommer derfor både fordeler og ulemper, men det er ingen tvil om at det vil være økt behov for ferdigheter som krever økt evne til refleksjon og profesjonell skepsis for å kunne ta beslutninger.

Automatisering og effektivisering av arbeidsoppgaver leder også til nye arbeidsoppgaver for revisor og regnskapsfører. Det vil også lede til at regnskapsfører og revisor får mer tid til å gjennomføre grundigere handlinger på områder som før fikk begrenset rom. Sistnevnte vil også kunne bli nødvendig, ettersom effektivisering også kan gi rom for at virksomheter får mer tid til kreativitet. En trend er at det stadig blir et større fokus på ikke-finansiell rapportering og informasjon. Bekreftelser av dette vil i større grad bli del av revisors fremtidige oppgaver.

Studieplanene og intervjuene tok blant annet opp bærekraftsrapportering. Hos majoriteten av respondentene har bærekraftsrapportering vært et viktig tema, og noen utdanningsinstitusjoner har allerede integrert dette i en eller annen form i studieplanen. Andre temaer respondenter kom inn på i intervjuet hvor vi også ser en økende trend i from av kompetansebehov er anti-hvitvasking, avdekking av misligheter og temaer innenfor psykologi og kommunikasjon.

Utvikling av ytterligere kompetanse

Vi vil ikke utelukke viktigheten av at flere og nye temaer integreres i MRR-programmet. Som nevnt Kapittel 2 Teori, har utdanningsinstitusjonene et ansvar for å skape ny samfunnsnyttig kunnskap. Det er en krevende prosess å integrere noe nytt, og spesielt innen områder der det ikke foreligger tydelige rammer som indikerer hvilke roller revisor har eller vil få. Et av våre formål i utredningen var å avdekke synlige forskjeller og å få en oversikt over de ulike utdanningsinstitusjonenes tilnærminger til endringer. En faktor vi har identifisert som muligens reduserer profesjonsutdanningens evne til å utvikle og tilpasse seg kompetansebehov i arbeidsmarkedet er graden av samarbeid. Fra intervjuene fikk vi et inntrykk av at samarbeidet i stor grad kun besto av et årlig møte i regi av revisorforeningen. Det er også blant noen av utdanningsinstitusjonene et godt samarbeid når det kommer til utveksling av forelesningskrefter, men i stor grad begrenset til det. Gjennom samarbeidet som er i dag får de en viss innsikt i hvordan de andre gjennomfører studiet, og får på den måten noen innspill og ideer til utvikling av studieprogrammet ved egen institusjon. Etter vår mening er det helt klart at dette kan utvikles til et mer verdifullt samarbeid. Flexibiliteten universitetene i dag har er verdifull, og samarbeidet skal ikke gå på bekostning av dette. Tvert imot kan det bidra til en økt grad av flexibilitet, og ikke minst indirekte øke tilgang på ressurser. Det vil også i større grad kunne bidra til å avdekke årsaken til variasjonen i hva de ulike institusjonene anser som nødvendig å ha som obligatorisk i MRR-programmet.

Funnene og analysen vår viser at utover de obligatoriske fagene er det en begrensning på 30 studiepoeng som er valgfrie. Høringen gir likevel frihet for å bestemme innholdet i disse siste studiepoengene, og de obligatoriske emnene kan også fornyes. Dette gir utdanningsinstitusjonene en gylden mulighet til å være foran på områder, og utforme innhold som igjen gir studenter med oppdatert kunnskap som kan bidra til videre utvikling av profesjonen. Ved å ta utgangspunkt i 3-fasemodellen fra Teece (2007), vil vi gi argumenter som taler for en bedre strategi til å sikre at MRR-programmet vil kunne integrere pensum og nye emner som oppfyller et kompetansebehov i profesjonen. Et godt utgangspunkt er å sikre et

bedre samarbeid på tvers av institusjonene. Som vi så i delkapittel 4.3.3 Endringer, er det mangel på ressurser og kompleksiteten av å integrere nye temaer i MRR-relevant kontekst som ofte setter en begrensning på hva man kan gjennomføre.

Første fase i 3-fasemodellen tar for seg forskning og oppdagelse av muligheter, og i dette tilfellet vil dette være å søke etter nytt kompetansebehov i arbeidsmarked og profesjon. Det kan også være arbeid knyttet til å finne løsninger på hvordan man skal integrere viktige temaer i profesjonens kontekst på en hensiktsmessig måte. Det er kjent at det er ulike ressurser blant institusjonene. I tillegg foreligger det ulik kompetanse blant forelesere og ansatte i fagmiljøet. Det betyr at noen universiteter er sterkere på enkelte fagområder enn andre. Det vil helt klart være mest hensiktsmessig at fagmiljøet på institusjonen forsker på det området de har mest kompetanse og kontakter, for en mer effektiv prosess. Inntrykket vi sitter igjen med fra analyse er at utdanningsinstitusjonene i stor grad er avhengige av egne observasjoner for å oppdage nye muligheter. De får tilbakemeldinger fra studenter gjennom emnevurderinger som helt klart er med på å gjøre ledelsen oppmerksomme på enkelte områder. Flere av foreleserne ved utdanningsinstitusjonene har også sterke tilknytninger til regnskap- og revisjonsbransjen, enten fra tidligere erfaring i yrkespraksis eller ved at de er forelesere på deltid. Dette bidrar også til at de er mer oppdatert på hva som faktisk skjer i profesjonspraksisen, og gir da indirekte tilbakemeldinger fra næringslivet om hvilke tilpasninger som kan gjøres i utdanningsplanen. Ellers ser vi fra intervjuene at det er variasjon med hvilke påvirkning næringslivet har på utdanningen, og hos enkelte virker det som at det ikke er noe direkte samarbeid utover et årlig møte med revisorforeningen.

I andre fase handler det om å finne en strategi for å utnytte de mulighetene eller behovene som ble identifisert i første fase. Derom et større samarbeid og diskusjonsforum etableres på tvers av flere institusjoner vil det bidra til et mer helhetlig bilde i forskningsarbeidet, og vil med det kunne gjøre det klarere hvilke oppdagelser som er relevant og nyttige å bygge videre på. Flere perspektiver på forskningsarbeidet vil da kunne gi nyttig påfyll og kritikk, og støttes av McGuigan & Kern (2016) som påpeker viktigheten av å kunne anvende nye perspektiver i eget arbeid. Samarbeidet vil også avdekke interessen for å integrere den nye oppdagelsen. En mer organisert kunnskapsformidling vil heller ikke være til hinder for at enkelte eller flere av institusjonene ikke ser nytten av ideen, men den gir rom til å danne felles interesse. Dersom eksempelvis en mulighet presenteres og kun to av institusjonene ser nytten av det kan disse to bygge videre på dette i fellesskap, og være en bro til videre samarbeid. Det viktigste et

samarbeid kan gi er en større mulighet til å oppdage nye muligheter, og få ny kunnskap som kan være til hjelp for å integrere temaer man allerede har et ønske om å integrere.

Siste fase tar for seg transformasjonen av utdanningsinstitusjonen hvor poenget er at man ønsker en desentralisering av byråkratiske prosesser på ledelses- og administrasjonsnivå. Slike prosesser kan på mange forskjellige måter øke risikoaversjon noe som kan være et ekstra hinder for implementering av endringer. I praksis vil dette være urealistisk hos de ulike utdanningsinstitusjonene, men poenget er at man ønsker å etablere et overordnet samarbeid mellom utdanningsinstitusjonene hvor MRR er i fokus. Følgelig vil formålet være å gjøre profesjonen bedre sammen. Hovedsakelig vil siste fase uansett være nødvendig for å integrere det nye emnet eller temaet i utdanningen. Her vil et samarbeid på tvers være hensiktsmessig med i forhold til utveksling av foreleserkrefter. Dersom en av institusjonene har de beste ressursene til å gjennomføre undervisningen på en god måte vil en utveksling av disse til de andre universitetene som ønsker å integrere emnet i studieplanen redusere hvor mye ressurser som må bindes i investeringen. Det kan være i form av «felles» emner med samme forelesere, eller gjesteforelesere for å integrere temaet i eksisterende emner. Dersom alle institusjonene som er interessert i emnet må ha egne ressurser til å gjennomføre emnet medfører det en større risiko dersom man raskt ser at emnet likevel ikke egner seg i programmet. Da har samtlige omplassert og investert i ressurser som tidligere var tiltenkt andre områder, for så å miste nytten av investeringen etter kort tid. Samarbeid vil da gi et større rom for å integrere nye temaer

Deler av dette eksisterer til en viss grad i dag, men vi ser nytte i å utvide dette samarbeidet til litt mer organiserte former for å gjøre profesjonsutdanningen best mulig. Flere av respondentene uttrykket et ønske om et bedre samarbeid. Det skal likevel nevnes at et par av respondentene uttrykket skepsis til et overformalisert samarbeid i frykt for at MRR-programmet skal bli for standardisert. Dersom rammene rundt, og omfanget av, et samarbeid gjøres på fagmiljøets egne premisser vil ikke dette nødvendigvis være noen stor risiko. Samarbeid således kan også gjøre de ulike institusjonenes 2-årige MRR-program mer attraktive ved å gjøre det lettere å integrere flere MRR-spesifikke fag i programmet, gjerne også MRR-spesifikke valgfag.

6 Konklusjon

Våre funn og analyser danner et tydeligere bilde på hvordan vi skal besvare utredningens problemstilling. Gjennom besvarelse av forskningsspørsmålene har vi indirekte fått svar på vår hovedproblemstilling, noe som gjør det lettere å sette sammen en oversiktlig konklusjon. Vi understreker derfor at konklusjonen bør sees i sammenheng med besvarelsen av samtlige forskningsspørsmål for å få den fullstendige bredden i konklusjonen. Formålet med utredningen vår er å få en bedre forståelse for MRR-programmene i Norge, og hvordan de forholder seg til endringer. Problemstillingen er som følger:

Hvordan forholder profesjonsstudiet MRR seg til endringer i markedet?

Det er en klar konsensus både fra teori og gjennom analysen om viktigheten av å bevare kjernen i en profesjonsutdanningen. Profesjonsutdanningen kjerne er å gi et godt grunnlag for å kunne utøve etisk refleksjon og profesjonelt skjønn, gjennom å lære det overordnede konseptuelle og de konseptene som ligger til grunn i forskrift og teori. Samtlige respondenter fra fagmiljøet påpekte denne formen for læring med det argument om at dette øker studentenes evne til å forstå nye regler og konsepter. Følgelig gir dette studentene økt evne til å kunne løse nye problemstillinger og anvende nye standarder senere i karrieren. Dette gir da studentene et grunnlag som kan videreutvikles og anses som en grunnstein for livslang læring (Smeby, 2008). Gjennom studiet vårt viser det seg at det konseptuelle står sterkt i den norske MRR utdannelsen, og vi kan konkludere med at dette vil gjeldende for fremtiden også.

Selv om flere av MRR-programmene og nyetablerte ser vi allerede effekten av fleksibiliteten i utforming av studieprogrammet som kommer til uttrykk i NOU 2017 : 15. For de nyetablerte har det naturligvis ikke vært nødvendig eller tid til å gjennomføre de store endringene i studieprogrammet. Det fremkommer likevel tydelige forskjeller i hvordan studieprogrammene er utformet hos de ulike utdanninginstitusjonene. Et eksempel på dette er at vi i dag har 4 ulike utdanningsmodeller i MRR. En av modellene baserer seg på en 3-årig næringsmaster. I tillegg har vi en kombinasjonsmodell som gir en Siviløkonomtittel sammen med MRR. Til slutt har vi den tradisjonelle 2-årige modellen samt en 1-årig modell med krav til en annen mastergrad ved siden av.

Denne fleksibiliteten har også ledet til en tydelig forskjell blant institusjonene i hvordan studieplanen utformes for å gi studenten den kunnskapen som anses nødvendig i et MRR-program. Masterutdanningen skal dekke det grunnleggende kompetansebehovet i profesjonen, og er derfor underlagt visse krav om faglig innhold. Følgelig er det i fleksibiliteten høringen har lagt til rette for, utover de obligatoriske kravene, hvor vi ser de største ulikhetene i dag. Enkelte universiteter har valgt å integrere fag innenfor temaer som virksomhetsstyring, teknologi og analyse som de anser som nødvendig for en student å være gjennom. Andre har valgt et mer fleksibelt program for studentene, der det i større grad er lagt til rette for valgfag. En klar oppfatning, som også flere av respondentene uttrykte, er kompleksiteten ved å avgjøre hva som anses nødvendig, og faktisk må være obligatorisk i deres MRR-program.

Funnene våre viser at det fremkommer ulike tilnærminger i studieplanene. Likevel viser samtlige utdanninginstitusjoner at de innehar et ansvar og er observante på det som foregår rundt seg slik at de kan tilpasse det kompetansebehovet som foreligger i profesjonen, noe som er i samsvar med Leih & Teece (2016). Vi ser også at institusjonenes tilgjengelige ressurser påvirker hvordan de forholder seg til endringer, som også påpekes av Eisenhardt & Martin (2000) og Teece et al. (1997). Det gjelder både i form av forelesningskrefter og hvilke fagmiljøer som er hovedvekten ved institusjonen MRR-programmet tilhører. I forskningsspørsmål 2 drøftet vi andre momenter som også kan påvirke en utdanninginstitusjons tilgang på ressurser. Fagmiljøets ressurser vil påvirke muligheten til å integrere nye emner til programmet, det påvirker også evnen til å gjennomføre de endringene de faktisk ønsker (Teece, 2007).

Vi ser at det kan være hensiktsmessig å etablere et mer omfattende samarbeid på tvers av utdanninginstitusjonene som tilbyr MRR, enn det som fremkommer i dag. Fagmiljøet i profesjonen er relativt lite, og flere tilbydere begrenser institusjonenes tilgang på ressurser. Fra respondentene fikk vi også det inntrykket at ingen så på de andre tilbyderne av MRR som direkte konkurrenter, men ønsket heller sammen å sikre en god profesjonsutdanning i Norge. Et slik samarbeid kan sikre en mer effektiv tilpasning og utvikling av profesjonsutdanningen, MRR, noe som ikke er en negativ ting.

7 Avgrensinger

Gjennom utredelsen av forskningen så ser vi at det eksisterer momenter som kan avgrense studien vår. Vi anser også at fenomenet vi undersøker er et svært omfattende tema. Det var ingen tvil om at vi måtte avgrense oppgaven betydelig for at det skulle være hensiktsmessig å gjennomføre. Utredningen har derfor ikke den hensikt om å redegjøre de spesifikke trendene i dybden, men belyse det overordnede nivået av påvirkningen. Derfor ser vi på hvordan utdanningsinstitusjonene reagerer på endringene og hva de i MRR fagmiljøet tenker om det i forhold til studieplanen og MRR programmet for øvrig. Derfor har vi fokusert på å danne et reelt bilde av studiet og trukket fram de sentrale momentene.

I utgangspunktet var det ønskelig å innhente datagrunnlag fra arbeidsgivere i næringen og Finanstilsynet i tillegg. Vi ønsket å danne oss et helhetlig bilde fra samtlige interessenter, men vi så oss nødt til å avgrense oppgaven. Vi skulle gjerne hatt intervju med noen fra alle MRR programmene. Utvalget var likevel relativt stort, og de respondentene vi hatt intervju med har gitt et stort innblikk i hvordan de som fageksperter tenker, og spesielt hva som foregår bak kulissene i et slik profesjonsstudium. Det er også en viss grad av begrensning ved analyse av studieplanene. Vi begrunner med at det foreligger en informasjonssymmetri fordi vi vet ikke om emnebeskrivelsen, og derav læringsmålene, faktisk fremkommer i forelesningene og studiet for øvrig.

8 Videre forskning

Vi innså tidlig i utredningen at vi ikke kunne fokusere på de ulike trendene som egne subjekter, men måtte se på det større bildet og derav endringene. Med denne tilnærmingen mener vi at analysen som er gjort har avdekket sentrale momenter det er mulig å ta med videre. Det er et lite utforsket område og forhåpentligvis har utredningen dannet et grunnlag som kan vekke interesse hos de det måtte gjelde. Vi håper derfor at utredningen kan gi en innledende forståelse til videre forskning på området. Samtidig håper vi at det kan danne et grunnlag og innsikt for TRANSACT-prosjektet. Det blir spennende å følge med på hvordan MRR studiet utvikler seg videre, og spesielt bransjen. I tillegg ønsker vi at utredningens flere temaer kan bidra til en videre diskusjon innen dagens MRR miljø.

Det som hadde vært relevant for videre forskning og som hadde skapt mer dybde i diskusjonen hadde vært å fokusere på en spesifikk utdanninginstitusjon. Det hadde gitt et mer konkret innblikk, og derav muligheten til å komme med spesifikke tiltak. Ved å gå i dybden på en spesifikk utdanninginstitusjon kan man danne seg et helhetlig bilde av hierarkiet hos utdanninginstitusjonen og interaksjonen mellom MRR ansvarlige og ledelsen. Dermed hadde det vært mulig å etterprøve dynamiske kapabiliteter i dybden. Ved å benytte 3-fasemodellen vi presenterte i teorikapittelet, kombinert med den informasjonen vår oppgave gir kan videre forskning belyse problemstillinger og mangler på individnivå.

En annen nyttig oppgave er å se på effekten av innovative læringsmetoder, noe (Bourmistrov, 2020) har redegjort for i sin etnografi, i forbindelse med MRR pensumet. Hvordan kan innovative læringsmetoder knyttes opp mot de spesifikke ferdighetene som er tiltenkt en MRR student? Da hadde man fått innblikk ved direkte endring og hvordan det hadde påvirket studiet i sin helhet. Man innfører dermed en ny metode for læring, ikke nødvendigvis et nytt tema. Det er mange spennende vinklinger man kan foreta seg. Som MRR studenter ønsker vi å avslutte med en kommentar vi har resonnert godt med, og som vi mener er viktig for MRR uavhengig av endringer, påvirkninger og hva fremtiden har å tilby.

«Selv om det på en måte er konkurranse så er vi alle sammen opptatt av at vi skal få en god profesjonsutdanning i Norge. Og da vil vi sammen gjøre at den blir bedre» – (R2)

Referanseliste

- ACCA. (2020). *Future Ready: Accountancy Careers in The 2020s*. 1–72. https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/future_ready_2020s.html
- Akram, K., & Hilman, H. (2017). Is dynamic capability view relevant to the higher education institutions for innovation capability? *Developing Country Studies*, 7(9), 1–9.
- Bejinaru, R. (2017). Dynamic Capabilities of Universities in the Knowledge Economy. *Management Dynamics in the Knowledge Economy*, 5(4), 577–595. <https://doi.org/10.25019/mdke/5.4.07>
- BI. (n.d.). *Akkreditering og rangering*. Retrieved May 1, 2021, from <https://www.bi.no/om-bi/akkreditering-og-rangering/>
- BI. (2020). *BI Årsrapport 2019*. <https://www.bi.no/globalassets/om-bi/arsrapporter/2019/bilder-2019-norsk/bis-arsrapport-2019---endelig-norsk-versjon.pdf>
- Bourmistrov, A. (2020). From educating agents to change agents: experience of using foresight in accounting education. *Journal of Accounting and Organizational Change*. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0122>
- Bratianu, C., & Vatamanescu, E. M. (2017). Students' perception on developing conceptual generic skills for business: A knowledge-based approach. *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 47(4), 490–505. <https://doi.org/10.1108/VJIKMS-11-2016-0065>
- Brown-Liburud, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of big data's impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons*, 29(2), 451–468. <https://doi.org/10.2308/acch-51023>
- Collis, D. J. (1994). Research Note: How Valuable are Organizational Capabilities? *Strategic Management Journal*, 15(S1), 143–152. <https://doi.org/10.1002/smj.4250150910>
- Daichendt, G. J. (2010). The Bauhaus artist-teacher: Walter Gropius's philosophy of art education. *Teaching Artist Journal*, 8(3), 157–164. <https://doi.org/10.1080/15411796.2010.486748>
- Davenport, M. G., Oleniczak, J., Rao, A., Shehab, M., Davis, J. S., & Williams, J. R. (2015). Data Driven: What students need to succeed in a rapidly changing business world. *PricewaterhouseCoopers LLP, February 2015*.
- Eisenhardt, K. M., & Martin, J. A. (2000). Dynamic capabilities: What are they? *Strategic Management Journal*, 21(10–11), 1105–1121. [https://doi.org/10.1002/1097-0266\(200010/11\)21:10/11<1105::AID-SMJ133>3.0.CO;2-E](https://doi.org/10.1002/1097-0266(200010/11)21:10/11<1105::AID-SMJ133>3.0.CO;2-E)
- Eriksen, S.-A. (2020). *Solid økning i forskningsmidler til Nord universitet*. <https://www.nord.no/no/aktuelt/nyheter/Sider/Solid-okning-i-forskningsmidler-til-Nord-universitet.aspx>
- EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDS DIREKTIV 2006/43/EF*. (2006). 69, 314–334.
- Fallon-Byrne, L., & Harney, B. (2017). Microfoundations of dynamic capabilities for innovation: a review and research agenda. *The Irish Journal of Management*, 36(1), 21–31. <https://doi.org/10.1515/ijm-2017-0004>
- Fatmawati, D., Mustikarini, A., & Fransiska, I. P. (2018). Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment? *Jurnal Pengurusan*, 52. <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2018-52-18>
- Financial Times. (2020). *European Business School Rankings 2020*. Financial Times. <http://rankings.ft.com/businessschoolrankings/european-business-school-rankings-2020>
- Finansdepartementet. (n.d.). *NOU 2017: 15*. www.fagbokforlaget.no/offpub
- Finansdepartementet. (2019). *Prop. 37 LS (2019–2020)*. <https://www.regjeringen.no/contentassets/da6b2bf9f1bc40d8a5cf20db562d8977/no/pdfs/prp201920200037000dddpdfs.pdf>

- Finanstilsynet. (2019). *Årsmelding* 2019. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/324174b9375c464f89a6ac15d94b50b7/finanstilsynet-arsmelding-2019.pdf>
- Frey, C. B., & Osborne, M. A. (2017). The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation? *Technological Forecasting and Social Change*, 114, 254–280. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2016.08.019>
- Grønn, C., & Viga, K. (2020). *Credit Ratings in the Norwegian Investment Grade Corporate Bond Market*.
- Gross, E. (1968). Universities as Organizations: A Research Approach. *American Sociological Review*, 33(4), 518–544. <https://doi.org/10.2307/2092439>
- Haas News. (2020). *Ranking puts Prof. Teece as top-cited scholar in business; Prof. Levine #10 in economics*. Berkely Haas. <https://newsroom.haas.berkeley.edu/research/ranking-puts-prof-teece-as-top-cited-scholar-in-business-prof-levine-10-in-economics/>
- Heaton, S., Lewin, D., & Teece, D. J. (2020). Managing campus entrepreneurship: Dynamic capabilities and university leadership. *Managerial and Decision Economics*, 41(6), 1126–1140. <https://doi.org/10.1002/mde.3015>
- Heaton, S., Siegel, D. S., & Teece, D. J. (2019). Universities and innovation ecosystems: A dynamic capabilities perspective. *Industrial and Corporate Change*, 28(4), 921–939. <https://doi.org/10.1093/icc/dtz038>
- Helfat, C. E., & Peteraf, M. A. (2009). Understanding dynamic capabilities: Progress along a developmental path. *Strategic Organization*, 7(1), 91–102. <https://doi.org/10.1177/1476127008100133>
- Jabareen, Y. (2009). Building a Conceptual Framework: Philosophy, Definitions, and Procedure. *International Journal of Qualitative Methods*, 8(4), 49–62. <https://doi.org/10.1177/160940690900800406>
- Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3. utgave). Abstrakt Forlag. <https://www.akademika.no/forskningsmetode-okonomisk-administrative-fag/johannessen-asbjorn/kristoffersen-line/tufte-arne>
- Johannessen, I. (2020). *NHH får AMBA-akkreditering*. NHH Bulletin. <https://www.nhh.no/nhh-bulletin/artikkelarkiv/2020/september/nhh-far-amba-akkreditering/>
- Kahneman, D., & Lovallo, D. (1993). Timid Choices and Bold Forecasts: A Cognitive Perspective on Risk Taking. *Management Science*, 39(1), 17–31. <https://doi.org/10.1287/mnsc.39.1.17>
- Kunnskapsdepartementet. (2011). *Nasjonalt kvalifikasjonsrammeverk for livslang læring (NKR)*. april, 1–40. <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kd/vedlegg/kompetanse/nkr2011mvedlegg.pdf>
- Kurtmollaiev, S. (2020). Dynamic Capabilities and Where to Find Them. *Journal of Management Inquiry*, 29(1), 3–16. <https://doi.org/10.1177/1056492617730126>
- Lawson, B., & Samson, D. (2001). Developing Innovation Capability in Organisations: a Dynamic Capabilities Approach. *International Journal of Innovation Management*, 05(03), 377–400. <https://doi.org/10.1142/s1363919601000427>
- Leih, S., & Teece, D. (2016). Campus leadership and the entrepreneurial university: A dynamic capabilities perspective. *Academy of Management Perspectives*, 30(2), 182–210. <https://doi.org/10.5465/amp.2015.0022>
- Løwendahl, B., & Revang, Ø. (1998). Challenges to existing strategy theory in a postindustrial society. *Strategic Management Journal*, 19(8), 755–773. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199808\)19:8<755::AID-SMJ968>3.0.CO;2-A](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199808)19:8<755::AID-SMJ968>3.0.CO;2-A)
- Manyika, J., Chui, M., Madgavkar, A., & Lund, S. (2017). *Technology, jobs and the future of work*.

- McGuigan, N., & Kern, T. (2016). Creative accounting education: Visioning future-oriented accounting programs through a reflective unlearning of current practice. *Journal of University Teaching and Learning Practice*, 13(2).
- McKinsey Global Institute. (2018). Skill Shift: Automation and the Future of the Workforce (Discussion Paper, May 2018). *McKinsey & Company*, May, 3–84. [https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Featured Insights/Future of Organizations/Skill shift Automation and the future of the workforce/MGI-Skill-Shift-Automation-and-future-of-the-workforce-May-2018.ashx](https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Featured%20Insights/Future%20of%20Organizations/Skill%20shift%20Automation%20and%20the%20future%20of%20the%20workforce/MGI-Skill-Shift-Automation-and-future-of-the-workforce-May-2018.ashx)
- Musselin, C. (2006). Are Universities Specific Organisations? *Towards a Multiversity?*, 63–84. <https://doi.org/10.14361/9783839404683-004>
- Navarro, J. R., & Gallardo, F. O. (2003). A model of strategic change: Universities and dynamic capabilities. *Higher Education Policy*, 16(2), 199–212. <https://doi.org/10.1057/palgrave.hep.8300016>
- NHH. (2020). *Årsrapport 2019-2020*. <https://www.nhh.no/globalassets/om-nhh/arsrapport-nhh-2019-2020.pdf>
- NHO. (2018). *Verden og oss - Næringslivets perspektivmelding 2018*. https://www.nho.no/siteassets/publikasjoner/naringslivets-perspektivmelding/pdf-er-30okt18/nho_perspektivmeldingen_hele_web_lowres.pdf
- O'Reilly, N. M., Robbins, P., & Scanlan, J. (2018). Dynamic capabilities and the entrepreneurial university: a perspective on the knowledge transfer capabilities of universities. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 31(3), 243–263. <https://doi.org/10.1080/08276331.2018.1490510>
- Pettersen, I. J. (2019). Handelshøyskolenes framtid - fagutvikling eller institusjonell darwinisme? *Praktisk Økonomi & Finans*, 35(03), 264–273. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2019-03-11>
- Ramlukan, R. (2015). Big data and analytics in the audit process: mitigating risk and unlocking value. *EY Center for Board Matters*, September. <http://www.alumni-events.ey.com/pdfs/ey-big-data-and-analytics-in-the-audit-process.pdf>
- Reis, J., Amorim, M., Melão, N., Cohen, Y., & Rodrigues, M. (2020). *Digitalization: A Literature Review and Research Agenda*. https://doi.org/10.1007/978-3-030-43616-2_47
- Sander, K. (2019). *Eksplorerende design*. <https://estudie.no/eksplorerende-design/>
- Sander, K. (2021). *Casestudie*. <https://estudie.no/casestudie/>
- Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students* (7th ed.). Pearson Education Limited. <https://www.pearson.com/uk/educators/higher-education-educators/program/Saunders-Research-Methods-for-Business-Students-7th-Edition/PGM1089011.html>
- Schilke, O., Hu, S., & Helfat, C. E. (2018). Quo vadis, dynamic capabilities? A content-analytic review of the current state of knowledge and recommendations for future research. *Academy of Management Annals*, 12(1), 390–439. <https://doi.org/10.5465/annals.2016.0014>
- Schön, D. A. (1987). *Educating the reflective practitioner*. Jossey-Bass.
- Seeber, M., Lepori, B., Montauti, M., Enders, J., de Boer, H., Weyer, E., Bleiklie, I., Hope, K., Michelsen, S., Mathisen, G. N., Frølich, N., Scordato, L., Stensaker, B., Waagene, E., Dragsic, Z., Kretek, P., Krücken, G., Magalhães, A., Ribeiro, F. M., ... Reale, E. (2015). European Universities as Complete Organizations? Understanding Identity, Hierarchy and Rationality in Public Organizations. *Public Management Review*, 17(10), 1444–1474. <https://doi.org/10.1080/14719037.2014.943268>
- Sidney G. Winter. (2003). Understanding dynamic capabilities. *Strategic Management Journal*, 24(10), 991–995. <http://dx.doi.org/10.1002/smj.318>

- Siggaard, J. (2010). *Working Papers on University Reform: The organisation of the university*. April. https://edu.au.dk/fileadmin/www.dpu.dk/forskning/forskningsprogrammer/epoke/workingpapers/om-dpu_institutter_institut-for-paedagogik_20101206081943_wp-14-ny-nov-2010.pdf
- Smeby, J.-C. (2008). Profesjon og utdanning. In A. Molander & L. I. Terum (Eds.), *Profesjonsstudier* (1st ed., pp. 87–102). Universitetsforlaget AS.
- Teece, D. J. (2007). Explicating dynamic capabilities: the nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), 1319–1350. <https://doi.org/10.1002/smj.640>
- Teece, D. J. (2011). Achieving integration of the business school curriculum using the dynamic capabilities framework. *Journal of Management Development*, 30(5), 499–518. <https://doi.org/10.1108/026217111111133019>
- Teece, D. J. (2017). Towards a capability theory of (innovating) firms: Implications for management and policy. *Cambridge Journal of Economics*, 41(3), 693–720. <https://doi.org/10.1093/cje/bew063>
- Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509–533. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199708\)18:7<509::AID-SMJ882>3.0.CO;2-Z](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199708)18:7<509::AID-SMJ882>3.0.CO;2-Z)
- Tkachenko, A. (2016). Rekruttering i fremtiden. *MAGMA*, 3(3/2016), 56–60. <https://www.magma.no/rekruttering-i-fremtiden>
- World Economic Forum. (2020). The Future of Jobs Report 2020 | World Economic Forum. In *The Future of Jobs Report* (Issue October). <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2018%0Ahttp://reports.weforum.org/future-of-jobs-2016/shareable-infographics/%0Ahttp://reports.weforum.org/future-of-jobs-2016/chapter-1-the-future-of-jobs-and-skills/%0Ahttps://www.weforum.org/rep>
- Yin, R. (2017). *Case Study Research and Applications Design and Methods* (6th ed.). [https://www.amazon.co.jp/dp/B07C66LQX2/ref=dp-kindle-redirect?_encoding=UTF8&btkr=1%0Ahttps://www.ucnbib.dk/da/search/ting/Case Study Research and Applications - Design and Methods?text=Case Study Research and Applications - Design and Methods #group_hold](https://www.amazon.co.jp/dp/B07C66LQX2/ref=dp-kindle-redirect?_encoding=UTF8&btkr=1%0Ahttps://www.ucnbib.dk/da/search/ting/Case+Study+Research+and+Applications+-+Design+and+Methods?text=Case+Study+Research+and+Applications+-+Design+and+Methods#group_hold)
- Yuan, C., Li, Y., Vlas, C. O., & Peng, M. W. (2016). Dynamic capabilities, subnational environment, and university technology transfer. *Strategic Organization*, 16(1), 35–60. <https://doi.org/10.1177/1476127016667969>
- Zollo, M., & Winter, S. G. (2002). Deliberate Learning and the Evolution of Dynamic Capabilities. *Organization Science*, 13(3), 339–351. <https://doi.org/10.1287/orsc.13.3.339.2780>

Appendiks

Appendiks A: Krav til å tilpasses utdanning og praksis i utlandet

Som nevnt i revisorloven § 3-2 kan tilsvarende utdanning fra utlandet dekke kravet for praksis og utdanning i Norge. Dette følger av 2006/43/EF, med endringer fra 2014/56/EU, som setter krav til anerkjennelse av revisorgodkjenning fra andre EU/EØs-land. Det er i tillegg fastsatt krav til samarbeid mellom medlemslandene for å få et strukturert og lignende krav blant alle medlemslandene. Herav krav til at fageksamen som må bestås skal bygges på de samme prinsipper og kunnskapskrav. Dette gjelder krav til at prøven skal inneholde emnene «generell regnskapsteori og regnskapsprinsipper», «juridiske krav og standarder knyttet til utarbeiding av årsregnskap og konsernregnskap», «internasjonale regnskapsstandarder», «regnskapsanalyse», «kostnads- og driftsregnskap», «risikostyring og internkontroll», «revisjonsferdigheter og faglig dyktighet», «juridiske krav og faglige standarder knyttet til lovfestet revisjon og revisorer som foretar denne», «internasjonale revisjonsstandarder» og «yrkesetiske regler og uavhengighet». I tillegg skal kunnskapsprøven ta for seg ytterlige åtte emner: «selskapsrett og foretaksledelse», «konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer», «skatterett», «sivilrett og handelsrett», «arbeidsrett og trygderett», «informasjonsteknologi og datasystemer», «bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finansøkonomi», «matematikk og statistikk» og «grunnleggende prinsipper for økonomistyring av foretak» (Finansdepartementet, n.d.).

For MRR vil karakterkravet gjelde også for den utenlandske utdanningen. For utdanning på tvers av utdanningsinstitusjoner i og utenfor Norge er det den enkelte utdanningsinstitusjons vurdering å avgjøre om den utenlandske utdanningen og eksamener som er gjennomført er godkjent i forhold til studiestedets eget utdanningstilbud. De er likevel satt krav til at utdanning og praksis skal være på et tilsvarende nivå i det gjeldende medlemslandet. I direktivet følger det krav til medlemslandene om å ha etablerte rammer for godkjenning av revisorer utenfor gjeldende land. Godkjenningen av revisor skal gjennomføres ved at vedkommende må bestå enten en prøveperiode på maks tre år, eller gjennom en egnethetsprøve, men kan ikke gå utover dette. Den eventuelle prøveperioden eller egnethetstesten skal fungere som en kontroll for å vurdere om personen er egnet, og har den kunnskapen, som er nødvendig for å utøve revisjon etter kravene i det gjeldende landet (Finansdepartementet, n.d.). Dette sikrer at godkjente revisorer kjenner til vesentlige regler og krav gjennom revisjonen, og reduserer risikoen for misforståelser samt skandaler.

Appendiks B: Samling av studieplaner

Vi har samlet informasjon om alle MRR studieplanene for å få en større oversikt over hva de ulike utdanninginstitusjonene tilbyr. Informasjonen er hentet direkte fra utdanninginstitusjonenes nettsider og er offentlig informasjon. Vi legger det som appendiks ettersom det hadde blitt veldig rotete med mange utklipp. I tillegg oppdateres nettsiden kontinuerlig. Vi har dermed tatt utgangspunkt i følgende studieplaner:

- NHH** <https://www.nhh.no/studier/master-i-regnskap-og-revisjon/mrr-2-arig/mrr-studieplan-20182/>
- BI** <https://programmeinfo.bi.no/nb/program/MSRR/2021-host>
- Nord universitet.** <http://www.nord.no/no/studier/master-i-regnskap-og-revisjon>
- UiA** <https://www.uia.no/studier/regnskap-og-revisjon-siviloekonom>
- OsloMet** <https://student.oslomet.no/studier/-/studieinfo/programplan/MAS%C3%98A/2020/H%C3%98ST>
- NTNU** <https://www.ntnu.no/studier/mrr/studiets-oppygging#year=2021&programmeCode=MRR>
- UiT** https://uit.no/utdanning/program/659211/regnskap_og_revisjon_-_master
- UiS** <https://www.uis.no/nb/studier/regnskap-og-revisjon-master>
- USN** https://www.usn.no/studier/studie-og-emneplaner/#/studieplan/MRR_2021_H%C3%98ST

Appendiks C: Koding guide

Rød tekst = lite utdypende svar, lite relevant å trekke inn i utredningen

Svart tekst = normalt, kan brukes

Tilnærming

- Positiv (**P**)
- Negativ (**N**)
- Kritisk, undrende, sette spørsmål på ting (ikke nødvendigvis negativ eller positiv) (**K**)
- Mulighet, ser muligheter mv. (verken negativ eller positiv, men er åpen) (**M**)
- Nøytral (*ingenting*)

Ferdigheter

- Kognitive ferdigheter (**KF**)
 - Analytisk og kritisk tenkning
 - Grunnleggende og konseptuell utøvelse av skjønn
- Sosiale og emosjonelle ferdigheter (**SF**)
 - Samarbeid
 - Kommunikasjon
- Teknologiske ferdigheter (**TF**)
 - Dataverktøy og -programmer
 - Design

Obligatoriske emner & tema

- Regnskap (**REG**)
- Revisjon (**REV**)
- Selskapsrett (**JUS**)
- Skatt- og avgiftsrett (**ECO**)
- Verdssettelse, finans (**FIN**)

Trender mv.

- Digitalisering (**Dig.**)
 - Automatisering
- Bærekraft (**Bær.**)
- Dataanalyse (**Dat.**)
- Etikk (**Etk.**)
- Andre (**Alt.**)
 - Hvitvasking
 - Psykologi
 - Internkontroll
 - Skattekrim
 - Også videre ...

Appendiks D: Koding resultat

Gjennom tematisk analyse og koding får vi et raskt overblikk hvordan respondentene besvarte våre spørsmål. Det er ikke definitive resultater, men det gir likevel en indikasjon på hvilken retning respondentene forholdt seg til. Totalt var det 235 spørsmål, hvor nedre grense var 29 og øvre grense var 50 spørsmål. I gjennomsnitt ble det stilt 39 spørsmål.

Respondent 1

- 29 spørsmål
- 1 negativ = 3,45 %
- 11 kritiske = 37,93 %
- 1 mulighet = 3,45 %
- 3 positive = 10,34 %
- 13 nøytrale = 44,83 %

Respondent 2

- 46 spørsmål
- 0 negative = 0 %
- 3 mulighet = 6,52 %
- 8 positive = 17,39 %
- 13 kritiske = 28,26 %
- 24 nøytrale = 52,17 %

Respondent 3

- 38 spørsmål
- 1 negative = 2,63 %
- 15 kritisk = 39,47 %
- 8 mulighet = 21,05 %
- 3 positiv = 7,89 %
- 11 nøytrale = 28,95 %

Respondent 4

- 39 spørsmål
- 2 negative = 5,13 %
- 15 kritiske = 38,46 %
- 2 positive = 5,13 %
- 10 mulighet = 25,64 %
- 10 nøytrale = 25,64 %
- mange KF

Respondent 5

- 33 spørsmål
- 0 negative = 0 %
- 4 positive = 12,12 %
- 16 kritiske = 48,48 %
- 1 mulighet = 3,03 %
- 12 nøytrale = 36,36 %
- (markedet bestemmer, god kommentar)

Respondent 6

- 50 spørsmål
- 0 negativ = 0 %
- 14 kritisk = 28 %
- 7 positive = 14 %
- 17 mulighet = 34 %
- 12 nøytrale = 24 %
- (være observante, god kommentar)

Liste over tabeller

Tabell 1

Oversikt over respondentene

Respondent	Rolle / Stilling	Utdanninginstitusjon	Tidsbruk
Respondent 1	MRR foreleser	Skole A	47 min
Respondent 2	MRR foreleser	Skole B	65 min
Respondent 3	MRR foreleser	Skole C	52 min
Respondent 4	MRR foreleser	Skole D	81 min
Respondent 5	MRR foreleser	Skole E	57 min
Respondent 6	MRR foreleser	Skole F	59 min

Tabell 2

Andel gruppearbeid totalt i obligatoriske emner per institusjon

Omfang:	NHH	Handelshøyskolen BI	NTNU	Nord Universitet	OsloMet	UiA	UiT	UiS	USN
0	0 %	44 %	0 %	0 %	71 %	0 %	13 %	67 %	13 %
1	100 %	0 %	70 %	38 %	14 %	100 %	88 %	33 %	63 %
2	0 %	56 %	30 %	63 %	0 %	0 %	0 %	0 %	25 %
3	0 %	0 %	0 %	0 %	14 %	0 %	0 %	0 %	0 %
Total	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Tabell 3

Koding for "Tabell 1"

koding:	=
0	Ingen/kun individuell
1	gruppeinnlevering /arbeid
2	obligatorisk gruppeoppgaver - del av vurdering
3	flere obligatoriske gruppeoppgaver/vurdering

Tabell 4

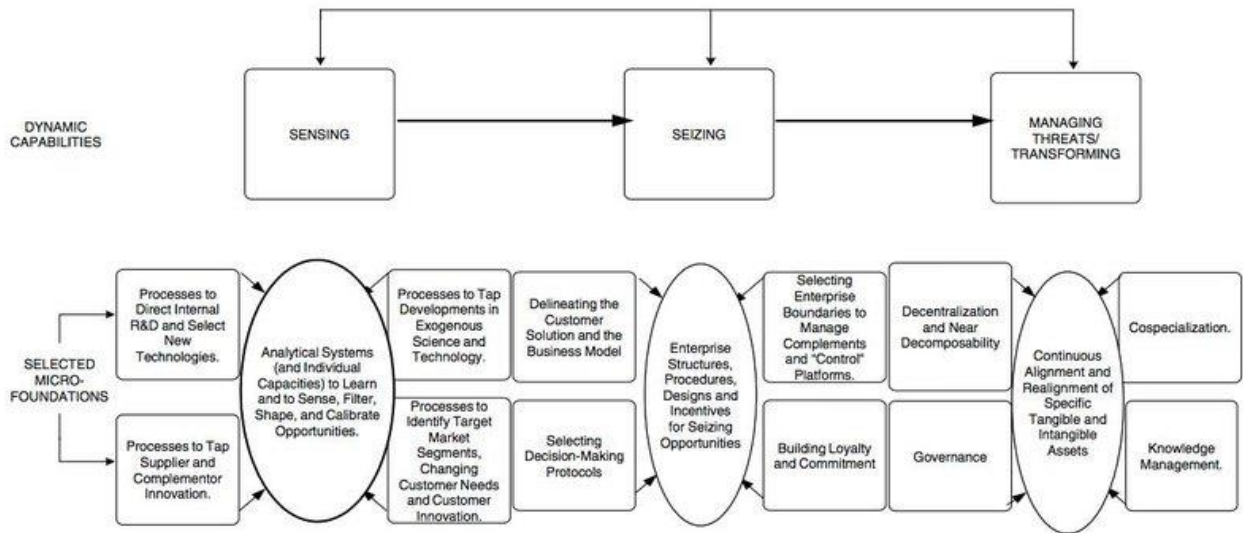
Forankring i obligatoriske emner – valgemner

Utdanningsinstitusjon	NHH		Handelshøyskolen BI		NTNU		Nord Universitet
	Emner	Studiepoeng	Emner	Studiepoeng	Emner	Studiepoeng	Emner
Studiepoeng pr fag		7,5		6		7,5	
Regnskap, analyse og verdsettelse	3	22,5	3	18	3	22,5	3
Jus, skatt og avgift	2	15	3	18	2	15	2
Revisjon	3	22,5	3	18	2	15	2
Øvrige fag	0	0	1	6	4	30	2
sum	8	60	10	60	11	82,5	9
Rom til valgemner	4	30	5	30	1	7,5	3

Liste over figurer

Figur 1

Det originale rammeverket til Teece et al. (2007)



Vedlegg

Vedlegg 1: Godkjenning av NSD

NSD NORSK SENTER FOR FORSKNINGSDATA

NSD sin vurdering

Prosjektittel

Hvordan bør et profesjonsstudium som MRR forholde seg til arbeidsmarkedets økende fokus på endringer?

Referansenummer

112599

Registrert

15.03.2021 av Johnny Duy Truong Bui - johnny.bui@student.nord.no

Behandlingsansvarlig institusjon

Nord Universitet / Handelshøgskolen / Økonomisk analyse og regnskap

Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Sissel With Stephansen, sissel.w.stephansen@nord.no, tlf: +4775517662

Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

Kontaktinformasjon, student

Johnny Bui, 337326@student.nord.no, tlf: 48117614

Prosjektperiode

01.01.2021 - 25.05.2021

Status

20.04.2021 - Vurdert

20.04.2021 - Vurdert

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet med vedlegg den 20.04.2021 samt i meldingsdialogen mellom innmelder og NSD. Behandlingen kan starte.

MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til NSD ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilke type endringer det er nødvendig å melde:

<https://www.nsd.no/personverntjenester/fyll-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/melde-endringer-i-meldeskjema>

Du må vente på svar fra NSD før endringen gjennomføres.

TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til 25.05.2021.

LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake.

Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

PERSONVERNPRINSIPPER

NSD vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen om:

lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen

formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke behandles til nye, uforenlige formål

dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet

lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lenger enn nødvendig for å oppfylle formålet

DE REGISTRERTES RETTIGHETER

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), og dataportabilitet (art. 20).

NSD vurderer at informasjonen om behandlingen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13.

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1 f) og sikkerhet (art. 32).

For å forsikre dere om at kravene oppfylles, må dere følge interne retningslinjer og/eller rådføre dere med behandlingsansvarlig institusjon.

OPPFØLGING AV PROSJEKTET

NSD vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!
Tlf. Personverntjenester: 55 58 21 17 (tast 1)

Vedlegg 2: Samtykkeerklæring

Vil du delta i forskningsprosjektet «Hvordan bør et profesjonsstudium som MRR forholde seg til arbeidsmarkedets økende fokus på endringer?»

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å avdekke trendene og tendensene som fremkommer i regnskap- og revisjonsbransjen, og hvorfor dette er viktig for profesjonsstudiet, MRR. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Dette er en masteroppgave i regnskap og revisjon på Handelshøgskolen Nord ved Nord universitet.

Hvordan bør et profesjonsstudium som MRR forholde seg til arbeidsmarkedets økende fokus på endringer?

- Hvordan påvirkes MRR-studiet av at det tilbys hos stadig flere utdanningsinstitusjoner?
- Hvilke forventninger og krav har *Finanstilsynet / Departementet* til MRR-studenter?
- Hvilke forventninger og krav har *arbeidsmarkedet* til nyutdannede MRR-studenter?
- Hvilke kunnskap og ferdigheter bør en MRR-student ha etter endt utdanning?

Formålet er derfor å se hvilke påvirkninger endringene har på arbeidsmarkedet og dermed naturligvis på profesjonsstudiet MRR. Vi ønsker å diskutere ulike faktorer som påvirker relasjonen mellom studiet og arbeidsmarkedet, hva som kreves for å omjustere seg endringene og hvorfor det kan være lurt å endre seg deretter.

Opplysningene som kommer her skal ikke brukes til noe annet enn det formålet og oppgaven tilsier.

Avvik i forskningsspørsmål og problemstilling kan forekomme da vi forutsetter fortløpende endringer underveis ved utredningen av prosjektet vårt. Hovedformålet er fortsatt fokus på endringer i både arbeidsmarkedet og dermed profesjonsstudiet MRR.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Nord universitet, Handelshøgskolen Nord er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Utvalget er trukket i forbindelse med relevans til oppgavens problemstilling og formål.

Ved hjelp av ansvarlige og foreleser på Handelshøgskolen Nord har vi kommet i kontakt med personer vi mener som kan bidra svært godt til oppgaven, og spesielt heve diskusjonskvalitet ytterligere.

Hva innebærer det for deg å delta?

Metoden for deltakelsen er et intervju.

Opplysningene som samles inn er gjennom en intervjuguide som er laget på forhånd. Spørsmålene som stilles under intervjuet er kun forbeholdt til dette, og ikke noe annet. Dette er fordi det er kun spørsmålene vi er opptatt av å få på svar på, og spørsmålenes natur er ikke av personopplysning, men av informasjon om problemstillinger knyttet til regnskap- og revisjonsbransjen sådan.

Intervjuet vil være mellom 30 til 60 minutter. Avvik kan forekomme.

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Forskningen er kun gjort i forbindelse med masteroppgaven, og ikke noe annet.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

Det er kun vi som utreder masteroppgaven som vil ha tilgang til informasjonen som kommer fram ved intervjuet, dette er Johnny Bui og André Kustås.

Med tanke på at masteroppgaven skrives i forbindelse med TRANSACT-prosjektet (WP4) så vil også dataen lagres internt hos Handelshøgskolen Nord ved Nord universitet.

Link til TRANSACT-prosjektet:

<https://www.nord.no/no/om-oss/fakulteter-og-avdelinger/handelshogskolen/forskning/forskningsprosjekt/Sider/TRANSACT.aspx#&acd=bb4f4cb1-80b2-5bd3-44bc-5cac9f18217c>

Det er slik at opplysningene skal anonymiseres, kategoriseres til ukjennelig informasjon samtidig som at intervjuguiden vil ikke stille personsensitiv informasjon. Vi skal ikke diskutere noe personsensitiv informasjon.

Vi spør kun om tillatelse til lydopptak, og det er kun lydopptak vi skal ta for oss.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 25. mai 2021.

Dine rettigheter

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Nord universitet har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

- Oppgaveansvarlig 1: Johnny Bui
 - johnny.bui@student.nord.no
 - +47 48 11 76 14
- Oppgaveansvarlig 2: André Kustås
 - andre.kustas@student.nord.no
 - + 47 95 20 93 28
- Studieansvarlig for MRR, og veileder for oppgaven: Sissel With Stephansen
 - sissel.w.stephansen@nord.no
 - +47 75 51 76 62
- Vårt personvernombud: Toril Irene Kringen
 - personvernombud@nord.no
 - Telefon: +47 74 02 27 50

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen,

Johnny Bui og André Kustås
Masterstudenter som utreder oppgaven

Sissel With Stephansen og Elena Dybstyna fra Nord universitet er våre veiledere.

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet «*Hvordan bør et profesjonsstudium som MRR forholde seg til arbeidsmarkedets økende fokus på endringer?*» og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervjuet
- at intervjuet vil bli tatt opp som opptak
- at informasjonen som fremkommer i intervjuet kan brukes til å besvare problemstillingen i masteroppgaven

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 3: Intervjuguide

Intervju med forelesere og MRR-ansvarlige

Intervjuet skal hovedsakelig foregå i kontekst av MRR-utdannelsen

Utdanningsinstitusjonene

Del 1 – Studiet

1. Hva ser du som studieansvarlig på som det viktigste med utdanningen/hvilket mål har dere for hva studentene skal sitte igjen med når de har fullført studiet?
2. Hvordan utformer du/dere studieplanen?
 - a. Hva betydning har NOU 2017 for hvordan studiet ser ut hos dere i dag? I hvilken grad? Hvorfor det?
 - b. Hvilke betydning har EU/EØS sitt revisjonsdirektiv for utformingen? I hvilken grad? Hvorfor det?
 - c. Hva er dine tanker om at BRR-utdanningen utfases? (Kun én type godkjent tittel)
3. Har det blitt gjort endringer i studiets oppbygning de siste årene?
 - a. Hvorfor ble endringene innført?
 - b. Hvilke utfordringer ser du på som størst ved å gjennomføre endringer i studieplanen? Hvorfor det?
4. Det har etter hvert blitt mange institusjoner som tilbyr MRR-utdanning, har dette betydning for hvordan deres studie ser ut i dag, og i så fall hvilke?
 - a. Hvordan er samarbeid og diskusjon mellom de ulike tilbyderne av MRR?
 - b. Hva får dere eventuelt ut av dette samarbeidet?
 - c. Ser du noen spesielle utfordringer eller muligheter knyttet til at MRR tilbys hos så mange universiteter?
 - d. I forbindelse med MRR-utdannelsen, hva mener du er det som skiller de forskjellige utdanningsinstitusjonene mellom hverandre?
 - i. Hvorfor? I hvilken grad? Fordeler? Ulemper?
 - e. Hva tenker du om at det er forskjeller i studieplanen til MRR i de ulike skolene? Hvorfor det?
5. Hvilken påvirkningskraft har utøvende i profesjonen (arbeidsmarkedet) på hva som er fokus i utdanningen? I hvilken grad?
 - a. Hvilke plattformer foregår eventuell kommunikasjon og samarbeid mellom dere og personer fra profesjonen?
 - b. Hvordan synes du samarbeidet fungerer mellom arbeidsmarkedet og utdanningsinstitusjonene, og eventuelt hva ville du skulle vært annerledes?
6. Hvordan ser du for deg MRR-studiet er om 5 til 10 år?
 - a. Trekk fram et fag som ikke er en del av det obligatoriske pensumet, som du mener kan være viktig for en nyutdannet MRR-student å ha kunnskap om.

- b. Kan du se for deg at et annet fagområde utenfor det nåværende obligatoriske pensumet (rev, reg, skatt osv.) kan bli del av det obligatoriske pensumet i fremtiden? Hvorfor det? I hvilken grad?
- c. Hva mener du skal til for at MRR-utdannelsen kan følge endringene?
- d. Per i dag, mener du at deres institusjon har ressursene for å imøtekomme de fremtidige endringene fra arbeidsmarkedet, og derav påvirkningen på MRR-studiet? Hvorfor / Hvorfor ikke?

Del 2 – Endring og tilpasning

1. Det foregår raske endringer i samfunnet som skaper nye problemstillinger. Som bærekraft, automatisering, maskinlæring, blockchain osv.
 - a. Mener du MRR-studiet belyser dette nok i forelesningene?
 - b. Hvilken problemstilling mener du har mest påvirkning på MRR-studiet fremover? Hvorfor det? I hvilken grad?
 - c. Se bort de nevnte områdene ovenfor hvilke andre områder kunne vært relevant å snakke om? Hvorfor det? I hvilken grad?
2. Hvordan mener du sanntidsrapportering vil påvirke regnskap og revisjon?
 - a. Hvilke muligheter eller utfordringer skaper dette for studiet? Hvorfor det?
 - b. Hvilke muligheter eller utfordringer skaper dette for bransjen? Hvorfor det?
3. Mange teknologiselskaper bruker data til å skape verdi. Tenk FAANG selskaper. Per i dag er det ikke del av balanseregnskapet.
 - a. Mener du det skal rapporteres i regnskapet?
 - b. Hvilke nytte kan det eventuelt gi?
4. Automatisering kan påvirke hvordan regnskapsførere og revisorer gjør arbeidet sitt.
 - a. Kan det erstatte yrket helt? Hvorfor / Hvorfor ikke?
 - b. Hvilke rolle tror du regnskapsførere og revisorer har i fremtiden? Ser du en utvikling mot dette?
 - c. Dersom automatisering fører til stagnering av antall regnskapsførere og revisorer, hvordan bør yrket utvikle seg fremover?
5. Samfunnet blir mer og mer opptatt av bærekraftige mål.
 - a. Burde selskaper rapportere dette? Til hvilken grad? Hvorfor / Hvorfor ikke?
 - b. Uten en offisiell standard, hvordan vil dette gjøres?
 - c. Hva vil det gi regnskapsbrukerne? På hvilken måte?
6. I Norge er 99 % av selskapene SMB. Vil en eventuell investering for de små selskapene være mer nyttig enn kostnaden? Hvorfor / Hvorfor ikke? Til hvilken grad?
7. Se bort i fra pensum, mener du at MRR-studiet gjør studentene klar for et arbeidsliv innenfor revisjon? Hvorfor det? På hvilken måte?
8. I en rapport av World Economic Forum så mente de at på grunn av de raske endringene i arbeidsmarkedet så var det slik at en høyere utdanning som tok 4 år så

var pensum fra første året utdatert når studentene var ferdig. Er deres MRR-studiet i samme situasjon? Hvordan håndteres dette? På hvilken måte?

Del 3 – Ferdigheter

1. I en rapport av McKinsey & Co. så trekkes det fram 3 ferdigheter som kommer det bli viktige i fremtiden:
 - Høyere kognitive ferdigheter (analytisk og kritisk tenkning)*
 - Sosiale og emosjonelle ferdigheter (samarbeid, empati)*
 - Teknologiske ferdigheter (programmering, design)*
 - a. Hvilke ferdigheter mener du er viktigst for regnskapsførere og revisorer i fremtiden? Hvorfor det? På hvilken måte?
 - b. Kommer anvendelsen av denne ferdigheten tydelig fram i studiet? På hvilken måte?

2. Vil du tro det er ønskelig av arbeidsgiver at IT-kompetanse skal være del av det obligatoriske pensumet til MRR-studenter? I så fall i hvilken grad, og på hvilken måte? Noe spesifikke IT-kompetanse som er mer hensiktsmessig enn andre?

Øvrige diskusjoner

1. Mange selskaper vil fokusere på livslang lære i fremtiden, da tenker vi på «reskilling». Blant annet EY og PwC har annonsert at de skal bruke flere milliarder kr på dette. Hvordan vil det påvirke den obligatoriske etterutdanningen til revisorer?
 - a. Foreligger det et ansvar hos arbeidsgiver å holde den ansatte oppdatert? Eller ligger ansvaret hos utdanningsinstitusjonene?
 - b. Det som ofte er fokus på disse «reskill» programmene er teknologi, type «data-literacy». Er dette i riktig retning for bransjen?

2. Hva gjør dere for å etterstrebe ny kunnskap innenfor regnskap revisjonsprofesjonen, f.eks. i form av forskningsprosjekter?
 - a. Har dere en prosess for kunnskapsdeling og formidling mellom profesjonen og andre interessenter.