

## Masterstudiet i regnskap og revisjon (MRR) ved NHH

# Viktige reformer, dagens MRR og utfordringer

I tråd med utdanningsreformer, endringer og krav til innholdet i statsautorisert **revisors oppgaver og myndighetenes forventninger, har MRR gjennomgått flere** viktige endringer de siste tiårene. Utfordringen fremover er å sikre at MRR forblir et akademisk profesjonsstudium med et tilstrekkelig og relevant revisorfaglig innhold.

Artikkelen er forfattet av:



Professor  
**Aasmund Eilifsen**  
Programdirektør for MRR ved  
Norges Handelshøyskole



Professor  
**Kenneth Fjell**  
Norges Handelshøyskole  
Leder for «Arbeidsgruppen for å  
vurdere struktur og innhold i MRR»  
(2013)<sup>1</sup>

### Kvalitetsreformen

Som en del av en omfattende reform av høyere utdanning i Norge (kjent som kvalitetsreformen), vedtok Stortinget i 2001 at Høyere revisorstudium (HRS) skulle tilpasses den nye toårige mastergraden. Utgangspunktet for lovgiver og Norges Handelshøyskole (NHH) var at tilpasningen ikke skulle gå på bekostning av den faglige kvaliteten i den høyere revisorutdanningen. Samtidig var det trolig ikke lovgivers intensjon å innskrenke mulighetene for de tidligere kvalifiserte søkergruppene til det nye masterstudiet i regnskap og revisjon (MRR). Derfor var det viktig at det nye studieopplegget på MRR var tilpasset både søkere med bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller i regn-

skap og revisjon, og søkere med mastergrad i økonomi og administrasjon eller i rettsvitenskap, samt de fireårige siviløkonomene som i mange år fremover ville være en aktuell søkergruppe til MRR.

### Nytt studieopplegg – fra HRS til MRR

Løsningen ble å utforme studieopplegget slik at det for studenter med mastergrad var mulig å gjennomføre MRR på ett år der det «ettårige» MRR inngikk som tredje og fjerde semester for MRR-studenter med kun bachelorgrad. Dette sikret den faglige kvaliteten med hensyn til nivå og progresjon gjennom hele studiet for alle studentgrupper og at studenter med bachelorgrad skaffet seg en bred bedriftsøkonomisk plattform gjennom det første året på MRR. Modellen bevarte mange av kvalitetene til det tidligere HRS og var tilpassingsdyktig for endringer når behov for dette oppsto.

### Ny evaluering av struktur og innhold

I 2012 var tiden moden for en ny evaluering av strukturen og innholdet i MRR, særlig med sikte på en grundig vurdering av den faglige relevansen for revisoryrket og attraktivitet for studenter, herunder muligheter for opphold ved utvekslingsinstitusjon og økt faglig valgfrihet.

En bredt sammensatt arbeidsgruppe ble nedsatt for å vurdere disse forholdene. Det ble samlet inn et omfattende datamateriale om studenters (potensielle, inneværende og tidligere) valg, prestasjoner (karakterer og i arbeidsmarkedet) og ønsker; revisorprofesjonens behov og ønsker; og den høyere revisorutdanningen i sammenlign-

bare land.<sup>2</sup> Blant annet var den danske Revisorkommissionens (juli 2012) evalueringer og forslag om at en moderne revisorutdannelse skulle kunne fleksibelt legges til øvrige utdannelse en viktig inspirasjon.<sup>3</sup> Datamaterialet ble supplert med en rekke møter og intervjuer med revisorprofesjonen, studenter og andre.

### Anbefalingene

Arbeidsgruppen anbefalte at alle kurs på MRR skulle være på *standardstørrelsen* 7,5 ECTS<sup>4</sup> for bedre tilrettelegging og utvidede muligheter til å *velge MRR-relevante kurs* fra NHHs andre masterstudium (Masterstudium i økonomi og administrasjon, MØA), og at *revisorfagene* fortsatt skulle utgjøre kjernen i MRR med et omfang tilsvarende sammenlignbare revisorutdanninger internasjonalt. Videre skulle det legges til rette for ett semesters opphold ved *utvekslingsinstitusjon* i utlandet. Opptak til MRR skulle følge samme *opptakskrav* som ved opptak til MØA.

<sup>1</sup> I tillegg til leder professor Kenneth Fjell (dekan for masterstudiene ved NHH frem til april 2015) besto arbeidsgruppen av førsteamanuensis Endre Bjørndal (faglig koordinator for masterprofilen Økonomisk styring), professor Trond Bjørnenak (leder for Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap), student Carl Blydt (bachelor), professor Aasmund Eilifsen (programdirektør for MRR og fagansvarlig i revisjon på MRR), professor Frøystein Gjesdal (fagansvarlig i verdsettelse på MRR), seksjonsleder Inger Marie H. Milde (studieadministrativ avdeling) og student Martin Thomassen (MRR).

<sup>2</sup> Ved danske utdanningsinstitusjoner, som er de det kanskje er mest naturlig å sammenligne seg med for Norge, var det obligatoriske omfanget til kursene i kjernefagene mellom 60 ECTS og 75 ECTS (av totalt 90 ECTS samlet for kurs). Også de øvrige sammenlignbare land med et toårig fulltidsmasterprogram innen regnskap og revisjon som ble undersøkt, hadde et obligatorisk omfang på minst 60 ECTS innen revisors kjernefag.

<sup>3</sup> I høringsvaret fra den danske revisorforening FSR-danske revisorer til Revisorkommissionens forslag heter det (2012): «Kommissionens anbefalinger ligger i høy grad på linje med de ønsker, som branchen har haft til en ny revisorutdannelse, der med Kommissionens forslag fortsat vil ligge på et meget høyt fagligt niveau og med styrket fokus på revisors kernekompetence inden for revision, regnskab og skat.» Forslaget fra Revisorkommissionen ble senere vedtatt (jf. Bekendtgørelse om revisoreksamen for statsautoriserede revisorer m.v., 2013).

<sup>4</sup> ECTS (European Credit Transfer and Accumulation System) er et system for å sammenligne vekt og karakter på kurs på universitets- og høyskolenivå på tvers av land og institusjoner.

Et viktig siktemål med anbefalingene var en bedre integrering mellom MØA og MRR slik at det ble lagt til rette for at MRR-studenter kan velge kurs fra MØA, og at også MØA-studenter i større grad kan få adgang til MRR-kurs. Dette vil også berede grunnen for at MØA-graden i fremtiden vil kunne suppleres med *kun* manglende obligatorisk MRR-innhold for å kvalifisere for statsautorisasjon, tilsvarende den ordningen som er blitt innført i Danmark. MØA-studenter med innslag av obligatoriske MRR kurs i MØA-graden kan da kvalifisere seg for statsautorisasjon på kortere tid enn ett år. En slik fremtid ble også oppfattet å være et sterkt ønske hos revisjonsbransjen fordi man da mer effektivt ville kunne videreutdanne MØA-studenter til statsautoriserte revisorer. I dag må studenter med tidligere mastergrader uansett avlegge 60 nye ECTS (ett år) fordi statsautorisasjonen er knyttet til selve gradsbetegnelsen MRR heller enn oppnåelse av gradens innhold (jf. Forskrift om godskrivning av høyere utdanning § 2 og Revisorloven § 3–2 annet ledd).

## Implementert høsten 2013

Anbefalingene ble vedtatt og implementert for studenter opptatt på MRR høsten 2013. Figuren nedenunder illustrerer hovedmodellen for den faglige strukturen i dagens MRR.

## Obligatoriske kurs i revisorfagene

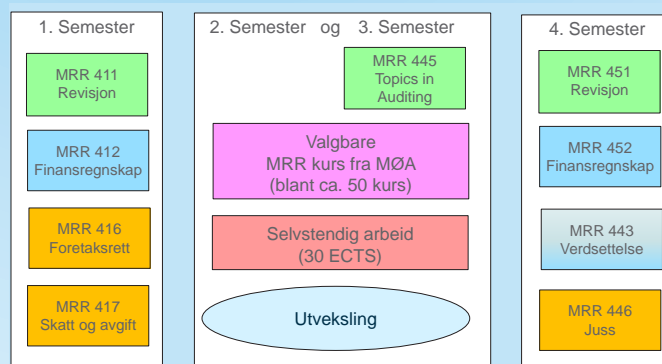
Som figuren viser, omfatter MRR tre obligatoriske kurs i fagområdene revisjon (merket grønt) og i juss (merket oransje), og to obligatoriske kurs i finansregnskap (merket blått). I tillegg inneholder det obligatoriske kurset MRR 443 Verdsettelse som figuren indikerer (merket delvis blått), betydelige finansregnskapselement (verdsettelse ved fastsettelse av virkelige verdier i regnskapet, inkludert virkelig verdi-standarder i IFRS).

Det er en systematisk progresjon mellom kursene, og de videregående kursene i fjerde semester bygger på de foregående kursene. For studenter som allerede har en mastergrad og som gjennomfører MRR på ett år, er fjerde semester i figuren deres andre semester.

Det mest populære valgbare MRR-kurset er i regnskapsanalyse og verdsettelse, og dernest følger kurset i økonomistyring og lønnsomhetsanalyser og kurser i finans. Regnskapsanalyse og verdsettelse er det mest populære tema for selvstendig arbeid.

## Veien videre

Erfaringene med det reviderte MRR er gode. MRR er attraktivt (over 350 studenter søkte opptak på MRR på NHH i 2015) og



svært godt kvalifiserte studenter søker seg til MRR (karakterkravet for opptak på toårig MRR var høsten 2014 noe høyere enn for NHHs andre masterstudium MØA).

MRR har en utstrakt integrasjon mellom fagområder og kurs, og en systematisk progresjon i kurs innenfor de ulike fagområdene. Det revisorfaglige innholdet har beholdt sin sentrale plass, samtidig som studiet åpner for mer bredde og flere valgmuligheter innenfor andre deler av bedriftsøkonomien.<sup>5</sup> Innenfor denne rammen er modellen fleksibel og gir muligheter for nye tilpasninger.

Den tettere integreringen mellom de to masterstudiene MRR og MØA vil også bedre legge til rette for at utdanningskravet til statsautorisert revisor i revisorloven kan endres fra et gradskrav (master i regnskap og revisjon) til et faglig kvalifikasjonskrav (krav om å ha gjennomført de obligatoriske revisorfaglige kurs på MRR). Dette vil bidra til å opprettholde og styrke rekrutteringsgrunnlaget til revisoryrket.

## Utfordring – akademisk profesjonsstudium og faglig innhold

Den største utfordringen fremover er å sikre at MRR forblir et akademisk profesjonsstudium med et tilstrekkelig og relevant revisorfaglig innhold. Dette forutsetter en forskningskompetent fast fagstab på MRR og at revisjonsbransjen fortsatt er villig til å stille til disposisjon sin faglige toppkompetanse i undervisningen slik at det gir en solid og avansert utdanning innenfor revisorfagene på MRR.

<sup>5</sup> Dette styrker argumentasjonen for at MRR-graden bør gi siviløkonomtittelen.



Dedikerte MRR-studenter ved NHH.

## De bærende premissene for MRR

Da HRS ble etablert ved NHH i 1973, var utgangspunktet for lovgiver og profesjonen at HRS skulle være et akademisk profesjonsstudium i revisorfagene, og at statsautorisert revisor skulle ha kompetanse i bedriftsøkonomi på høyde med de lederne hun er satt til å kontrollere.<sup>1</sup> Disse to premissene er fortsatt førende for det faglige innholdet og nivået i dagens MRR.

Det faglige innholdet i MRR (og HRS) har vært i kontinuerlig utvikling i takt med endringene i kompetansekravene til statsautorisert revisor. Forståelse av og opplæring i utøvelsen av godt profesjonelt skjønn har vært en særlig viktig «driver» i denne sammenhengen.

I tillegg til å være et profesjonsstudium for statsautoriserte revisorer, er MRR i dag et masterstudium i regnskap, verdsettelse, revisjon, skatte- og foretaksrett som kvalifiserer for ledende stillinger i virksomheters økonomifunksjon.

Høy kvalitet på MRR er av stor betydning for attraktiviteten til revisoryrket i Norge, det høye faglige nivået og anseelsen til den norske revisorprofesjonen og for den faglige kompetansen til mange ledere i økonomiavdelingene i norsk næringsliv og det offentlige.

### Akademisk profesjonsstudium

I et akademisk studium på masternivå er litteratur og undervisning forankret i forskningsbasert kunnskap. Dette forutsetter at den sentrale faste fagstaben på MRR har doktorgradskompetanse og er aktive forskere innenfor revisorfagene. Som for andre fagområder er det viktig med internasjonalt samarbeid med andre forskere og forskningsinstitusjoner og en regelmessig publisering i ledende internasjonale fagfelleverderte regnskaps- og revisjonstidsskrifter.<sup>2</sup> Det er en helt sentral forutsetning for MRRs sterke posisjon blant studenter, innad på NHH og i høyere utdanning for øvrig, i revisorprofesjonen og i samfunnet ellers, at MRR og dets fagmiljø markerer seg akademisk på linje med andre bedriftsøkonomiske fagmiljøer.

*Profesjonsstudium* betyr at studiet dekker fag som er relevante for utøvelse av revisoryrket. En statsautorisert revisor skal ha landets ledende kompetanse i regnskap, verdsettelse og revisjon. Samtidig må en statsautorisert revisor beherske skatteretten og relevante deler av foretaksretten på et avansert nivå. I tillegg må en statsautorisert revisor ha bred innsikt i bedriftsøkonomiske problemstillinger innenfor blant annet finans og økonomisk styring slik at hun kan kommunisere med og utfordre den ledelsen som skal kontrolleres.

Revisors store styrke er en avansert og bred faglig «verktøykasse» med kompetanse til å nytte ulike «spesialverktøy» i samspill. Dette illustreres godt når det gjelder revisors attestasjonsoppgaver etter selskapslovgivningen, der kunnskap innenfor verdsettelse, regnskap, revisjon, attestasjon, skatt og selskapsrett typisk må integreres. MRR er og må derfor være, et helhetlig profesjonsstudium med utstrakt integrasjon mellom fagområder og kurs, og med systematisk progresjon i kurs innenfor de ulike fagområdene.

Profesjonsstudiet innebærer også at MRR legger vekt på å gi både det teoretiske fundamentet for og øvelse i å strukturere og løse utfordrende praktiske problemstillinger innen regnskap, revisjon,

verdsettelse, juss og bedriftsøkonomi. Prinsippbasert regulering og stadig større krav til revisors utøvelse av profesjonelt skjønn forsterker behovet for en slik avansert opplæring.<sup>3</sup> På MRR bidrar derfor i tillegg til forskerstaben, også ledende profesjonsutøvere med spiss- og operativ kompetanse i undervisningen.

### Det faglige innholdet i MRR

Det faglige innholdet i MRR (og HRS) har vært og skal være i kontinuerlig utvikling i takt med endringene i kompetansekravene til statsautorisert revisor. For eksempel har verdsettelsesfaget i dag en mer sentral plass i MRR som følge av utstrakt bruk av virkelig verdier i regnskapsrapporteringen og tilhørende revisjonsutfordringer.

Det har vært reist spørsmål om utviklingen tilsier at det ikke lenger er behov for at kandidater fra MRR behersker revisorfagene på samme avanserte måte som i dag. Et argument har vært at profesjonens behov tilsier at en mer generell bedriftsøkonomisk kompetanse bør prioriteres fremfor revisorfagene i den høyere revisorutdanningen.<sup>4</sup> Samtidig peker flere forhold i retning av at verken samfunnet eller profesjonen er tjent med at omfanget av revisorfagene på MRR reduseres.

De fleste vil nok være enige i at revisor møter en virkelighet med økende kompleksitet i virksomhetenes organisering og transaksjoner, kombinert med mer omfattende og krevende reguleringer – inkludert finansielle rammeverk og krav til revisjonens utførelse. Utøvelsen av godt profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis står mer sentralt enn noensinne. Kritikk av revisor for ikke å møte forventningene til regnskapsbrukerne, reguleringsmyndighetene og samfunnet; medieoppslag om svikt i revisjonen, resultater fra tilsyn med revisorer og erstatnings-søksmål mot revisjonsselskap har resultert i en fornyet internasjonal fokus på *revisjonskvalitet*.<sup>5</sup> Revisjonskvaliteten påvirkes særlig av revisors kompetanse og uavhengighet. I sum synes kompleksiteten i revisors oppgaver større og kravene og forventningene til revisor høyere enn noen gang.

Det faglige innholdet på MRR må gi det best mulige grunnlaget for å møte de utfordringer den enkelte revisor og revisjonsbransjen står overfor og gi samfunnet den nødvendige tryggheten for at revisor på en kompetent måte løser sine oppgaver som allmenhetens tillitsperson. Dette taler for at MRR fortsatt bør legge vekt på å gi en solid og avansert utdanning innenfor revisorfagene kombinert med en tilstrekkelig bredde innenfor bedriftsøkonomi for øvrig.

3 For eksempel gir det videregående kurset MRR 443 *Topics in Auditing* trening i hvordan godt profesjonelt skjønn utøves i revisjonen og går i dybden på revisjonsområder der utøvelsen av profesjonelt skjønn har vist seg spesielt utfordrende.

4 Med utgangspunkt i notatet «Revisjonsbransjen vil endre utdanningen for statsautoriserte revisorer» foreslo Den norske Revisorforening (DnR) overfor Finanstilsynet at utdanningskravet for statsautorisert revisor kunne reduseres til 45 ECTS i kjernefagene (8.3.2013). Finanstilsynet konsulterte Handelshøyskolen BI og NHH om deres syn på forslaget. Begge institusjoner var avvisende til forslaget om en reduksjon i kjernefagene på MRR og etterlyste klare samfunnsmessige og faglige begrunnelser for forslaget. Finanstilsynet uttrykte deretter at det «er at det kan være et spørsmål om 45 studiepoeng innen kjernefagene for revisjon er i minste laget» og fant det ikke hensiktsmessig å oversende forslaget til Finansdepartementet i den form det forelå (14.5.2013). Handelshøyskolen BI og NHH var imidlertid begge åpne for forslaget fra DnR om at MØA-graden og gjennomførte kurs som i dag er obligatoriske på MRR (kjernefagene), også kan kunne kvalifisere for statsautorisasjon. Dette krever en endring av revisorloven § 3-2 annet ledd.

5 Om reguleringsforslag se for eksempel *GREEN PAPER Audit Policy: Lessons from the Crisis* (European Commission, 2010) (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:EN:PDF>). For et innblikk i kritikken av revisorprofesjonen se for eksempel *Accounting Scandals The Docy Watchdogs* (Economist, December, 2014).

1 Gjengitt i Paul Vårdal *Revisoryrket* (1987).

2 De beste internasjonale fagfelleverderte regnskaps- og revisjonstidsskrifter betyr på NHH tidsskrift på de to øverste nivåene innenfor 'Accounting' i *Academic Journal Guide* (2015) ([www.bizschooljournals.com/register/](http://www.bizschooljournals.com/register/)).