



Høgskulen på Vestlandet

ØMF190: Bacheloroppgave - Økonomi og administrasjon

ØMF190-MA1-2024-VÅR-FLOWassign

Predefinert informasjon

Startdato:	29-04-2024 12:00 CEST	Termin:	2024 VÅR
Sluttdato:	13-05-2024 14:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	Bacheloroppgave		
Flowkode:	203 ØMF190 1 MA1 2024 VÅR		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:	Nathalia Ibsen Nilsen
Kandidatnr.:	239
HVL-id:	600715@hvl.no

Informasjon fra deltaker

Antall ord *:	21196
----------------------	-------

Egenerklæring *: Ja
Jeg bekrefter at jeg har Ja
registrert
oppgavetittelen på
norsk og engelsk i
StudentWeb og vet at
denne vil stå på
vitnemålet mitt *:

Gruppe

Gruppenavn:	Gruppe 23
Gruppenummer:	1
Andre medlemmer i gruppen:	Amanda Nygard, Elise Dobbe Personbråten, Rebecka Nedrebø

Jeg godkjenner avtalen om publisering av bacheloroppgaven min *

Ja

Er bacheloroppgaven skrevet som del av et større forskningsprosjekt ved HVL? *

Nei

Er bacheloroppgaven skrevet ved bedrift/virksomhet i næringsliv eller offentlig sektor? *

Nei



Høgskulen
på Vestlandet

BACHELOROPPGAVE

Forståelse av krav til «forsvarlig
kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven, og
utfordringer ved implementering

Understanding of requirements for «proper quality management» in the Accountants' Act, and challenges in implementation

Rebecka Nedrebø

Nathalia Nilsen

Amanda Nygard

Elise Dobbe Personbråten

Økonomi og administrasjon

Høgskulen på Vestlandet

Veileder: Hilde Inger Kinserdal

13.05.2024

Jeg bekrefter at arbeidet er selvstendig utarbeidet, og at referanser/kildehenvisninger til alle kilder som er brukt i arbeidet er oppgitt, jf. Forskrift om studium og eksamen ved Høgskulen på Vestlandet, § 12-1.

Bacheloroppgave / Hovedprosjekt
Referanseside: Institutt for økonomi og administrasjon - Campus Bergen

<i>Tittel (norsk og engelsk):</i> Forståelse av krav til «forsvarlig kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven, og utfordringer ved implementering Understanding of requirements for «proper quality management» in the Accountants' Act, and challenges in implementation	<i>Dato:</i> 13.05.24
<i>Forfatter(e):</i> Rebecka Nedrebø, Nathalia Nilsen, Amanda Nygard og Elise Dobbe Personbråten	<i>Antall sider u/vedlegg:</i> 81
	<i>Antall sider m/vedlegg:</i> 89
<i>Fordypning:</i> Økadm, Regnskap & Skatt	
<i>Veileder(e):</i> Hilde Inger Kinserdal	
<i>Evt. Merknader (evt. konfidensiell):</i>	

<i>Navn Samarbeidende / Kontaktvirksomhet:</i>	
<i>Kontaktperson:</i>	<i>Telefon:</i>

Sammendrag:

Regnskapsbransjen har utviklet seg mye, og 1. januar 2023 trådte den nye regnskapsførerloven i kraft. I loven blir det stilt nye krav til kvalitetsstyring i regnskapsforetakene. Loven introduserer begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» og stiller omfattende krav til regnskapsforetakene sammenlignet med tidligere lov.

Oppgaven vår stiller derfor følgende spørsmål:

Hvordan forstår regnskapsforetak den nye bestemmelsen om krav til kvalitetsstyring i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd, og hvilke utfordringer har foretakene møtt på under implementeringen av kravene?

Vi har anvendt lover, forarbeider, standarder og veiledningsdokument for å besvare problemstillingen. I tillegg har vi gjennomført en spørreundersøkelse rettet mot regnskapsforetak. Ved å sammenfatte den juridiske drøftelsen og svarene fra spørreundersøkelsen, har vi kartlagt forståelsen av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» og sett på sammenhenger mellom utfordringer ved implementering av de nye kravene til kvalitetsstyring og foretaksstørrelse. Hovedfunnene er at regnskapsforetakene har god begrepsforståelse, men at de likevel opplever implementering som krevende, og det er uavhengig av foretaksstørrelse.

Stikkord:

Forsvarlig kvalitetsstyring	Regnskapsførerloven	Regnskapsforetak
-----------------------------	---------------------	------------------

Abstract:

The accounting industry has seen great growth, and on 1 January 2023 the new Accountants' Act came into force. In the act, new requirements are set for quality management in accounting firms. The act introduces the concept of «proper quality management» and makes extensive demands on the accountancy firms compared to the previous act.

Our thesis therefore addresses this issue:

How do accounting firms understand the new provision on requirements for quality management in §4-1 second subsection of the Accountants' Act, and what challenges have the firms encountered during the implementation of the requirements?

We have used laws, preparatory work, standards and guidance documents to answer our issue. In addition, we have carried out a survey aimed at accounting firms. By summarizing the legal discussion and the answers from the survey, we have mapped the understanding of the term «proper quality management» and looked at connections between challenges in implementing the new requirements for quality management and company size. The main findings are that the accounting firms have a good understanding of the concepts, but that they still experience implementation as demanding, regardless of the size of the firm.

Keywords:

Proper quality management	The Accountants' Act	Accounting firms
---------------------------	----------------------	------------------

Forord

Denne oppgaven er skrevet som avslutning på vår bachelorutdanning i økonomi og administrasjon ved Høgskulen på Vestlandet, campus Bergen. Vi er fire studenter som tar fordypning i regnskap og skatt. Oppgaven tar for seg de nye kravene til «forsvarlig kvalitetsstyring» som stilles til regnskapsforetak i regnskapsførerloven av 2022. Vi valgte dette temaet fordi vi gjennom studiet har fått en interesse for å lære om hva regnskapsforetak kan gjøre for å håndtere den økende kompleksiteten i omgivelsene og hos sine kunder. Arbeidet har vært utfordrende, men lærerikt for oss.

Vi vil takke vår veileder Hilde Inger Kinserdal for konstruktive tilbakemeldinger og gode innspill underveis. Å skrive denne oppgaven har vært et krevende arbeid, men vi har erfart at motstand gir læring. Vi vil også takke Regnskap Norge for tillatelse til å benytte deres medlemsbedrifter som respondenter, og respondentene som tok seg tid til å svare på vår spørreundersøkelse. Til slutt vil vi takke venner og familie for moralsk støtte i prosessen med å skrive bacheloroppgaven.

God lesing.

Bergen, mai 2024

Rebecka Nedrebø

Nathalia Nilsen

Amanda Nygard

Elise Dobbe Personbråten

Innholdsfortegnelse

1. INTRODUKSJON, MOTIVASJON OG PROBLEMSTILLING	8
2. LOVREGULERING AV REGNSKAPSFØRERYRKET	10
2.1. UTVIKLING I BRANSJEN	10
2.2. NY REGNSKAPSFØRERLOV OG BAKGRUNN	11
2.3. RAMMELOV OG BRUK AV DEN RETTLIGE STANDARDEN «GOD REGNSKAPSFØRINGSSKIKK»	13
3. FRA KRAV OM INTERNKONTROLL I STANDARD TIL LOVKRAV OM «FORSVARLIG KVALITETSSTYRING»	14
3.1. TIDLIGERE LOV OG GRFS	14
3.2. NY LOV OG GRFS	15
3.3. FANEBESTEMMELSEN: REGNSKAPSFØRERLOVEN § 4-1 ANNET LEDD FØRSTE PUNKTUM	18
3.3.1. <i>Kvalitetsstyring i forarbeider</i>	<i>18</i>
3.3.2. <i>Kvalitetsstyring i God regnskapsføringsskikk (GRFS)</i>	<i>20</i>
3.3.3. <i>Veiledning om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge</i>	<i>20</i>
3.3.4. <i>COSO-modellen</i>	<i>21</i>
3.4. UTDYPENDE KRAV I LOVEN OM «FORSVARLIG KVALITETSSTYRING»	23
3.4.1. <i>Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd annet punktum</i>	<i>24</i>
3.4.2. <i>Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd tredje punktum</i>	<i>25</i>
3.4.3. <i>Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd fjerde punktum</i>	<i>26</i>
3.4.4. <i>Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd femte punktum</i>	<i>28</i>
3.5. KONSEKVENSER AV ENDREDE KRAV TIL KVALITETSSTYRING	29
3.5.1. <i>En betydelig endring</i>	<i>29</i>
3.5.2. <i>Utfordringer ved implementering</i>	<i>30</i>
4. METODE OG UTFORMING AV SPØRRESKJEMA	33
4.1. AKTUELLE METODER	33
4.2. ANALYSEFORMÅL OG VALG AV TILNÆRMING	34
4.3. UTFORMING AV SPØRRESKJEMA	35
4.3.1. <i>Del 1: Kunnskap om regnskapsførerloven</i>	<i>36</i>
4.3.2. <i>Del 2: Kunnskap om kvalitetsstyring og den nye loven</i>	<i>38</i>
4.3.3. <i>Del 3: Implementering</i>	<i>40</i>
4.3.4. <i>Del 4: Demografi</i>	<i>41</i>
4.4. GJENNOMFØRELSE AV UNDERSØKELSE	42
4.5. SVAKHETER MED METODEVALG OG FREMGANGSMÅTE	42

5.	ANALYSE AV RESULTATER OG DRØFTELSE AV SPØRREUNDERSØKELSE	43
5.1.	UTVALGSFORDELING.....	44
5.2.	CRONBACH'S ALFA	46
5.3.	FORETAKENES FORSTÅELSE	47
5.4.	ANALYSEVERKTØY	51
5.5.	SAMMENHENG MELLOM FORSTÅELSE OG FORETAKSSTØRRELSE	52
5.6.	SAMMENHENGER MELLOM UTFORDRINGER OG FORETAKSSTØRRELSE	54
5.6.1.	<i>Sammenheng mellom krevende implementering og foretaksstørrelse.....</i>	<i>54</i>
5.6.2.	<i>Sammenheng mellom grad av omstilling og foretaksstørrelse, og mellom videreføring av retningslinjer og rutiner og foretaksstørrelse.....</i>	<i>57</i>
5.6.3.	<i>Sammenheng mellom kompetanseutvikling og foretaksstørrelse</i>	<i>62</i>
5.6.4.	<i>Sammenheng mellom implementeringskostnader og foretaksstørrelse.....</i>	<i>65</i>
5.6.5.	<i>Sammenheng mellom tidkrevende implementering og foretaksstørrelse</i>	<i>68</i>
5.6.6.	<i>Sammenheng mellom utfordringer ved organisering og foretaksstørrelse</i>	<i>71</i>
5.6.7.	<i>Oppsummering av utfordringer.....</i>	<i>74</i>
5.7.	ANALYSE AV FORETAKENES RISIKOVURDERING.....	74
6.	KONKLUSJON OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	76
	LITTERATURLISTE.....	79
	VEDLEGG 1: INFORMASJONSMAIL TIL RESPONDENTER.....	82
	VEDLEGG 2: SPØRREUNDERSØKELSE	83

Figurliste:

Figur 1: COSO-modellen (COSO, 2013, s.6).....	21
Figur 2: Spørsmål 1, påstander om regnskapsførerloven.....	37
Figur 3: Spørsmål 2, påstander om «kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven.....	38
Figur 4: Spørsmål 3, påstander om «forsvarlig kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven.	39
Figur 5: Spørsmål 4, påstander om risiko og kvalitetsmål.....	40
Figur 6: Spørsmål 5, hvordan foretakene har blitt påvirket av implementeringen av det nye lovkravet.	41
Figur 7: Spørsmål 7-10, demografi fordelt på årsverk, omsetning, og antall og type regnskapsoppdrag	44
Figur 8: Spørsmål 11, demografi fordelt på stilling i foretaket.	44
Figur 9: Cronbach's alfa for kunnskapsspørsmål.....	46
Figur 10: Fordeling av besvarelser på spørsmål 1 om den nye regnskapsførerloven.....	48
Figur 11: Fordeling av besvarelser på spørsmål 2 om «kvalitetsstyring».	49
Figur 12: Fordeling av besvarelser på spørsmål 3 om «forsvarlig kvalitetsstyring».....	50
Figur 13: ANOVA-analyse av kunnskap og årsverk.	52
Figur 14: Korrelasjonsanalyse av kunnskap og årsverk.	53
Figur 15: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært krevende for foretaket» og antall årsverk.	56
Figur 16: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til stor omstilling i foretaket» og antall årsverk.	59
Figur 17: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner» og antall årsverk.	61
Figur 18: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling» og antall årsverk.....	64
Figur 19: Korrelasjonsanalyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling» og foretakenes forståelse.	65
Figur 20: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til betydelige kostnader for foretaket» og antall årsverk.....	67
Figur 21: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært en tidkrevende omstilling» og antall årsverk.....	70

Figur 22: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært utfordrende å organisere» og antall årsverk.....	73
Figur 23: Fordeling av besvarelser på spørsmål 4 om risiko og kvalitetsmål.	75

Tabelliste:

Tabell 1: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært krevende for foretaket» og årsverk.	55
Tabell 2: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til stor omstilling for foretaket» og årsverk.....	58
Tabell 3: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner» og årsverk.....	60
Tabell 4: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling» og årsverk.....	63
Tabell 5: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til betydelige kostnader for foretaket» og årsverk.....	66
Tabell 6: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært en tidkrevende omstilling» og årsverk.....	69
Tabell 7: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært utfordrende å organisere» og årsverk.....	72

1. Introduksjon, motivasjon og problemstilling

Regnskapsbransjen er en bransje i stadig vekst. Fra 1999 til 2017 økte antallet autoriserte regnskapsførere fra 4999 til 11 350, og antall regnskapsforetak fra 3090 til 3846 (NOU 2018: 9, 2018, s. 17). Regnskapsforetakene er samarbeidspartnere med store deler av norsk næringsliv i utarbeidelsen av pålitelig finansiell rapportering, og har derfor en viktig funksjon når det gjelder å opprettholde et ordnet næringsliv (NOU 2018: 9). Når næringslivet utvikler seg i retning digitalisering, globalisering og mer kompleksitet, blir regnskapsbransjens oppdrag større og mer omfattende. Det blir da behov for regulering av regnskapsforetakenes utførelse av regnskapsoppdrag, for å sikre at oppdragene utføres på en forsvarlig måte.

I 2022 ble det vedtatt en ny lov om regnskapsførere, også kalt regnskapsførerloven. Denne loven erstattet den tidligere regnskapsførerloven av 1993, og stiller nye og spesifikke krav til kvalitetsstyring i regnskapsforetaket. I etterkant av at loven trådte i kraft, har norske regnskapsforetak stått overfor et arbeid med å sette seg inn i og implementere de nye kravene i sin virksomhet.

På Bachelorstudiet i økonomi og administrasjon ved HVL, har vi valgt fordypningen *Regnskap og skatt*. Vi har i denne forbindelse tatt en rekke kurs som omhandler regnskap, herunder kurs om regnskapsorganisering. Her lærte vi om hvordan regnskapsbransjen preges av økende kompleksitet og stadig flere regulatoriske krav, og hvordan intern kontroll kan brukes som verktøy for å opprettholde god kvalitet på regnskapsførselen i krevende situasjoner. Vi lærte også om krav til kvalitetsstyring i den nye regnskapsførerloven og ble nysgjerrige på hvordan nye og spesifikke krav til kvalitetsstyring forstås og implementeres av regnskapsforetakene. Vår motivasjon for å skrive en oppgave om kvalitetsstyring i regnskapsforetak var et ønske om å utforske hvordan regnskapsforetak navigerer i et landskap av økte krav og forventninger og hvilke utfordringer de stilles overfor når de skal implementere nye kvalitetsstyringssystemer.

Vår oppgave stiller derfor følgende spørsmål:

Hvordan forstår regnskapsforetak den nye bestemmelsen om krav til kvalitetsstyring i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd, og hvilke utfordringer har foretakene møtt på under implementeringen av kravene?

Vi ønsket å undersøke hvordan regnskapsforetak forstår kravene til kvalitetsstyring i den nye regnskapsførerloven. Med forståelse av krav til kvalitetsstyring menes kunnskap om hvordan den nye regnskapsførerloven skiller seg fra den gamle regnskapsførerloven, hvordan innholdet i begrepet «kvalitetsstyring» oppfattes og foretakenes evne til å vurdere hvordan kravene skal implementeres i hvert enkelt foretak. Ettersom kravene til kvalitetsstyring i regnskapsforetak er nye og betydelig mer spesifikke enn kravene som tidligere ble stilt til internkontroll, ville vi også undersøke om regnskapsforetakene har opplevd implementering av kravene som utfordrende. Mer spesifikt var vi nysgjerrige på om omstillingen hadde vært kostnadskrevende, tidkrevende, kompetansekrevende og om den hadde ført til organisatoriske utfordringer. Vi ønsket å undersøke både store og små foretak over hele landet.

I kapittel 2 gjør vi rede for regnskapsførerbransjen og hvilke krav og regler regnskapsforetak må forholde seg til. Vi gjennomgår utviklingen som bransjen har vært gjennom fra den opprinnelige regnskapsførerloven trådte i kraft i 1993 og frem til nyere tid. Vi redegjør for hvordan den nye regnskapsførerloven av 2022 ble til, hvilke overordnede krav den stiller og hvilken betydning den rettslige standarden «god regnskapsføringsskikk» har i reguleringen.

I kapittel 3 går vi nærmere inn på de spesifikke kravene den nye loven stiller til kvalitetsstyring, og hvordan disse skiller seg fra de overordnede kravene til internkontroll som var gjeldende før. Deretter følger en diskusjon av hvordan uttrykket «forsvarlig kvalitetsstyring» skal forstås, og hva det innebærer. Det gjøres ved å gjennomgå bestemmelsen i regnskapsførerloven §4-1 annet ledd punktum for punktum og ved å se på både lovens ordlyd, forarbeider til loven, god regnskapsføringsskikk (GRFS), veiledning om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge og det teoretiske rammeverket COSO. Til sist diskuteres hvilke konsekvenser store endringer i krav til kvalitetsstyring kan ha for regnskapsforetakene.

I kapittel 4 forklarer vi hvilke metoder vi har benyttet for å belyse vår problemstilling. Vi har brukt både juridisk metode og kvantitativ metode. Vi har samlet inn data fra norske regnskapsforetak ved bruk av en spørreundersøkelse som er inndelt i fire deler. Utforming av spørreundersøkelsen i de fire delene tar utgangspunkt i drøftelsen fra kapittel 3. Svarene vi fikk på spørreundersøkelsen presenteres og analyseres i kapittel 5. I det avsluttende kapittelet, kapittel 6, oppsummerer vi hvordan våre

undersøkelser gir innblikk i hvordan regnskapsforetakene forstår de nye kravene til kvalitetsstyring og hvilke utfordringer implementering av kravene har gitt.

2. Lovregulering av regnskapsføreryrket

Regnskapsførerbransjen er en lovregulert bransje. Dette innebærer at bransjen er underlagt en rekke lover og forskrifter som er fastsatt av myndighetene. Dermed er regnskapsførere forpliktet til å utøve sitt yrke i samsvar med et omfattende regelverk for å sikre at arbeidet er pålitelig, nøyaktig og etisk forsvarlig. Sentralt blant disse reguleringene er regnskapsførerloven med tilhørende forskrift og bruk av den rettslige standarden «god regnskapsføringsskikk» i loven. Videre skal også regnskapsførere bruke bokføringsloven, kassasystemloven og hvitvaskingsloven med tilhørende forskrifter. I tillegg til har Regnskap Norge utformet et etisk regelverk for regnskapsførere og veiledning for behandling av personopplysninger i regnskapsbransjen.

I dette kapittelet vil vi i 2.1 gjennomgå hvordan utviklingen i regnskapsførerbransjen har vært, og se på faktorer som har fremmet behovet for en ny lov. Deretter, i 2.2, presenteres bakgrunnen for og forarbeidene til den nye loven, og det gis en overordnet sammenligning med tidligere lov. Til slutt i 2.3, presenteres den rettslige standarden «god regnskapsføringsskikk» og den ulovfestede standarden God regnskapsføringsskikk (GRFS).

2.1. Utvikling i bransjen

Den opprinnelige lov om autorisasjon av regnskapsførere var fra 1993. Regnskapsbransjen har i tiden etter gjennomgått store endringer. Bransjen har blant annet vokst betydelig. I 1999 var det registrert totalt 4 999 autoriserte regnskapsførere mot de 11.350 som var registrert i 2017 (NOU 2018: 9, 2018, s. 17). Det har vært en reduksjon i antallet enkeltpersonforetak, men antallet øvrige regnskapsforetak har økt. Det totale antallet regnskapsforetak har gått ned til tross for vekst i antall autoriserte regnskapsførere (NOU 2018: 9, 2018, s. 16). Regnskap Norge har offentliggjort en rapport som viser en nær doubling i omsetningen fra 2011 til 2021; fra henholdsvis 10,7 milliarder kroner til 19,7 milliarder (Hoyum, 2023). Det har også vært en betydelig konsolidering i regnskapsbransjen i tiden etter 1993. Videre har digitalisering hatt en stor innvirkning på bransjen. Arbeidsmetodene har endret seg i form av at kundene i større grad utfører flere oppgaver selv, implementering av skybaserte regnskapssystemer,

papirløs regnskapsføring og automatisering av stadig flere oppgaver. Etter nærmere 30 år var det dermed på høy tid for regnskapsbransjen å få en ny og moderne lov tilpasset den nye hverdagen (Revisjon og Regnskap, 2023a).

I 2017 gjennomførte Finanstilsynet et tematisyn hos utvalgte regnskapsførervirksomheter, og utga i midten av 2018 en rapport. Finanstilsynet undersøkte totalt 60 oppdrag hos 16 regnskapsforetak. Det ble lagt vekt på tre forhold; overordnet kontroll av oppdrag, kvalitetskontroll av oppdrag utført av personer uten autorisasjon og overholdelse av pliktene regnskapsfører har etter hvitvaskingsloven (*Regnskapsføreres oppdragsansvar: Tematisyn 2017, 2018, s. 3*). Tilsynet ga grunn til uro; blant annet ble det i 67% av oppdragene ikke gjennomført eller dokumentert tilstrekkelig kontroll av oppdragene (*Regnskapsføreres oppdragsansvar: Tematisyn 2017, 2018, s. 6*), i 50% av oppdragene var det ikke gjort eller ikke dokumentert kvalitetskontroll av personer uten autorisasjon (*Regnskapsføreres oppdragsansvar: Tematisyn 2017, 2018, s. 11*), og for 82% av oppdragene var risikoklassifisering ikke gjort i henhold til kravene i hvitvaskingslovgivningen. Bruddene var så alvorlige at det ble besluttet en grundigere undersøkelse av driften i 5 av de 16 regnskapsforetakene (*Regnskapsføreres oppdragsansvar: Tematisyn 2017, 2018, s. 12*). Tematisynet har derfor vist at kvalitetsstyring har vært en utfordring i årene før den nye loven trådte i kraft, og dette underbygger behovet for skjerpede regler for kvalitetsstyringen.

2.2. Ny regnskapsførerlov og bakgrunn

Lovens forarbeider refererer til de dokumentene som ligger til grunn for utarbeidelsen av en lov. NOU, proposisjon, høringsuttalelser og innstillinger er en del av forarbeidene til den nye regnskapsførerloven og inneholder detaljert informasjon om formålet med et lovforslag, begrunnelsen for disse, og de spesifikke bestemmelsene som foreslås (*Lovarbeidet, 2024*).

I 2015 ble Revisor- og regnskapsførerlovutvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon. Utvalget ble satt sammen med mandat til å foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket. Samtidig skulle utvalget vurdere utviklingen innen revisjon og regnskap, og dette inkluderte å gjennomgå regnskapsførerlovgivningen for å sikre at den var tilpasset nye behov og utfordringer. Utvalget la i 2017 frem et lovforslag til ny lov om revisjon og revisorer (revisorloven) i deres

utredning NOU 2017:15, og i 2018 et lovforslag til ny lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven) i NOU 2018:9 (Finansdepartementet, 2015).

Det fremgår av Prop. 130 L (2021-2022) Lov om regnskapsførere at det var behov for en gjennomgang av regnskapsførerlovgivningen for å vurdere hvilke endringer som var nødvendig, sett i lys av utviklingen i regnskapsbransjen siden regnskapsførerloven av 1993. Blant annet inneholder proposisjonen nærmere krav til organisering av virksomheten, herunder regler knyttet til kvalitetsstyring. Departementet fremmer i proposisjonen viktigheten av å ha en egen bestemmelse knyttet til kvalitetsstyring som skal virke hensiktsmessig (*Prop. 130 L (2021–2022)*, 2022, s. 55). Videre vurderer departementet at forslaget til ny regnskapsførerlov totalt sett vil ha begrensede økonomiske konsekvenser og det vil heller ikke medføre vesentlige endringer i ressursbruk blant regnskapsførere, oppdragsgivere som kjøper regnskapstjenester, Finanstilsynet eller andre offentlige myndigheter. I tillegg mener de at lovforslaget vil kunne gi enkelte besparelser (*Prop. 130 L (2021–2022)*, 2022, s. 74).

Finansdepartementet fremmer i sin innstilling, proposisjonen som forslag til ny lov om regnskapsførere. Innstillingen var på Stortingets første gangs behandling 6. desember 2022 og på Stortingets andre gangs behandling 12. desember samme år. Innstillingen inneholder merknader fra medlemmer av en komité hvor hvert parti er representert. Det kommer frem i innstillingen at noen medlemmer av komiteen viser til at lovforslaget til ny regnskapsførerlov innebærer en nødvendig og viktig modernisering av regelverket, men at det i høringsprosessen har kommet frem foreslåtte endringer som kan virke kompliserende. Dette strider med et av formålene med regelverksoppdateringen, som er forenkling. (*Innst. 75 L (2022–2023)*, s. 4). Under Stortinget andregangsbehandling 12. desember, ble ny lov om regnskapsførere vedtatt. Kongen besluttet i statsråd at loven skulle tre i kraft 1. januar 2023 (Finansdepartementet, 2022).

Den nye regnskapsførerloven har samme formål som den tidligere regnskapsførerloven. Det sentrale er å sikre utførelsen av oppdragsgivers regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven, og skatte- og avgiftslovgivningen (NOU 2018: 9, 2018, s. 13). Loven fra 1993 var i hovedsak rettet mot den enkelte autoriserte regnskapsfører, mens reguleringer i den nye loven større grad er rettet mot regnskapsforetakene. Regnskapsførerloven av 2022 har gitt regnskapsførere et oppdatert regelverk tilpasset organiseringen, arbeidsformen og teknologien i regnskapsbransjen (Revisjon og Regnskap, 2023a).

2.3. Rammelov og bruk av den rettslige standarden «god regnskapsføringsskikk»

I 2022 ble en ny regnskapsførerlov vedtatt. Regnskapsførerloven av 2022 inneholder retningslinjer og krav som regnskapsførere må følge i utførelsen av sine tjenester. Regnskapsførerloven er en rammelov som fastsetter de overordnede kravene til regnskapsførere og gir overordnede retningslinjer og prinsipper for regnskapsførerpraksis. Rammeloven utfylles av den rettslige standarden «god regnskapsføringsskikk» i §5-4 første ledd, som operasjonaliserer formålet og utfyller enkeltbestemmelser i loven. «God regnskapsføringsskikk» gis innhold gjennom en skriftlig bransjestandard. God regnskapsføringsskikk (GRFS) er en ulovfestet standard utarbeidet av et Bransjestandardutvalg, bestående av representanter for Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening (*God regnskapsføringsskikk (GRFS)*, 2022, s. 1). Den gjeldende standarden trådte i kraft i 2023 som følge av den nye regnskapsførerloven, og erstattet den tidligere standarden fra 2014. Når det refereres til GRFS videre i oppgaven, menes den ulovfestede standarden.

Regnskapsførerloven av 1993 gjorde også bruk av den rettslige standarden for «god regnskapsføringsskikk». Regnskapsførerloven av 1993 §2 annet ledd fastsatte at regnskapsoppdragene skal utføres i samsvar med «god regnskapsføringsskikk». I regnskapsførerloven av 2022, finner vi i §5-4 første ledd tilsvarende henvisning til «god regnskapsføringsskikk» ved oppdragsutførelse. «Lovhjemmelen fungerer som en formell hjemmel og autoriserer god regnskapsføringsskikk som en bindende norm på regnskapsføringsområdet» (Kaaby, 2023a). Innholdet i selve skikken som skal følges, er derimot ulovfestet, men brudd på krav som følger av «god regnskapsføringsskikk», vil i utgangspunktet kunne oppfattes som å være brudd på kravet i loven (Kaaby, 2023a). Formålet med lovkravet om å følge «god regnskapsføringsskikk», er å sikre at det benyttes anerkjente fremgangsmåter i utførelsen av oppdragene og som er i samsvar med gjeldende lovkrav (NOU 2018: 9, s. 80).

3. Fra krav om internkontroll i standard til lovkrav om «forsvarlig kvalitetsstyring»

I 2022 fikk vi en ny lov om regnskapsførere. I den opprinnelige loven fra 1993 var det ingen spesifikke bestemmelser om kvalitetsstyring, og loven var tilpasset små foretak, noe majoriteten av foretakene var på den tiden (NOU 2018: 9, s. 16). Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening ga ut en standard for God regnskapsføringsskikk (GRFS) i 2014, men heller ikke denne fastsatte spesifikke krav til kvalitetsstyring. Standarden omhandlet krav til internkontroll, herunder anbefalinger om forsvarlig drift og interne rutiner. Den nye loven av 2022 er en mer omfattende lov enn tidligere og er samtidig mer tilpasset den nye hverdagen til regnskapsførere og utviklingen i bransjen. Den nye loven stiller krav til «forsvarlig kvalitetsstyring» av arbeidet. Det ble samtidig utarbeidet en ny GRFS fra Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening, som nå inneholder anbefalinger om «forsvarlig kvalitetsstyring». Videre har Regnskap Norge også utarbeidet en egen veiledning til hvordan kvalitetsstyring bør implementeres for at lovens krav skal oppfylles.

I dette kapittelet ser vi først i del 3.1 på den tidligere lov om autorisasjon av regnskapsførere av 1993 og den ulovfestede standarden om God regnskapsføringsskikk (GRFS) fra Regnskap Norge av 2014. I del 3.2 gir vi en oversikt over den nye regnskapsførerloven, og den oppdaterte standarden fra Regnskap Norge beskrives. I del 3.3 går vi nærmere inn på fanebestemmelsen § 4-1 annet ledd i regnskapsførerloven. Vi tar for oss forarbeidene og GRFS. Vi ser videre på veiledningen om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge og redegjør i den forbindelse for revisorloven og COSO-modellen. Del 3.4 går i dybden på hvert av punktene i § 4-1 annet ledd, før vi i del 3.5 diskuterer hvilke konsekvenser de endrede kravene til kvalitetsstyring for regnskapsførere kan gi. I drøftelsen av § 4-1 annet ledd benytter vi oss av juridisk metode. Det redegjøres ytterligere for juridisk metode i kapittel 4.

3.1. Tidligere lov og GRFS

Den opprinnelige lov om autorisasjon av regnskapsførere trådte i kraft 01.09.1993. Før dette fantes det ikke en lov som regulerte regnskapsføreryrket. Loven av 1993 tok utgangspunkt i en bransje preget av mange små aktører med få ansatte som betjente lite kompliserte kunder. Loven hadde også hovedfokus på den enkelte autoriserte regnskapsfører. Totalt besto loven av 17 paragrafer og omhandlet blant

annet krav om autorisasjon av regnskapsførere, vilkårene for autorisasjon, krav til dokumentasjon og regler for straff. Ut over vilkår for godkjenning som regnskapsforetak, inneholdt loven lite regulering av selve regnskapsforetakene. Lovens § 2 krevde at den autoriserte regnskapsføreren utførte oppdrag i samsvar med både lov og «god regnskapsføringsskikk». Regnskapsførerloven av 1993 stilte ingen særskilte krav til kvalitetsstyring.

I 2001 ble det utarbeidet flere bransjestandarder for «god regnskapsføringsskikk» – «God regnskapsføringsskikk ved ekstern regnskapsføringsvirksomhet». De ble først utgitt som foreløpige standarder i 2001 før de fra 2006 ble fastsatt som endelige standarder. Standardene ble utviklet for å bidra til «å heve bransjestandardens autoritet og sette ytterligere fokus på yrkesutøvelsen» (NOU 2018: 9, 2018, s. 15). Standardene ble til gjennom et bransjestandardutvalg nedsatt av Regnskap Norge og Økonomiforbundet. Fra 2014 deltok også Revisorforeningen i dette utvalget. Standardene ble i 2014 revidert og samlet i en felles standard – «God regnskapsføringsskikk (GRFS)». Standarden har vært gjeldende siden 1. januar 2015, og har i praksis stor betydning for å kunne gi innhold til lovens krav om «god regnskapsføringsskikk» jf. § 2 i regnskapsførerloven av 1993 (NOU 2018: 9, 2018, s. 15). God regnskapsføringsskikk (GRFS) fra 2014 stilte ingen konkrete krav til kvalitetsstyring, men inneholdt derimot regler om rutiner og internkontroll, og disse kan implisitt knyttes til kvalitetsstyring. Reglene omfattet forsvarlig drift og etablering av interne rutiner for å sikre etterlevelse av lovkrav og oppdragsutførelse, samt krav om å ha forsvarlige interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner for å sikre overholdelse av hvitvaskingsloven og risikostyring i samsvar med krav i risikostyringsforskriften (*God regnskapsføringsskikk (GRFS)*, 2014, s. 7).

3.2. Ny lov og GRFS

Det er gjort flere endringer i regnskapsførerloven av 2022. Loven endret tittelen fra autorisert regnskapsfører til statsautorisert regnskapsfører. Dette er en endring som har fått stor oppmerksomhet, men som i praksis er av liten materiell betydning. Formålet med endringen er å tydeliggjøre at det er staten, ved Finanstilsynet, som godkjenner regnskapsførere. Det har i tillegg skjedd visse endringer i veien til personlig godkjenning som statsautorisert regnskapsfører. Endringene finner vi i regnskapsførerloven kapittel 3 som fastsetter krav til utdanning, etterutdanning, praksis og skikkethet. Tidligere har det vært krav om at en statsautorisert regnskapsfører skal gjennomføre 77 timer med etterutdanning over tre år. Kravet er nå økt til 80 timer, men samtidig er etterutdanningskravene gjort

mer fleksible. Deponering er et nytt begrep i regnskapsførerloven og innebærer at en regnskapsfører frivillig kan si fra seg godkjenningen sin for en ubestemt periode. Med den nye regnskapsførerloven § 2-4 får regnskapsførere nå mulighet til å deponere godkjenningen sin (Revisjon og Regnskap, 2023a).

En av de største endringene i den nye regnskapsførerloven er økt regulering av regnskapsforetakene. Med bransjeutviklingen som har vært, var det naturlig at en ny lov også skal regulere hvordan foretakene skal organisere seg for å sikre tilstrekkelig kvalitet i oppdragsutførelsen. Ett av lovens krav er at regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse jf. regnskapsførerloven § 4-1 første ledd. Dette er en videreføring av krav som tidligere fremgikk av standard om «god regnskapsføringsskikk». Lovfesting av kravet anses imidlertid som helt sentralt for forsvarlig drift av foretakenes regnskapsoppdrag. Det ble også, slik det er redegjort for tidligere, innført et helt nytt krav til forsvarlig kvalitetsstyring i regnskapsforetakene. Dette fremkommer i lovens § 4-1 annet ledd. Det nye kravet skal skape en trygghet for at regnskapsoppdragene utføres i samsvar med loven. Dette nye lovkravet anses ikke som kun en videreføring av tidligere regler; det er mye mer utfyllende og krever med enn før (Revisjon og Regnskap, 2023b).

Fra en lov som ikke inneholdt særskilte regler om kvalitetsstyring, legger den nye regnskapsførerloven av 2022 mer vekt på at hver enkelt regnskapsfører skal kvalitetssikre sitt arbeid. Å avstemme er ikke lenger den eneste måten å kvalitetssikre regnskapet på. Mer fokus på kvalitetsstyring skal bidra til at arbeidet blir utført med økt nøyaktighet og kvalitet. Loven tar hensyn til endringer i arbeidsmiljøet i tillegg til teknologisk utvikling som påvirker utførelse av arbeidet til en regnskapsfører. Samlet sett tar loven sikte på å forbedre effektiviteten og nøyaktigheten i utførelsen av oppdrag ved å sette krav til kvalitetsstyring.

Det følger av den nye regnskapsførerloven § 5-4 at regnskapsoppdrag skal utføres i samsvar med lov og «god regnskapsføringsskikk». Økonomiforbundet, Revisorforeningen og Regnskap Norge utarbeidet en ny ulovfestet standard for å utfylle «god regnskapsføringsskikk». Den nye standarden er en mer prinsipp- og risikobasert standard og har fokus på kvalitetsstyring sammenlignet med den tidligere standarden fra 2014. Standarden ble utarbeidet etter et behov for tilpasning til den nye regnskapsførerloven (Kaaby, 2023a). Standarden innleder med å adressere forhold rundt organiseringen av virksomheten, herunder taushetsplikt, og etablering, forberedelse og fortsettelse av regnskapsoppdrag samt oppdragsgivers regnskapsmateriale. Deretter går den grundigere inn på

oppdragsutførelse – først allment for regnskapsoppdrag, så per oppdragsområde (*God regnskapsføringsskikk (GRFS)*), u.å.).

Den nye standarden av regnskapsføringsskikk (GRFS) tar sikte på modernisering og forenkling, spesielt med tanke på teknologisk utvikling og nye arbeidsformer i regnskapsbransjen. Den utdyper og veileder til nye og eksisterende krav knyttet til den nye regnskapsførerloven, i tillegg til andre opprettinger, oppklaringer og tekstlige forbedringer. Standarden fra 2014 inneholdt omtale av andre regelverk som regnskapsfører er underlagt. Dette er fjernet i standarden av 2022, da det ikke er rettslig grunnlag for å utdype forståelsen av dem i God regnskapsføringsskikk (GRFS). Standarden av 2022 har flere og kortere kapitler med færre underpunkter som skal gjøre det lettere å orientere seg og avgjøre hvilke kapitler som er relevante. Strukturen i standarden skal oppfattes som den ordinære arbeidsgangen i et regnskapsforetak og i et regnskapsoppdrag. Den nye standarden inneholder også et suppleringskrav i punkt 2.1 knyttet til regnskapsførerlovens krav om forsvarlig kvalitetsstyring. Dette har erstattet reglene om rutiner og intern kontroll fra tidligere standard. Kravet anses derimot ikke som en ren videreføring av de tidligere kravene ettersom det nye kravet om forsvarlig kvalitetsstyring er mer prinsippbasert, krever mer og favner bredere. Mer prinsipiell regulering skaper mer handlingsrom, men det gir samtidig et større ansvar for egne vurderinger (Kaaby, 2023b).

Den nye regnskapsførerloven trådte i kraft fra 1. januar 2023 med en ny og utfyllende bestemmelse om krav til kvalitetsstyring. Kravet følger av den nye regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd:

«Et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i kapittel 5. Regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten, og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i kapittel 5.»

3.3. Fanebestemmelsen: Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd første punktum

Regnskapsførerlovens § 4-1 annet ledd første punktum fastsetter at: «Et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring». Dette er en overordnet bestemmelse, en bestemmelse som er generell og dekker ulike aspekter uten å gå for detaljert inn på spesifikke situasjoner. Hva som anses som forsvarlig er en skjønnsmessig vurdering, og kan derfor variere i omfang i ulike foretak. Vi vil i det følgende gjennomgå innhold i lovens forarbeider, God regnskapsføringsskikk (GRFS), veiledning om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge og COSO-modellen som kan utdype bestemmelsen i §4-1 annet ledd første punktum. I 3.3.1 gjennomgår vi hva regnskapsførerlovens forarbeider inneholder av informasjon om kvalitetsstyring. 3.3.2 tar for seg kvalitetsstyring i God regnskapsføringsskikk (GRFS). I 3.3.3 tar vi for oss veiledningen om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge, og i 3.3.4 tar vi for oss det teoretiske rammeverket COSO.

3.3.1. Kvalitetsstyring i forarbeider

Som nevnt i delkapittel 3.1, inneholdt ikke Regnskapsførerloven av 1993 særskilte regler for kvalitetsstyring eller organisering av virksomheten for øvrig (NOU 2018: 9, 2018, s. 59). Forslag om å lovfeste krav til forsvarlig kvalitetsstyring er behandlet i Norges offentlige utredninger (NOU) 2018: 9 (NOU 2018: 9, s. 10). Utvalget som ble nedsatt i 2015 konkluderte med at det ville vært hensiktsmessig å lovfeste krav til organisering for å sikre at utførte oppdrag samsvarer med gjeldende lovkrav i bokføringsloven, regnskapsloven, og skatte- og avgiftslovgivningen. Dette skulle bidra til kvalitet i utførelsen av de lovregulerte oppgavene i et regnskapsforetak, og for å kunne oppnå dette må regnskapsforetak ha forsvarlig kvalitetsstyring. Utvalget foreslo derfor en egen bestemmelse om «forsvarlig kvalitetsstyring» i utarbeidelsen av den nye regnskapsførerloven. Et mindretall i utvalget mente at bestemmelsen om kvalitetsstyring innenfor regnskapsføring burde vært mer utfyllende for å sikre at det ikke bare eksisterer et system for kvalitetsstyring, men at dette systemet faktisk fungerer effektivt. På dette grunnlaget fremmet mindretallet et forslag om at regnskapsforetaket skal være ansvarlig for å sikre at kvalitetsstyringen oppfyller sitt formål. Formålet innebærer å sikre nøyaktig og pålitelig regnskapsføring i henhold til gjeldende lover og forskrifter. Et mindretall var også klar på at det er viktig at regnskapsforetak kan dokumentere at deres kvalitetsstyring er egnet til å møte kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag. Ved å kreve at regnskapsforetak ikke bare etablerer et

kvalitetsstyringssystem, men også at det aktivt overvåkes, effektiviteten evalueres, samt at det dokumenteres at det er egnet til formålet, vil tilliten til regnskapsbransjen styrkes og sikre at regnskapsførere opererer på en profesjonell og ansvarlig måte (NOU 2018: 9, 2018, s. 60).

Utredningen fra revisor- og regnskapsførerlovutvalget ble overlevert til Finansdepartementet som sendte det nye lovforslaget videre til høring i 2018. Regnskap Norge er en av høringsinstansene og mente det var nødvendig med flere og viktige grep for å sikre kvaliteten på regnskapstjenester. Derfor støttet organisasjonen krav om kvalitetsstyring fullt ut. Imidlertid var Regnskap Norge ikke enige i mindretallets forslag til at bestemmelsen burde suppleres med krav om at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018d*). Finanstilsynet støttet også utvalgets forslag om å lovfeste krav til forsvarlig kvalitetsstyring som skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at regnskapsoppdrag er utført i samsvar med lovkrav. I motsetning til Regnskap Norge, var Finanstilsynet enig i mindretallets forslag til et suppleringskrav. Finanstilsynet støttet derfor mindretallets forslag om en mer utfyllende lovregel om kvalitetsstyring (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018b*). Den norske Revisorforeningen, en annen høringsinstans, var i likhet med Regnskap Norge og Finanstilsynet enig i at god styring er viktig for å opprettholde kvalitet. Foreningen påpekte at et slikt lovkrav må bli praktisert på en god måte slik at det ikke ender opp med å bli en ren dokumentasjonsøvelse, og advarte derfor mot å følge mindretallets forslag til en mer utfyllende lovregel om kvalitetsstyring. Plikt til å dokumentere at kvalitetsstyringen virker etter sin hensikt ble ikke ansett til å være realistisk, og foreningen påpekte i sitt høringsbrev at dette ikke «vil bidra til å oppnå formålet med kravet om kvalitetsstyring» (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018c*).

Etter avslutning av høringsrunden ble lovforslaget ferdigstilt, og omgjort til en proposisjon.

Proposisjonen inneholder forslag til en ny lov om regnskapsførere, som stiller nærmere krav til yrket og deres virksomhet (*Prop. 130 L (2021–2022), 2022*). Av proposisjonen fremgår det at departementet slutter seg til utvalgets forslag om en egen bestemmelse i loven om kvalitetsstyring. I tillegg støttes mindretallets forslag om et mer utfyllende krav. Det vil ifølge departementet være lite hensiktsmessig å fastsette en slik regel uten at den lar seg kontrollere eller håndheve. Videre fastslår departementet at det er nødvendig å kunne dokumentere at kvalitetsstyringen virker etter sin hensikt, for å kontrollere at kvalitetsstyringen er forsvarlig (*Prop. 130 L (2021–2022), 2022, s. 55*). I desember 2022 ble den nye

regnskapsførerloven vedtatt i tråd med forslaget som Finansdepartementet fremmet i Prop 130 L (2021-2022).

3.3.2. Kvalitetsstyring i God regnskapsføringsskikk (GRFS)

God regnskapsføringsskikk (GRFS) fra 2022 supplerer kravet om «forsvarlig kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd. Det fremgår av GRFS at: «Forsvarlig kvalitetsstyring innebærer at regnskapsforetaket organiserer seg slik at det blir tilstrekkelig trygghet for at de regnskapsoppdragene regnskapsforetaket påtar seg, utføres i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk.» (God regnskapsføringsskikk (GRFS), 2022, s. 6). Basert på denne utdypningen følger det at foretaket skal etablere systemer og rutiner som sikrer tilstrekkelig sikkerhet, med mål om at arbeidet skal utføres på en pålitelig måte og i samsvar med gjeldende lovkrav og bransjestandard.

3.3.3. Veiledning om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge

Regnskap Norge, en profesjons- og bransjeforening for statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak, har utarbeidet en egen veiledning om kvalitetsstyring som er tilgjengeliggjort for deres 2600 medlemsbedrifter (Regnskap Norge, u.å.-b). Den er tilpasset kvalitetsstyringen i regnskapsforetak og har som formål å gi praktisk hjelp til regnskapsforetak som skal implementere kvalitetsstyringssystemer etter kravene i regnskapsførerloven § 4-1 (Regnskap Norge, 2023, s. 1). Veiledningen er fra 2023, og har tilsvarende oppbygning som Revisorforeningens veiledning om kvalitetsstyring i revisjonsforetak av 2021 (Revisorforeningen, 2021). Det stilles også krav til kvalitetsstyring for revisorer. Både revisorloven og regnskapsførerloven har som formål å sikre kvalitet i foretakenes finansielle rapportering (Prop. 37 LS (2019 – 2020), s. 17). Det følger derfor av revisorloven § 7-1 at: «Revisjonsforetak skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring, samt kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt i hele organisasjonen». Veiledningen om kvalitetsstyring i revisjonsforetak har mange likhetstrekk med COSO-modellen, et integrert rammeverk for intern kontroll (COSO, 2013). Blant annet består veiledningen av åtte kvalitetsområder, der flere av disse tilsvarer COSO-modellens hovedkomponenter (Regnskap Norge, 2023, s. 1–2). Både veiledningen om kvalitetsstyring og COSO-modellen gir bidrag til forståelsen av hva «forsvarlig kvalitetsstyring» innebærer. Nedenfor følger det en gjennomgang av

hovedpunktene i COSO-modellen som veiledningen baserer seg på. Vi går nærmere inn på innholdet i veiledningen om kvalitetsstyring i delkapittel 3.4.

3.3.4. COSO-modellen

COSO-modellen gir følgende definisjon av internkontroll:

«Internkontroll er en prosess, utført av virksomhetens styre, ledelse og øvrige ansatte, utformet for å gi rimelig sikkerhet for oppnåelse av målsettinger relatert til drift, rapportering og etterlevelse» (COSO, 2013, s. 3).

Definisjonen understreker at COSO-modellen fungerer som et integrert rammeverk. Modellen er sammensatt av fem hovedkomponenter: internt kontrollmiljø, risikovurdering, kontrollaktiviteter, informasjon og kommunikasjon og oppfølgingsaktiviteter. Alle komponentene skal ses i sammenheng med virksomhetens målsetninger og virksomhetens struktur (COSO, 2013, s. 6). COSO-modellen fremsetter at de ulike komponentene samlet sett skal utgjøre en helhet, og presiserer at det er viktig at alle deler av internkontrollen virker sammen på en hensiktsmessig måte (COSO, 2013, s. 8). I det følgende skal vi redegjøre for

hovedkomponentene i COSO-modellen, men også diskutere anvendelsen av dette rammeverket spesifikt på regnskapsforetak.

Internt kontrollmiljø

Virksomhetens interne kontrollmiljø utgjør selve grunnmuren for kontrollsystemet. Det interne kontrollmiljøet består av de verdier ledelsen signaliserer som viktig, organisasjonens struktur, fordelingen av oppgaver, myndighet og ansvar, rapporteringslinjer og kommunikasjonslinjer, prosesser for rekruttering og utvikling, samt prestasjonskrav og belønningsordninger (COSO, 2013, s. 4).



Figur 1: COSO-modellen (COSO, 2013, s.6)

I regnskapsforetaket er det viktig med et internt kontrollmiljø som tilrettelegger for god intern kontroll. Det er derfor avgjørende at regnskapsforetakets ledelse utarbeider og kommuniserer retningslinjer for kvalitetsstyringen. Ansvar for gjennomføring av de aktuelle kvalitetsstyringsrutinene må fordeles på de ansatte, og enhver ansatt må være kjent med hva som er ens individuelle ansvar. Regnskapsforetaket kan sikre seg den kompetansen og kunnskapen det trenger ved å vektlegge egenskaper som ansvarsbevissthet og integritet i opplæring av eksisterende ansatte og rekruttering av nye ansatte. Til slutt, vil systemer for belønning av de ansatte når foretaket når sine kvalitetsmål skape incentiver for å etterleve de retningslinjer og rutiner som skal iverksettes (COSO, 2013, s. 6).

Risikovurdering

Risikovurdering er en viktig del av implementeringen av et internkontrollsystem. Risikoen en virksomhet står overfor er avgjørende for hvilke retningslinjer og rutiner som må iverksettes. Risiko er definert som sannsynligheten for at negative hendelser inntreffer og hvor store konsekvensene av hendelsene eventuelt blir (COSO, 2013, s. 4). I regnskapsforetaket er det sannsynligheten for at regnskapstjenestene ikke er av tilstrekkelig god kvalitet og konsekvensen av å ikke etterleve formelle krav som stilles som skaper risiko. Et regnskapsforetak med en kundebase som består av mange store og heterogene selskap vil naturligvis være eksponert for mer risiko enn et regnskapsforetak som betjener små og enkle kunder. Basert på mengden risiko foretaket kartlegger, vil det videre utarbeide tilpassede retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring (COSO, 2013, s. 4).

Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter er spesifikke aktiviteter virksomheten utfører med hensikt å nå sine mål. I et regnskapsforetak skjer gjerne valget av aktiviteter basert på hvor de mest alvorlige feilene vanligvis forekommer, og hvor høyt kvalitetsnivå de sikter til å oppnå. Kontrollaktiviteter kan være både preventive, oppdagende og korrigerende og de kan gjennomføres manuelt eller automatisk ved bruk av teknologi. Eksempel på kontrolltiltak er arbeidsdeling, autorisering og godkjenning, avstemming, analyse, forhåndsdefinerte formularer og fysisk sikring (COSO, 2013, s. 4). Uavhengig av hvilke aktiviteter foretaket utfører, er det viktigste at de som helhet gir tilstrekkelig trygghet for at regnskapstjenestene er av god kvalitet (COSO, 2013, s. 4).

Informasjon og kommunikasjon

Informasjon og kommunikasjon er også viktige komponenter i intern kontroll. Ledelsen i regnskapsforetaket må til enhver tid hente inn den informasjonen de trenger, både internt fra eget foretak og eksternt fra kunder og interessenter (COSO, 2013, s. 7). Denne informasjonen vil legges til grunn for både risikovurdering og valg av kontrollaktiviteter. Informasjonen som hentes inn må deles på tvers av foretaket. Det vil si at ledelse, kvalitetsansvarlig, oppdragsansvarlig regnskapsfører og øvrige ansatte kontinuerlig kommuniserer med hverandre. Kommunikasjonen vil omfatte hvilket ansvar enhver har, hvilke retningslinjer som gjelder og hvilke rutiner som skal utføres. Den vil også omfatte hvilke resultater man ser av kontrollene, som må kommuniseres fra ansatte på operativt nivå til ledelsen slik at resultatene kan følges opp (COSO, 2013, s. 5).

Evaluering og oppfølging

Avslutningsvis må kontrollaktivitetene følges opp slik at man kan se til at de fungerer som tilsiktet og slik at virksomheten når sine mål. Oppfølging kan skje både som løpende evalueringer integrert i kontrollaktivitetene, eller som frittstående evalueringer (COSO, 2013, s. 5). Dersom et regnskapsforetak gjennom evaluering oppdager at regnskapsførselen ikke tilfredsstiller krav i oppdragsavtale, God regnskapsføringsskikk (GRFS) eller formelle lovverk, må det gjøres endringer i kontrollsystemet. I tillegg til at regnskapsforetakene evaluerer sin egen interne kontroll, gjøres det evaluering av eksterne aktører som Finanstilsynet og Regnskap Norge. Finanstilsynet er en formell tilsynsmyndighet som kan utføre både stedlig tilsyn, kontorbasert tilsyn, dokumentbasert tilsyn og tematilsyn av alle regnskapsforetak. Til Regnskap Norge har de delegert ansvar for å utføre kvalitetskontroll av deres medlemsbedrifter hvert syvende år (Finanstilsynet, 2017).

3.4. Utdypende krav i loven om «forsvarlig kvalitetsstyring»

I denne delen skal vi diskutere lovbestemmelsens §4-1 annet ledd annet til femte punktum, som utdyper fanebestemmelsen i første punktum. Vi starter med annet punktum av § 4-1 annet ledd i 3.4.1. Deretter tar vi for oss henholdsvis tredje punktum, fjerde punktum og femte punktum i § 4-1 annet ledd i de tre etterfølgende underpunktene.

3.4.1. Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd annet punktum

I regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd annet punktum fremgår det at: «Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i kapittel 5». Paragrafen henviser videre til lovens kapittel 5, som har bestemmelser om hvordan regnskapsoppdragene skal gjennomføres. Kapittel 5 består av fem paragrafer som spesifiserer hva som skal gjøres i forkant av et oppdrag, ved valg av ansvarlig regnskapsfører, ved opprettelse av avtaler og ved innhenting av fullmakter. Kapitlet fastsetter også at oppdraget må dokumenteres tilstrekkelig, og at oppdraget skal utføres i samsvar med «god regnskapsføringsskikk». Siste paragraf i kapitlet pålegger regnskapsfører en plikt til å frasi seg et oppdrag dersom regnskapsføreren ikke kan overholde øvrige plikter og oppdraget ikke kan gjennomføres i samsvar med «god regnskapsføringsskikk».

Retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring velges med utgangspunkt i foretakets mål. Veiledningen om kvalitetsstyring betegner regnskapsforetakenes mål som kvalitetsmål. Kvalitetsmål er målsettinger som regnskapsforetaket ønsker å nå ved hjelp av kvalitetsstyring, og er derfor avgjørende for foretakets valg av kontrollaktiviteter (Regnskap Norge, 2023, s. 2). For å utføre «forsvarlig kvalitetsstyring» vil det derfor være en grunnleggende forutsetning at regnskapsforetaket har satt seg konkrete mål for kvalitetsstyringen.

Veiledningen om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge uttrykker at regnskapsforetaket også bør gjennomføre en risikovurdering før det velger retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring (Regnskap Norge, 2023, s. 5). I et regnskapsforetak knyttes risiko til de konkrete kvalitetsmålene. Vurderingen av risiko skal bygge på et faktabasert grunnlag, som for eksempel resultatene av kvalitetsstyringen eller fra andre tilsyn og kontroller (Regnskap Norge, 2023, s. 4). Det vil si at regnskapsforetak som avdekker liten grad av måloppnåelse gjennom oppfølging og evaluering vil vurdere risikoen for manglende måloppnåelse i foretaket som høyere. Foretak som har mottatt negativ tilbakemelding fra Finanstilsynet i tematisyn vil forventes å vurdere risikoen for manglende måloppnåelse høyere.

De konkrete aktivitetene som utgjør systemet for kvalitetsstyring velges som nevnt med utgangspunkt i kvalitetsmålene og risikoen for å ikke nå disse. Hvilke aktiviteter som må utføres for at kvalitetsstyringen skal være «forsvarlig» vil derfor variere med hvilke mål regnskapsforetaket har satt seg, og hvordan det har vurdert risiko knyttet til disse. Eksempler på aktiviteter som kan inngå i kvalitetsstyringssystemet er

rutiner for krav til autorisasjon og godkjenning, verifikasjon, avstemming, arbeidsdeling (COSO, 2013, s. 4), sjekklister, beredskapsplaner, IT-kontroller og opplæringsprogrammer (Regnskap Norge, 2023, s. 3). Aktivitetene må organiseres gjennom fordeling av ansvar for gjennomføring, og dokumenteres slik at foretaket har oversikt over hva som er gjennomført og av hvem (Regnskap Norge, 2023, s. 3).

3.4.2. Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd tredje punktum

Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd tredje punktum fastsetter at «Regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virket etter hensikten, og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter». Denne bestemmelsen har vært den mest omdiskuterte i høringen av lovforslaget. Høringsinstansene var uenige om det var nødvendig å inkludere dette kravet i loven. I NOU 2018: 9 foreslo et mindretall at bestemmelsen om kvalitetsstyring måtte suppleres med krav om at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten, og en plikt til å gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter (NOU 2018: 9, s. 60).

Finanstilsynet viste til forslaget til revisorlov som da allerede hadde vært på høring, og at denne inneholdt krav til kvalitetskontrollsystem i revisorforetak. I tillegg viste Finanstilsynet til at regnskapsforetakene måtte ha en plikt til å selv følge opp at retningslinjer og rutiner etterleves særlig av tilsynsmessige hensyn. Samlet sett viste dette at det var nødvendig med et krav om oppfølging for å sikre at kvalitetsstyringssystemet ivaretar de tiltenkte hensiktene. Finanstilsynet støttet på denne bakgrunn mindretallets forslag (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018b, s. 3–4*).

Høringsuttalelser fra Regnskap Norge, Revisorforeningen og Virke uttrykte at aktørene ikke var enig med mindretallet i forslaget om supplerings av bestemmelsen. Regnskap Norge mente at suppleringen vil følge implisitt av det overordnede kravet om at regnskapsforetakene skal ha «forsvarlig kvalitetsstyring», og mente heller at denne suppleringen av bestemmelsen kunne følge av «god regnskapsføringsskikk» (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018d, s. 9–10*). Virke mente på sin side at det behovet forslaget skulle dekke, allerede var ivaretatt gjennom gjeldende reguleringer og etablert bransjepraksis, og mente slik som Regnskap Norge, at denne suppleringen vil inngå implisitt av hva som er «forsvarlig kvalitetsstyring» (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018a, s. 4*). Som nevnt i delkapittel 3.3.1, advarte Revisorforeningen mot å følge mindretallets forslag på bakgrunn av at det kan oppstå risiko for at foretak kan praktisere kravet som en

ren dokumentasjonsøvelse. I tillegg mente Revisorforeningen at lovfesting av en plikt ikke var realistisk for å bidra til å oppnå formålet med kravet om kvalitetsstyring (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9-Regnskapsførerloven, 2018c, s. 7*).

Kravet om å se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten og å utbedre eventuelle svakheter må forstås som at evaluering og oppfølging av kvalitetsstyringen er et vilkår for «forsvarlig kvalitetsstyring». Hensikten med lovfesting er å se til at kvalitetsstyringen faktisk fører til at kvalitetsmålene nås. Evaluering kan gjennomføres ved løpende evalueringer som integreres i forretningsprosessene, eller frittstående evalueringer som gjennomføres periodisk (COSO, 2013, s. 5). I Regnskap Norges veiledning om kvalitetsstyring er det ytterligere informasjon om hva som er vesentlig å se på og hvordan dette kan gjennomføres. Veiledningens punkt 10 omfatter overvåking og utbedring, og anbefaler foretakene som et minimum å spesifisere hvem som er ansvarlig for arbeidet og hvordan ressurser sikres til dette arbeidet. Den anbefaler videre at evaluering gjennomføres årlig som et minimum (Regnskap Norge, 2023, s. 3). Gjennom evaluering vil eventuelle mangler i kvalitetsstyringssystemet avdekkes. Når det avdekkes at kontrollaktivitetene ikke fører til at regnskapsoppdrag utføres i samsvar med lovkrav og «god regnskapsføringsskikk», må svakhetene utbedres for at kvalitetsstyringen skal være forsvarlig. I regnskapsforetak der risikoen for å ikke nå fastsatte kvalitetsmål er høy, vil det være nødvendig med hyppigere evaluering for å opprettholde forsvarligheten i kvalitetsstyringen.

3.4.3. Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd fjerde punktum

Det følger av regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd fjerde punktum at «Kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten». Setningen åpner for differensiering mellom ulike typer foretak, og tillater dermed at regnskapsforetakene implementerer krav til kvalitetsstyring på en måte som er tilpasset foretaket. Hva som regnes som «forsvarlig kvalitetsstyring» må i stor grad avgjøres ved bruk av skjønn. Både størrelse, struktur og kompleksitet i kundebase kan variere mye mellom regnskapsforetak. Derfor vil det også variere hva som regnes som «forsvarlig kvalitetsstyring».

En del av kvalitetsstyringen som må tilpasses virksomheten, er dens kvalitetsmål. Veiledningen om kvalitetsstyring presenterer mål som anses som nødvendige i alle foretak, samtidig som det presiseres at enkelte foretak vil ha behov for ytterligere kvalitetsmål (Regnskap Norge, 2023, s. 2). Her vil større regnskapsforetak med mye kompleksitet i kundebasen måtte sette flere kvalitetsmål enn de mindre

komplekse foretakene. En annen rimelig antakelse kan være at foretak som fra før har få retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring, vil behøve å utarbeide flere kvalitetsmål enn de som allerede gjennomfører mange aktiviteter for styring av kvaliteten.

Gjennomføring av risikovurdering vil også kunne utføres ulikt i forskjellige regnskapsforetak. Det fremgår av GRFS punkt 2.1 at foretaket skal legge til grunn en risikobasert tilnærming når kontrollopplegg skal utformes. Det vil si at en samlet vurdering av risiko for å ikke nå foretakets kvalitetsmål vil være utgangspunkt for hvordan kontrollopplegget utformes, jf. GRFS punkt 1.2. En samlet vurdering kan for eksempel omfatte vurdering av organisering, strategi, forretningsprosesser, forretningsmodell, ressurser, type regnskapsoppdrag og type kunde (Regnskap Norge, 2023, s. 5). Dersom et regnskapsforetak tidligere har vurdert risiko som høy, vil det kunne forventes at foretaket gjennomfører risikovurdering oftere, og på en grundigere og mer omfattende måte enn om risikoen var lav. Det kan også forventes mer omfattende risikovurdering fra store regnskapsforetak, fordi antall risikomomenter naturligvis er større.

Valg av retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring skal også tilpasses arten og omfanget av virksomheten. For større foretak eller foretak med kompleksitet i kundebasen vil det ofte være nødvendig å iverksette og kombinere flere typer kontrollaktiviteter for å nå kvalitetsmålene. Når kvalitetsstyringssystemet blir mer sammensatt, øker i tillegg behovet for å delegerer ansvar og oppgaver for å gjennomføre kontrollaktivitetene. Et mer omfattende system av retningslinjer og rutiner vil kunne medføre at evaluering og oppfølging blir mer komplekse prosesser som må gjennomføres oftere.

Regnskapsførerloven åpner for differensiering mellom foretak, noe som kan være både til fordel og til ulempe for selskapene. Det positive er at små regnskapsforetak med få ansatte ikke pålegges krav til kvalitetsstyring som er så omfattende at de ikke lar seg gjennomføre. Når kvalitetsstyringen tilpasses virksomhetens art og omfang vil foretakene kunne prioritere å gjennomføre tiltak der risikoen er størst, noe som gir effektiv utnyttelse av ressursene. Baksiden av differensierte krav er at der det kreves større bruk av skjønn, kan det bli utfordrende for foretakene å tolke regelverket riktig og å forstå hva som vil være «forsvarlig kvalitetsstyring» i det aktuelle foretaket.

3.4.4. Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd femte punktum

Det følger av regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd femte punktum at: «Regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i kapittel 5». En språklig forståelse av ordlyden er at regnskapsforetakene må dokumentere at det er gjennomført forsvarlig kvalitetsstyring, samt at de må oppbevare dokumentasjonen slik at den enkelt kan fremskaffes ved et eventuelt tilsyn. Det som skal dokumenteres er overholdelse av kravene til gjennomføring av regnskapsoppdrag etter regnskapsførerlovens kapittel 5. Det vil si at foretaket må kunne vise til dokumentasjon av gjennomført kvalitetsstyring i alle ledd av oppdragsutførelsen. Utfyllende krav til dokumentasjon av oppdragsutførelse fremgår av regnskapsførerloven § 5-3. Bestemmelsen slår fast at oppdragsdokumentasjon skal være av et slikt omfang at den er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med lovkrav. Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Ettersom det er kvalitetsstyringens egnethet til å oppfylle kravene i kapittel 5 som eksplisitt kreves dokumentert, vil en fornuftig antakelse være at det stilles tilsvarende krav til omfang og oppbevaring av dokumentasjon av kvalitetsstyring som det stilles til dokumentasjon av oppdragsutførelse.

I høringsuttalelsen fra Regnskap Norge, uttrykte organisasjonen uenighet om nødvendigheten av denne bestemmelsen. Regnskap Norge mente at krav om at regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i kapittel 5, vil følge implisitt i det overordnede kravet om «forsvarlig kvalitetsstyring». Dersom det var nødvendig med en slik presisering, kunne denne bli utdypet av kravet om «god regnskapsføringsskikk». Selv om Regnskap Norge var uenige i en eksplisitt dokumentasjonsplikt som følge av lovbestemmelsen, understreker organisasjonen at setningen ikke er nødvendig for å kunne vise til at et hensiktsmessig kvalitetsstyringssystem er en del av «forsvarlig kvalitetsstyring» (*Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven, 2018d, s. 9–10*).

Lovens forarbeider trekker frem at hensikten med dokumentasjon av oppdragsutførelsen er å sikre at oppdragene utføres forsvarlig. Dokumentasjonen skal gi grunnlag for at både foretaket selv og eksterne parter skal kunne etterprøve oppdragsutførelsen (NOU 2018: 9, s. 58). Forarbeidene uttrykker ikke noe om dokumentasjon av kvalitetsstyring direkte, men hensikten med denne dokumentasjonen er trolig den samme som for oppdragsdokumentasjonen. Det vil si at kravet om å «kunne vise til at kvalitetsstyringen er egnet» er gitt for å sikre at også kvalitetsstyringen er forsvarlig og etterprøvable. Dokumentasjon er derfor en forutsetning for å kunne følge opp kvalitetsstyringssystemet, men også en nødvendighet i seg selv for at kvalitetsstyringen skal være forsvarlig.

Veiledningen om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge utdyper at hensikten med kravet om dokumentasjon av kvalitetsstyringen er å gi et bevis for at regnskapsforetaket overholder lovkravene. Regnskapsforetakene skal minimum ha rutiner for å sikre orden og tilgjengelighet for nødvendig dokumentasjon og en oversikt over hvor dokumentasjon befinner seg. Foretakene må selv vurdere om dokumentasjonen bør omfatte mer (Regnskap Norge, 2023, s. 30). Hele prosessen med kvalitetsstyring skal dokumenteres. Det vil si at foretak som har flere og mer omfattende retningslinjer og rutiner vil stå overfor flere krav til dokumentasjon enn foretak med færre retningslinjer og rutiner.

3.5. Konsekvenser av endrede krav til kvalitetsstyring

I dette delkapittelet går vi gjennom hvordan de endrede kravene til kvalitetsstyring, kan føre til utfordringer for regnskapsforetakene. Del 3.5.1 ser på lovendringene som har skjedd, og hvor omfattende og krevende disse kan være. Deretter, i del 3.5.2, presenteres potensielle utfordringer ved implementeringen av de nye kravene til kvalitetsstyring.

3.5.1. En betydelig endring

I tiden etter regnskapsførerloven av 1993 har regnskapsbransjen gjennomgått betydelig endringer. Disse endringene og de nye behovene i bransjen, var bakgrunnen for nedsettelse av utvalget i prosessen frem mot ny lov, og med det vedtakelse av ny regnskapsførerlov. Det ble diskutert om det var behov for en egen bestemmelse om kvalitetsstyring. Utvalget ble til slutt enig om at den nye regnskapsførerloven skulle inneholde en egen og utfyllende bestemmelse som «forsvarlig kvalitetsstyring».

Regnskapsbransjen har dermed gått fra å ha en lov som ikke inneholdt noen spesifikke krav på dette området, til en lov med en ganske omfattende bestemmelse om kvalitetsstyring. Det nye lovverket ga også behov for en ny og oppdatert standard tilpasset den nye regnskapsførerloven. God regnskapsføringsskikk (GRFS) trådte i kraft samtidig med loven og erstattet den tidligere standarden fra 2014. God regnskapsføringsskikk (GRFS) av 2014 stilte overordnede krav til internkontroll, men God regnskapsføringsskikk (GRFS) av 2023 stiller derimot omfattende og spesifikke krav til kvalitetsstyring.

Kravet til «forsvarlig kvalitetsstyring» i den nye regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd første punktum, krever en skjønsmessig vurdering av hvert enkelt foretak. Paragrafen representerer en stor endring på

et område som ikke var regulert i tidligere lov. Regnskapsforetak må selv finne ut av hvordan begrepet «forsvarlig» skal forstås og hvordan kravet skal oppfylles for sin virksomhet. Uten en spesifikk forklaring på innholdet i begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring», kan det være utfordrende å vite hvordan begrepet skal forstås. Lovens forarbeider angir heller ikke hva som menes med «forsvarlig», men regnskapsførerloven §4-1 annet ledd gir flere punkter som kan gi en god indikasjon på hva som menes med forsvarlig. I tillegg skal standarden for God regnskapsføringsskikk (GRFS) gi en bredere forståelse av bestemmelsen, og den gir suppleringskrav som er nyttig i forbindelse med forståelsen av bestemmelsen.

De store endringene i lovverket har ført til at regnskapsforetakene har stått ovenfor stort behov for omstilling. Alle regnskapsforetak ble påkrevd å implementere de nye kravene innen utløpet av 2023, jf. regnskapsførerloven § 8-1. Lovendringen krever at hvert enkelt foretak må tilpasse seg de nye reglene og sørge for at foretaket opptrer i samsvar med den nye lovgivningen. Det kan være utfordrende for hver enkelt regnskapsfører og hvert enkelt regnskapsforetak å sette seg inn i de nye kravene og å sørge for at alle kravene oppfylles på kort tid. For å sikre effektiv implementering, er det viktig at alle har kjennskap til og forstår innholdet i regnskapsførerloven og God regnskapsføringsskikk (GRFS). Implementeringen er avgjørende for å sikre at formålet med loven virker etter hensikten. Noen regnskapsforetak vil sannsynligvis kunne tilpasse seg det nye regelverket effektivt, mens implementeringen kan utgjøre utfordringer for foretak som ikke klarer å tilpasse seg endringene raskt nok.

3.5.2. Utfordringer ved implementering

Implementeringen av de nye kravene representerer et skritt fremover for bransjen, men regnskapsforetakene kan også møte på flere utfordringer knyttet til å oppfylle kravene. Ordlyden i den nye bestemmelsen om kvalitetsstyring i regnskapsførerloven § 4-2 annet ledd kan være utfordrende å forstå. I tillegg kan implementeringen pålegge foretakene kostnader, spesielt for mindre foretak som antas å ha begrensede ressurser og erfaring innen kvalitetsstyringsområdet. Det vil også være et behov for opplæring. Dette kan medføre at regnskapsforetakene må investere i opplæring og utvikling av ansatte for å sikre nødvendig kompetanse og forståelse for å etterleve de nye kravene til kvalitetsstyring. Regnskapsforetakene må sikre at implementerte retningslinjer og rutiner utgjør en helhet som til sammen sikrer god kvalitet på regnskapstjenestene. Når kvalitetsstyringssystemet blir mer

omfattende og sammensatt, kan foretakene møte på utfordringer med å organisere aktivitetene på hensiktsmessige måter.

Ved utarbeidelse av et lovforslag skal et utvalg alltid ta stilling til i hvilken grad de ulike lovendringene vil få konsekvenser for eksisterende foretak. Den nye regnskapsførerloven gjorde vesentlige endringer i strukturen, men mye av innholdet ble videreført. Tilføyningene som ble gjort var i stor grad allerede anbefalt gjennom standarden om God regnskapsføringsskikk (GRFS), og utvalget vurderte lovforslaget til å være av liten økonomisk byrde for blant annet regnskapsførere og offentlige myndigheter (NOU 2018: 9, 2018, s. 74). Hvilke utfordringer de enkelte foretakene vil møte på ved implementeringen av kvalitetsstyring, og i hvilken grad disse vil oppstå, er til en viss grad avhengig av om og i hvilken grad foretaket allerede utførte kravene etter standarden om God regnskapsføringsskikk (GRFS). I den tidligere versjonen av GRFS fra 2014 ble det stilt krav til rutiner og intern kontroll, kapasitet og kompetanse (*God regnskapsføringsskikk (GRFS)*, 2014, s. 7–9). Dette ble samlet og tatt inn i den nye loven i §4-1 *Kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring*. Utvalget vurderte det til at dersom foretakene etterlevde kravene i den gamle GRFS, så ville det ikke føre til særlige kostnader å implementere (NOU 2018: 9, 2018, s. 76).

Det kan antas at det kan oppstå utfordringer i forhold til kompetanse ved implementeringen av kvalitetsstyring. I den nye regnskapsførerloven § 4-1 første ledd, stilles det nå krav til kompetansen hos regnskapsforetaket. Bestemmelsen skal sikre at oppdragene utført av regnskapsfører er i samsvar med lovbestemmelsene om «god regnskapsføringsskikk» og andre plikter, jf. regnskapsførerloven § 5-4. Dersom virksomheten ikke tidligere har fulgt anbefalingene i GRFS, kan det bli utfordrende når de nå er lovpålagt å sikre at kompetansen er tilstrekkelig. Det kan tenkes at dersom foretakene har behov for å lære opp de ansatte for å sikre at de har tilstrekkelig kompetanse til å utføre sine arbeidsoppgaver, at det kan innebære høye kostnader. Kostnadene vil avhenge av i hvilken grad de ansatte har behov for opplæring. Regnskap Norge har blant annet utarbeidet egne kurs rettet mot dette. De har kurs om den nye regnskapsførerloven, samt et separat kurs om kvalitetsstyring i regnskapsforetak. Kursene koster mellom 1 800 og 4 400kr ekskludert merverdiavgift per deltaker (Regnskap Norge, u.å.-a, u.å.-b). Dersom regnskapsforetakene ser det nødvendig at alle ansatte gjennomfører slike kurs, kan dette bli en betydelig kostnad for disse.

Videre ble det også satt inn krav om at en statsautorisert regnskapsfører skal stå som ansvarlig for den nevnte kvalitetsstyringen, jf. regnskapsførerloven av 2022 § 4-1 tredje ledd. Utvalget vurderte dette som delvis begrensende i den form at det stiller krav til hvordan virksomheten må organisere kvalitetsstyringen. Sett i sammenheng med at det ikke lenger stilles krav til at daglig leder må være autorisert, kan endringen likevel gi bedre fleksibilitet i eierstruktur og ledelsen (NOU 2018: 9, 2018, s. 76).

Den nye bestemmelsen om kvalitetsstyring er derimot mer kompleks og favner bredere enn tidligere regulering på området. Det kreves altså mer arbeid med kvalitetssikring nå. Dermed kan tid være en potensiell utfordring ved implementering av den nye regnskapsførerloven og den spesifikke bestemmelsen om kvalitetsstyring. For eksempel vil trolig små foretak som har begrenset med ressurser, nå måtte bruke mer tid på kvalitetssikre sitt arbeid. På en annen side kan både store og små foretak operere med et stort volum av regnskapstjenester som skal fullføres innenfor fastsatte frister. Dette kan føre til et større tidspress på tidspunkter som allerede er travle, spesielt når en nå skal bruke mer tid på å kvalitetssikre arbeidet.

For at kvalitetsstyringssystemet skal være forsvarlig og for at kvalitetsmålene skal nås, må regnskapsforetaket organisere kontrollaktivitetene på en måte som sikrer at de gjennomføres og at de til sammen utgjør et helhetlig system. Dette kan være en utfordring i regnskapsforetak med mange ansatte, hvor ansvaret for gjennomføring av kontrollaktivitetene skal fordeles på mange personer. Ansvar for gjennomføring av aktiviteter må fordeles til noen som har erfaring, kompetanse og kapasitet til å gjennomføre de aktuelle oppgavene (Regnskap Norge, 2023, s. 19). I tillegg må vedkommende være klar over sitt ansvar, noe som kan være utfordrende i foretak hvor systemer for informasjonsdeling ikke er effektive. Dersom kontrollaktivitetene ikke fungerer som tilsiktet vil det være nødvendig av den som har ansvar for gjennomføring av aktiviteten å rapportere videre om dette til kvalitetsansvarlig. Å sikre god kommunikasjon mellom kvalitetsansvarlig og øvrige ansatte kan være vanskelig hvor det er mange ansatte på ulike nivåer å forholde seg til.

4. Metode og utforming av spørreskjema

I dette kapitlet ser vi på forskningsmetodene som er aktuelle for å adressere oppgavens forskningsspørsmål. Del 4.1 ser på de aktuelle metodene for å besvare forskningsspørsmålet. Deretter, i del 4.2, begrunnes valget vårt av juridisk metode og kvantitativ tilnærming ved bruk av spørreundersøkelse. I del 4.3 går vi nærmere inn på grunnlaget for utforming av spørreundersøkelsen og begrunnelsen bak valg av de konkrete spørsmålene. Del 4.4 beskriver hvordan undersøkelsen ble gjennomført. Avslutningsvis, i del 4.5, reflekteres det rundt svakheter ved vårt metodevalg.

4.1. Aktuelle metoder

Ulike metoder brukes for å studere bestemte forhold i samfunnet (Grønmo, 2017, s. 15). Metodene deles inn i to kategorier, kvalitative og kvantitative metoder. Disse skilles ved måten dataen samles inn på og analyseres. Kvalitativ metode er en forskningsmetode der kvalitative data samles inn og analyseres. Dataen som samles inn er vanligvis utformet som tekst. Formålet med å bruke kvalitative metoder er å oppnå dybdekunnskap og å skape en helhetlig forståelse av kontekster. I tillegg kan slike studier også ta sikte på å utvikle begreper, kategorier og typologier (Grønmo, 2023). Derimot er kvantitativ metode en forskningsmetode der kvantitativ data samles inn og analyseres. Her er dataen utformet som tall eller andre mengdetemer. I kvantitative studier blir mange enheter undersøkt, med en begrenset mengde data om hver enhet. Ved å bruke kvantitative metoder kan man utvikle en representativ oversikt over generelle forhold, samt teste teorier og hypoteser. Kvalitative og kvantitative metoder er vanlige tilnærminger for å oppnå forståelse og kunnskap, men juridisk metode kan i tillegg være en verdifull tilnærming dersom lovregulerte spørsmål skal besvares, samt ved gjennomgåelse av rettskilder og tolkninger av lovgivning.

Juridisk metode er en modell for rettsanvendelse som er nyttig å bruke i besvarelsen av et lovregulert spørsmål (Knoph, 2019, s. 5). Juridisk metode går ut på å finne frem til hvilke rettsregler som gjelder ved å gjennomgå rettskilder, hente ut relevante slutninger og å holde disse opp mot hverandre (Heivoll & Sander, 2017, s. 45). Arbeidet starter med lovteksten og en naturlig språklig forståelse av denne. Deretter tilføyes slutninger fra andre rettskilder, som enten forsterker eller utfordrer forståelsen av lovteksten. Etter en samlet drøftelse av relevante slutninger, foretas en vurdering av hvilke som bør veie tyngst. Slik kommer man frem til hvilke regler som gjelder (Knoph, 2019, s. 5).

4.2. Analyseformål og valg av tilnærming

Problemstillingen vår er: «*Hvordan forstår regnskapsforetak den nye bestemmelsen om krav til kvalitetsstyring i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd, og hvilke utfordringer har foretakene møtt på under implementeringen av kravene?*». I denne oppgaven anvendes hovedsakelig juridisk metode og kvantitativ metode. Dette er en eksplorerende studie der vi får ny kunnskap på områder det finnes lite forhåndskunnskap om (Jacobsen, 2022, s. 66). Vi søker å fremskaffe informasjon gjennom å fortolke empirien (Grønmo, 2017, s. 50–51).

Vårt forskningsspørsmål henviser direkte til regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd, og bruk av juridisk metode vil derfor være både hensiktsmessig og nødvendig for å tolke bestemmelsen.

Vi har brukt rettskilder som Regnskapsførerloven, lovutredninger (NOU), proposisjoner, innstillinger, høringsuttalelser, rettslige standarder, uttalelser fra fagpersoner og uttalelser fra bransjeorganisasjonen Regnskap Norge. Hovedfokus ved bruken av juridisk metode har vært å prøve å belyse hvilket meningsinnhold begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» har i regnskapsførerloven §4-1 annet ledd. Vi startet med bestemmelsens første punktum, siden det er her «forsvarlig kvalitetsstyring» uttrykkelig nevnes. Kravene som stilles for at kvalitetsstyringen i et regnskapsforetak skal regnes som forsvarlig ble kartlagt gjennom en samlet vurdering av argumenter fra lovens ordlyd, lovens forarbeider, God regnskapsføringsskikk (GRFS), uttalelser i fra Regnskap Norge i veiledningsdokument og det teoretiske rammeverket COSO. Deretter benyttet vi de relevante rettskildene til å tolke bestemmelsens andre til femte punktum på tilsvarende måte. Dette ga oss tilstrekkelig forståelse av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» til å belyse problemstillingen på en god måte. Forståelsen vi fant av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» gjennom bruk av juridisk metode har vært utgangspunkt for utarbeidelse av spørsmålene i spørreundersøkelsens del 1 og 2.

I tillegg til juridisk metode, har vi brukt kvantitativ metode for å belyse vårt forskningsspørsmål. Vi har valgt å innhente data gjennom strukturert utspørring ved bruk av digital spørreundersøkelse. Enkelte spørsmål i undersøkelsen fremstår som kvalitative, men ved å bruke skalaer og faste svaralternativer i spørreskjemaet, vil den innsamlede dataen kunne kvantifiseres. Det er to hovedtyper utspørringsmetoder. Respondenten kan selv besvare et spørreskjema eller respondenten kan bli intervjuet med utgangspunkt i et spørreskjema. Fordelen med intervju er at utspørrer kan forklare de vanskelige spørsmålene mer utdypende, samt motivere respondenten. Spørsmålene kan dermed være

mer krevende enn spørsmål som besvares i spørreskjema utfylt av respondenten selv. Svarene vil ikke kunne bli like uttømmende som ved et intervju. Ved spørreskjema kan det også være utfordrende å motivere respondentene til å delta, og frafallet av respondenter kan dermed bli stort (Grønmo, 2017, s. 192–193).

Vi valgte å ikke bruke intervju som forskningsmetode på grunn av en potensielt tidkrevende prosess i forhold til den dataen vi ønsket å innhente. Vi anså det som utfordrende å sikre tilstrekkelig med respondenter for å oppnå et representativt utvalg som kunne generaliseres (Jacobsen, 2022, s. 143). Derimot gir kvalitative tilnærminger høy grad av presisjon, der respondenten ikke blir tvunget til å svare et fast svaralternativ, og får mer nyanserte svar på hvert enkelt spørsmål. Det får frem en mer «riktig» forståelse (Jacobsen, 2022, s. 141).

Å bruke digital spørreundersøkelse hadde flere fordeler. Ved å sende ut en digital spørreundersøkelse fikk vi mulighet til å nå ut til mange flere respondenter enn ved intervju. Det var også enklere å sikre anonymitet, og det kan tenkes at respondentene ville gi pålitelige svar når de visste at undersøkelsen var fullstendig anonym. Spørsmålene i undersøkelsen ble utformet på samme måte for alle respondentene, og svarene vil derfor i mindre grad bli påvirket av personlige faktorer. En annen fordel med digital spørreundersøkelse er at dataen kan systematiseres for å identifisere potensielle sammenhenger (Jacobsen, 2022, s. 146). I denne eksplorative studien har det vært avgjørende å se på sammenhenger som ikke har blitt sett på tidligere for å klare å belyse problemstillingen vår på best mulig måte. Basert på dette, samt tiden vi hadde til disposisjon, ble digital spørreundersøkelse vurdert som den mest hensiktsmessige metoden for denne oppgaven.

4.3. Utforming av spørreskjema

For å besvare vår problemstilling har vi valgt å utforme et spørreskjema ved bruk av programvaren SurveyXact. Leverandøren av SurveyXact, Xact by Rambøll, oppfyller EUs personvernforordning (GDPR), og sikrer anonymitet i spørreskjemaene. All dataen som håndteres sikres etter høyeste standarder i deres egne datasentre (SurveyXact, u.å.).

For å sikre at flest mulig respondenter gjennomførte hele undersøkelsen, ønsket vi å lage en oversiktlig og kort undersøkelse som likevel ga oss nok informasjon. Et spørreskjema bør legges opp slik at det

starter og slutter med enkle spørsmål, mens de mer krevende spørsmålene legges i midten (Grønmo, 2017, s. 206). Vi forsøkte å lage påstandene og spørsmålene så nøytrale som mulig, slik at vi ikke påvirket respondentene gjennom formuleringen. Dette gjorde at noen av formuleringene våre ble noe mer upresise enn det vi opprinnelig ønsket. Vi valgte likevel å bruke de mer upresise formuleringene da vi mente at dersom respondentene hadde den kunnskapen som er forventet av dem i lowverket, så ville de vite hva vi siktet til.

I spørreundersøkelsen brukte vi to ulike målenivå; variabler på nominalnivå og variabler på ordinalnivå. Når variabler er på nominalnivå, er verdiene forskjellige og gjensidig utelukkende. Variabler på ordinalnivå, er ordnet i en bestemt rekkefølge, i tillegg til at verdiene er forskjellige og gjensidig utelukkende (Grønmo, 2017, s. 130–131).

Spørreundersøkelsen startet med en introduksjonstekst om blant annet anonymitet, forventet tid, og hva som ville bli spurt om, og var videre delt inn i 4 deler:

1. Del 1: Kunnskap om regnskapsførerloven
2. Del 2: Kunnskap om kvalitetsstyring og den nye loven
3. Del 3: Implementering av kvalitetsstyring i foretaket
4. Del 4: Demografi

4.3.1. Del 1: Kunnskap om regnskapsførerloven

Del 1 handlet om selskapenes kunnskap om regnskapsførerloven, og inneholdt kun ett spørsmål. Spørsmålet er stilt på ordinalnivå og respondentene ble bedt om å ta stilling til hvor godt de mente påstandene passet i forhold til hva loven sier. Statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak er omfattet av regnskapsførerloven, og målet med påstandene var å kontrollere kunnskapen til respondentene.

Nedenfor følger det en rekke påstander om den nye regnskapsførerloven som trådte i kraft 1. januar 2023.

Spørsmål 1:

Ta stilling til hvor godt du mener påstandene om regnskapsførerloven passer. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor

1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Alle autoriserte regnskapsførere kan nå bruke tittelen "Statsautorisert regnskapsfører"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det stilles større krav til praksis enn tidligere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetak må gjennomføre oppdrag i samsvar med God regnskapsføringsskikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Daglig leder i regnskapsforetaket må ha autorisasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det stilles færre krav til etterutdanning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er kun regnskapsforetak som kan utføre regnskapsføring i næring for andre	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Figur 2: Spørsmål 1, påstander om regnskapsførerloven

Påstandene er hentet fra loven, og har derfor «fasitsvar». Vi anså derfor disse spørsmålene som enkle og valgte derfor å starte med det. Spørsmålet inkluderer både påstander som er korrekte og som er feile, og disse er satt i tilfeldig rekkefølge for å hindre at vi leder respondentene. Det kan være utfordrende for respondenter å svare på ja/nei-spørsmål, og vi valgte derfor å bruke Likert-skala på denne delen. Dette er en skala som brukes til å få respondentene til å ta stilling til ulike påstander om et bestemt tema. Skalaen er vanligvis femdelt. Ved å se spørsmålene i sammenheng kan vi finne et samlet mål på respondentenes forståelse (Malt & Grønmo, 2020). I spørreundersøkelsen vår har vi laget en skala fra 1 til 5, der 1 «passer svært dårlig» og 5 «passer svært bra». Svaralternativene er nøytrale, slik at de ikke fremstår som ledende. I tillegg har vi lagt til et svaralternativ, «vet ikke», slik at respondentene alltid kan finne et alternativ. Skalaen representerer variabler på ordinalnivå siden alternativene er ordnet i en bestemt rekkefølge på skalaen. Vi har valgt å bruke lik skala med like svaralternativer på de tre hoveddelene for å gjøre det enklest mulig for respondentene. Da behøver ikke respondentene å omstille seg etter hvert spørsmål og tema.

4.3.2. Del 2: Kunnskap om kvalitetsstyring og den nye loven

Del 2 handlet om kvalitetsstyring og inkluderte spørsmål 2 og 3, vist i henholdsvis figur 3 og 4, som begge er på ordinalnivå. Før spørsmål 2 så vi det som nødvendig å gi respondentene noe informasjon. De fikk derfor oppgitt definisjonen av kvalitetsstyring i loven, og ble deretter bedt om å ta stilling til om påstandene passet den nye loven. Spørsmålet ble inkludert for å sjekke om respondenten har overordnede kunnskaper om kvalitetsstyring og hvem det gjelder for, og om det er mulig å se en sammenheng mellom dette og størrelsen på foretaket.

Spørsmål 2
«Kvalitetsstyring» er et nytt begrep som brukes om krav til styring i regnskapsførerforetaket i den nye regnskapsførerloven.

I det nedenstående følger det en rekke påstander om «kvalitetsstyring» i ny regulering. Ta stilling til hvor godt du mener påstandene om «kvalitetsstyring» i den nye loven passer. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor, **1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra**

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Kvalitetsstyring er en form for internkontroll	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kravene til kvalitetsstyring gjelder ikke enkeltpersonforetak	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alle foretak må ha en som er ansvarlig for kvalitetsstyringen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetak må ha retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Figur 3: Spørsmål 2, påstander om «kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven.

I spørsmål 3 ble respondentene bedt om å ta stilling til påstandene ved å fullføre setningen «Forsvarlig kvalitetsstyring betyr at...».

Spørsmål 3:
Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd uttrykker at et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring.

I det nedenstående følger det en rekke påstander om forståelsen av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» i ny regnskapsførerlov. Ta stilling til hvor godt du mener påstandene om forståelsen av «forsvarlig kvalitetsstyring» passer. Sette ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor **1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra**

"Forsvarlig kvalitetsstyring betyr at..."

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Regnskapsoppdragene skal utføres i samsvar med lovkravet og god regnskapsføringsskikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetakene må sette seg kvalitetsmål som er tilpasset virksomheten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kvalitetsmål må tilpasses resultater av tilsyn og kontroller	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Evaluering av kvalitetsstyringen kan utsettes ved tidsknapphet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alle regnskapsforetak må bruke de samme retningslinjene og rutinene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er tilstrekkelig å gjennomføre periodiske avstemminger	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetaket har plikt til å følge opp kvalitetsstyringen kontinuerlig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetaket må bistå kunden i å etterleve regnskapsloven, bokføringsloven og skattelovgivningen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kravene til kvalitetsstyring må tolkes og implementeres av hvert enkelt foretak	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Figur 4: Spørsmål 3, påstander om «forsvarlig kvalitetsstyring» i regnskapsførerloven.

Spørsmålet er laget for å kontrollere respondentenes kunnskaper, og påstandene er hentet både fra regnskapsførerloven, fra GRFS og fra veiledningen til kvalitetsstyring. Påstandene er også utformet med grunnlag i den juridiske analysen i kapittel 3. Også dette spørsmålet har både korrekte og gale påstander. Det inkluderer handlinger som var tillatt etter tidligere regelverk, men som nå ikke vil oppfylle kravene etter «forsvarlig kvalitetsstyring». Formålet med spørsmålet var å se om selskapene

har fått med seg endringene i kravene som stilles, og senere se om det er sammenheng mellom størrelse på selskapene og kunnskap.

4.3.3. Del 3: Implementering

Del 3 handlet om hvordan implementeringen hadde påvirket respondentens foretak. Den delen omfattet spørsmål 4 og 5, som begge er på ordinalnivå. Før spørsmål 4 fikk respondentene definisjonen av kvalitetsmål og av risiko, for å øke sannsynligheten for at de fleste respondentene oppfatter de likt og dermed kan sammenlignes.

Spørsmål 4:

"Kvalitetsmål" er mål for hva foretaket ønsker å oppnå med kvalitetsstyringen. Begrepet "risiko" er muligheten for at en hendelse med negativ effekt for måloppnåelsen inntreffer.

Ta stilling til følgende påstander om risiko og kvalitetsmål. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor **1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra**

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Det er sammenheng mellom risiko og organiseringen av foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og foretakets mål for kvalitetsstyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og hva slags oppdrag regnskapsforetaket utfører	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og hva slags typer foretak oppdragene føres for	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og medarbeidernes kompetanse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Figur 5: Spørsmål 4, påstander om risiko og kvalitetsmål.

Formålet med spørsmål 4 om sammenheng var å se på hva selskapene har hensyntatt ved implementeringen de har gjennomført i selskapet. Vi ønsket da å senere se på om det var forskjell i hvilke forhold store og små selskaper hadde vektlagt.

I spørsmål 5 ble respondentene bedt om å se på hvordan deres foretak har blitt påvirket av implementeringen av det nye lovkravet, ved å vurdere setningene «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ...»:

Spørsmål 5:

Kravene i den nye regnskapsførerloven påvirker regnskapsforetak i ulik grad.

Ta stilling til hvordan du mener ditt foretak har blitt påvirket av implementeringen av de nye kravene til kvalitetsstyring. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor **1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra**

"Implementering av krav til kvalitetsstyring har....."

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Vært krevende for foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ført til stor omstilling i foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ført til behov for kompetanseutvikling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ført til betydelige kostnader for foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vært en tidkrevende omstilling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vært utfordrende å organisere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Figur 6: Spørsmål 5, hvordan foretakene har blitt påvirket av implementeringen av det nye lovkravet.

Lovutvalget mente i sin proposisjon at implementering av kravet til kvalitetsstyring ikke ville bli særlig krevende for selskapene, hverken i form av særlig økte kostnader eller bruk av ressurser (NOU 2018: 9, 2018, s. 76). Hensikten med spørsmålet var at vi ønsket å se om denne forventningen stemte overens med de faktiske konsekvensene for foretakene, og da også om det var forskjell mellom små og store foretak.

4.3.4. Del 4: Demografi

Del 4 handlet om foretaket, og inkluderte spørsmålene 6 til 11. Spørsmål 6 fikk respondentene mulighet til å kommentere spørreskjemaet eller utdype sine svar i de tidligere delene. Spørsmålet utgjør dermed

en kvalitativ del av undersøkelsen. Slike kommentarer og svar gir oss mulighet til å få en dypere forståelse av hvordan implementeringen har påvirket selskapene og deres oppfattelse av det nye lovverket.

Videre brukte vi variabler på ordinalnivå i der vi blant annet utformet spørsmål om antall årsverk og omsetning. Dette er på ordinalnivå fordi vi har formulert egne kategorier respondentene måtte krysse av på. På enkelte spørsmål om demografi, brukte vi variabler på nominalnivå. Vi formulerte blant annet spørsmål om hvilken stilling respondenten har i foretaket. Her utformet vi faste alternativer samt en tekstboks til å skrive i dersom ingen av alternativene passet. Variablene er på nominalnivå fordi svaralternativene representerer uavhengige kategorier uten en form for rangering eller verdi. Det samme kan sies om spørsmålet der respondenten skal svare ja eller nei på om foretaket utfører oppdrag for selskap som er større enn små.

Vi ønsket å bruke de demografiske spørsmålene til å se om det er noen sammenheng mellom forståelsen for lovverket og størrelsen på selskapet, og f.eks. om de små selskapene har hatt store økonomiske konsekvenser på bakgrunn av kravene.

4.4. Gjennomførelse av undersøkelse

Problemstillingen presiserer at enhetene i studien er regnskapsforetak. Studien baserer seg på regnskapsforetak og skal gi kunnskap om disse. Etter kontakt med Regnskap Norge, henviste organisasjonen oss til dens 2 090 medlemsbedrifter med kontaktinformasjon. Ved innleggelse av respondenter så vi oss nødt til å fjerne noen av respondentene ettersom disse ikke hadde relevans for vår oppgave. Dette var blant annet boligbyggelag og advokatfirmaer. Spørreundersøkelsen ble sendt ut til 2 002 respondenter. Undersøkelsen var tilgjengelig i ni dager for respondentene, og i løpet av disse dagene mottok vi til sammen 115 gjennomførte undersøkelser.

4.5. Svakheter med metodevalg og fremgangsmåte

Når vi benytter digital spørreundersøkelse har vi muligheten til å endre spørreskjemaet etter at det er sendt ut, men dette vil innebære at respondentene ikke svarer på den samme undersøkelsen. Vi vil derfor ikke få entydige svar dersom vi gjør endringer. Dersom et spørsmål ikke fungerer som tiltenkt, er

det derfor vanskelig å endre eller forbedre dette. Ved digital spørreundersøkelse har ikke forskeren kontakt med respondentene, og respondentene vil i mindre grad stille spørsmål hvis det er noe som ikke er forståelig, som kan føre til risiko for at de svarer på noe annet enn det som blir spurt om. Videre kan de som lar være å svare, gjøre at frafallet blir systematisk skjevt (Jacobsen, 2022, s. 147–148). I vår spørreundersøkelse var det 34 respondenter som bare delvis hadde gjennomført undersøkelsen. Disse ble ikke inkludert i vårt utvalg. En årsak til at noen bare delvis gjennomførte undersøkelsen kan være at respondenten ikke hadde den kunnskapen til å svare på spørsmålene.

Gjennomførelse av en pretest kunne bidratt til å forbedre spørreskjemaet. En pretest innebærer at et utvalg personer som ligner på respondentene i studien, gjennomfører spørreundersøkelsen for å gjennomgå hvordan spørsmålene fungerer (Grønmo, 2017, s. 207). Ingen i gruppen kjente til noen regnskapsførere, og det ble derfor utfordrende å få gjennomført en pretest. Vi kunne oppsøkt eller undersøkt grundigere for å finne noen aktuelle personer, men grunnet tidsknapphet, valgte vi å ikke gjennomføre en pretest av spørreundersøkelsen. Som følge av at vi ikke gjennomførte pretest, fikk vi ikke kvalitetssikret spørreskjemaet slik som tenkt. Ingen i gruppen har erfaring innen regnskapsføreryrket, som gjorde det utfordrende å utforme spørsmål som skulle gi nødvendig informasjon for å belyse problemstillingen vår.

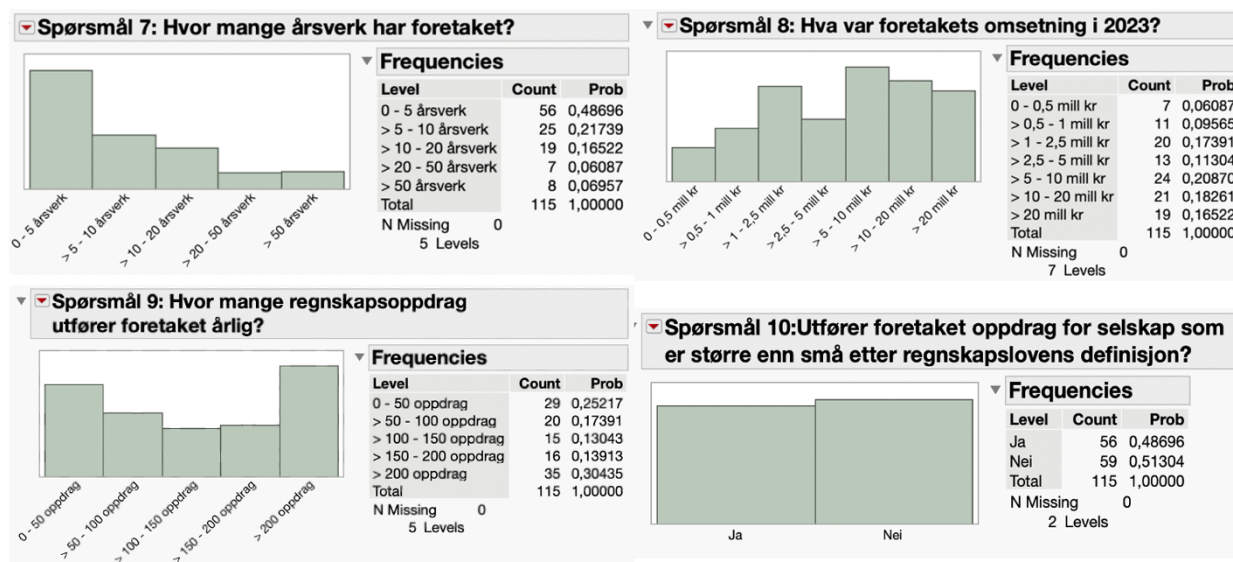
5. Analyse av resultater og drøftelse av spørreundersøkelse

Dette kapittelet analyserer innsamlede data fra spørreundersøkelsen, og det undersøkes om det er sammenhenger mellom de ulike variablene. Resultatene drøftes og analyseres. Del 5.1 ser på de demografiske faktorene og diskuterer om utvalget er representativt. Deretter, i del 5.2, bruker vi Cronbach's alfa, av reliabilitetsårsaker, for å undersøke om vi kan slå sammen flere variabler til en variabel om forståelse. Som følger av dette blir det konstruert en «forståelsesvariabel» som benyttes i senere analyser. I del 5.3, ser vi nærmere på hvordan fordelingen av svarene på kunnskapsspørsmålene er. Det gjøres for å kartlegge regnskapsforetakenes forståelse av den nye loven, begrepet «kvalitetsstyring» og begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring». Del 5.4 redegjør for analyseverktøyene som brukes i de påfølgende delene. Del 5.5 og 5.6 presenterer analyser som ser på sammenhenger mellom

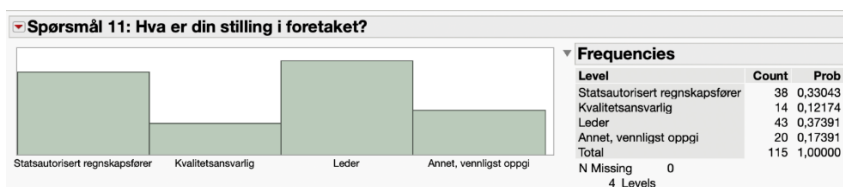
ulike variabler: Del 5.5 tar for seg sammenhengen mellom forståelse og størrelse, og del 5.6 dekker sammenhengen mellom potensielle utfordringer og størrelse. Avslutningsvis, i del 5.7, analyseres foretakenes risikovurdering.

5.1. Utvalgsfordeling

Som det fremgår av redegjørelsen for spørreundersøkelsen ble respondentene spurt om å svare på spørsmål av demografisk art. Vi har ut ifra dette klassifisert regnskapsforetakene etter størrelse og kompleksitet som vist i Figur 7. Dette gjorde vi ved å skille de, blant annet gjennom antall årsverk, foretakets omsetning, antall regnskapsoppdrag samt om de utfører oppdrag for selskaper som er større enn små. De ulike intervallene er basert på tilsvarende intervall fra NOU 2018:9 Forslag til ny lov om regnskapsførere. Ved å dele inn foretakene etter størrelser, kan vi få et bedre innblikk i forskjeller i kvalitetsstyring mellom små og store foretak. Det kan gjøre det lettere å sammenligne resultater og å trekke konklusjoner.



Figur 7: Spørsmål 7-10, demografi fordelt på årsverk, omsetning, og antall og type regnskapsoppdrag



Figur 8: Spørsmål 11, demografi fordelt på stilling i foretaket.

Figur 8 viser et demografisk spørsmål som ber respondenten opplyse om sin stilling i foretaket. Vi sikrer da at spørreundersøkelsen ikke blir besvart av en tilfeldig uten kunnskap på området. I tillegg bidrar dette til å forbedre kvaliteten på dataene og redusere risikoen for misforståelser. Spørsmålet om respondentens stilling gjør at vi kan skille ut svar som vi mener ikke gjør utvalget representativt. Basert på besvarelsene, anså vi det ikke som nødvendig å fjerne noen av respondentene.

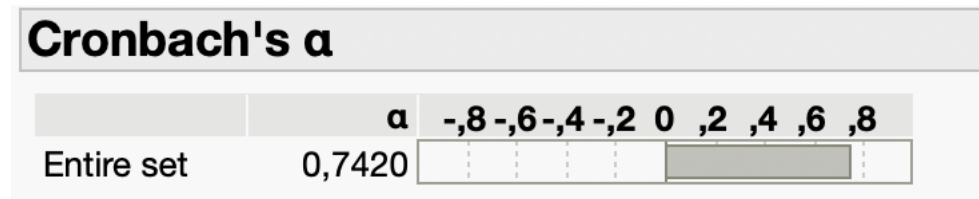
Et representativt utvalg er viktig for at resultatene fra undersøkelsen skal kunne generaliseres til populasjonen. Representativitet vil si at mangfoldet i populasjonen fanges opp av utvalget, noe som er viktig for å kunne trekke slutninger om populasjonen. Vi sikrer oss representativitet ved å gjøre et tilfeldig utvalg. Et utvalg som ikke er representativt kan føre til feilaktige konklusjoner om populasjonen som helhet (Andersen, 2019). Populasjonen vi ønsket å representere er regnskapsforetak. Spørreundersøkelsen ble derfor sendt ut til 2 002 av Regnskap Norges medlemsbedrifter. Blant medlemsbedriftene var enkelte boligbyggelag, advokatfirma og begravellesbyrå, som vi fant det hensiktsmessig å ekskludere fra utvalget. Ettersom disse ikke er regnskapsforetak, vil det ikke gå på bekostning av representativiteten til utvalget å ekskludere disse. Vi ønsket å sikre et geografisk og variert utvalg ved å henvende oss til regnskapsforetak over hele Norge. I tillegg ønsket vi at utvalget skulle representere foretak av ulike størrelser, slik at vi blant annet kunne se på forskjellen mellom små og store foretak. Dette var nyttig fordi vi mener at små og store foretak sannsynligvis vil ha ulike utfordringer knyttet til den nye bestemmelsen om forsvarlig kvalitetsstyring. Ved å inkludere variasjonen i utvalget, bidrar vi til en bedre generalisering mot populasjonen.

Det var registrert 3 846 regnskapsforetak i 2015 (NOU 2018: 9, s. 17). Totalt fikk vi 115 svar på vår spørreundersøkelse. I forhold til hele regnskapsførerbransjen er 115 foretak lite, men det er likevel et stort nok antall svar til å kunne si noe om bransjen. I tillegg er utvalget vårt tilfeldig, og vi har god variasjon i demografiske faktorer, slik som størrelse og kompleksitet i kundebase. Figur 7 viser hvordan regnskapsforetakene svarte på de demografiske spørsmålene. Vi har fått svar fra regnskapsforetak med ulikt antall årsverk, ulik omsetning, ulikt antall regnskapsoppdrag og ulike typer kunder. Det vil si at flere typer regnskapsforetak er representert i svarene på spørreundersøkelsen, noe som tyder på at representativiteten er god. Det er verdt å nevne at de fleste foretakene som har svart på undersøkelsen er relativt små foretak. Begrunnelsen for dette kan være at den norske regnskapsbransjen som helhet i stor grad består av små foretak (NOU 2018: 9, s. 18). Det er derfor naturlig at vi fikk flest svar fra små foretak.

5.2. Cronbach's alfa

Spørreundersøkelsens del 1 og del 2 tok sikte på å kartlegge hvor god kunnskap regnskapsforetakene har av om nye regnskapsførerloven og hvilken forståelse de har av «forsvarlig kvalitetsstyring». Her ble regnskapsforetakene bedt om å ta stilling til hvor godt 19 ulike påstander passet. Vi hadde et ønske om å undersøke potensielle sammenhenger mellom regnskapsforetakenes forståelse, størrelse og utfordringer ved implementering av krav til kvalitetsstyring. Med 19 påstander hadde dette blitt en omfattende analyse. Ettersom alle påstandene hadde som hensikt å måle det samme, nemlig foretakenes kunnskap og forståelse, ønsket vi å slå de sammen til en felles variabel for forståelse. Vi startet derfor med en beregning av Cronbach's alfa.

Cronbach's alfa er et mål på reliabilitet i form av intern konsistens i en test eller en skala, og som varierer mellom 0 og 1 (Tavakol & Dennick, 2011). Med reliabilitet menes konsistens eller stabilitet i målinger, noe som er en viktig forutsetning for god datakvalitet (Svartdal, 2023). Hensikten med å beregne Cronbach's alfa er å sjekke om flere variabler måler det samme. En høy Cronbach's alfa vil tilsi at regnskapsforetakenes stilling til de ulike påstandene forteller oss noe om deres forståelse av kvalitetsstyring. Vanligvis betraktes en alfa på 0,7 eller høyere som et akseptabelt mål (Jacobsen, 2022, s. 259). Vi har beregnet følgende Cronbach's alfa, med utgangspunkt i alle 19 påstander fra spørreundersøkelsen:



Figur 9: Cronbach's alfa for kunnskapsspørsmål.

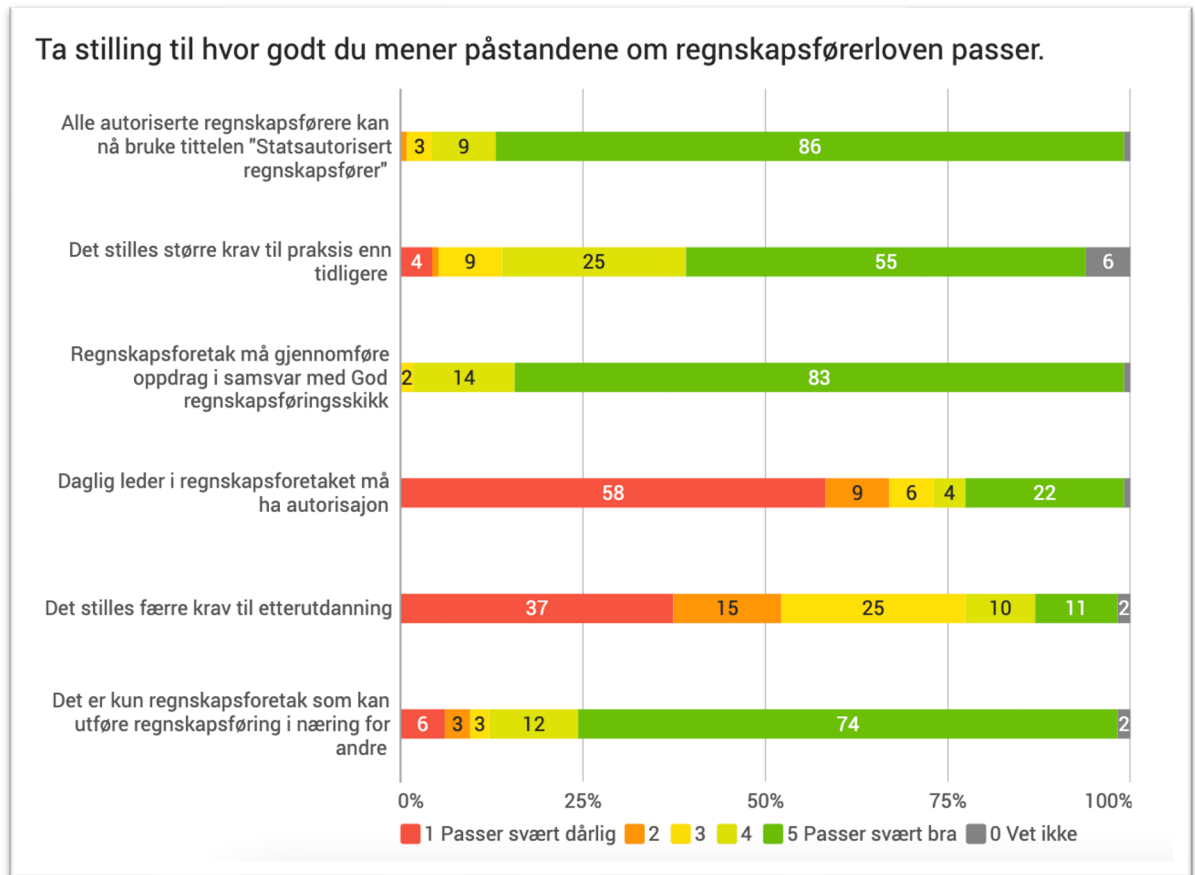
Cronbach's alfa ble beregnet til 0,742. Det indikerer at det er en akseptabel pålitelighet i svarene, noe som viser til at spørsmålene eller variablene i undersøkelsen henger sammen. Verdien antyder at variasjonen i svarene kan forklares av faktorene som måles, men at det i tillegg vil være andre faktorer som også kan påvirke resultatene. Den interne konsistensen er imidlertid god nok til at vi kan slå sammen variablene til en felles variabel.

For å slå sammen variablene fra spørreundersøkelsens del 1 og 2, samlet vi verdiene på variablene for hver enkelt respondent. Deretter beregnet vi gjennomsnittsverdier av alle variablene.

Gjennomsnittsverdiene utgjorde verdiene på den nye forståelsesvariabelen som vi har brukt i videre analyse. Denne variabelen varierer mellom 0 og 5, og er en variabel på forholdstallsnivå. I figurene til analysene våre vil variabelen for forståelse ha benevnelsen «kunnskap», ettersom den er et snitt av verdiene på variablene som fremgår av kunnskapsspørsmålene. Vi anser begrepene «forståelse» og «kunnskap» som to begreper som i denne sammenhengen i stor grad kan oppfattes å ha likt meningsinnhold.

5.3. Foretakenes forståelse

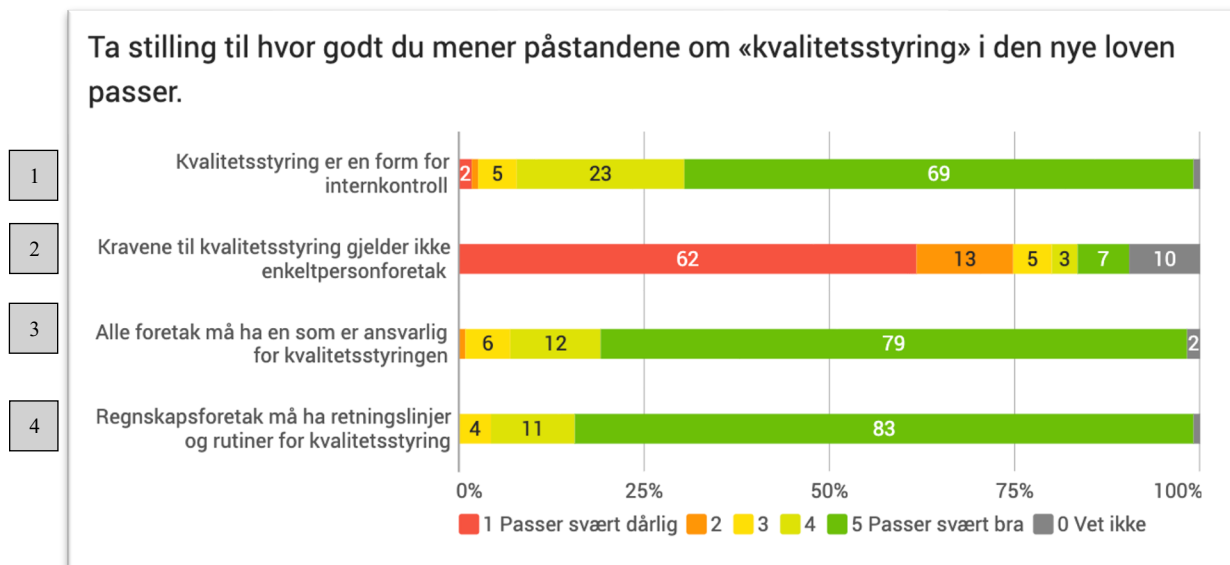
Forskningsspørsmålet tar sikte på å undersøke forståelsen om ny lov og sentrale begreper hos regnskapsforetakene. Spørsmål 1, 2 og 3 i spørreundersøkelsen kartlegger regnskapsforetakenes kunnskap om den nye regnskapsførerloven og forståelse av begrepene «kvalitetsstyring» og «forsvarlig kvalitetsstyring». Hvilken stilling regnskapsforetakene tok til de ulike påstandene om regnskapsførerloven og om kvalitetsstyring kan fortelle oss noe om deres kunnskap og forståelse. Nedenfor følger oversikter over hvordan foretakenes svar på spørsmål 1, 2 og 3 fordeler seg relativt utover skalaen som vist i henholdsvis figur 10, 11 og 12.



Figur 10: Fordeling av besvarelser på spørsmål 1 om den nye regnskapsførerloven.

Figur 10 viser den relative fordelingen av svar på påstandene om den nye regnskapsførerloven i spørsmål 1. I spørsmål 1 bes foretakene om å ta stilling til en rekke påstander om den nye regnskapsførerloven, og å rangere disse etter hvor godt påstandene passer. Her vil det riktige for et foretak med høy kunnskap om regnskapsførerloven være å svare at påstand 1, 2, 3 og 6 passer svært bra, og at påstand 4 og 5 passer svært dårlig. Som fordelingen viser, har regnskapsforetakene svart relativt godt på spørsmål 1. Vi fant det hensiktsmessig å beregne gjennomsnittlig verdi på skalaen for alle påstandene, med tilhørende standardavvik. Her er det hensyntatt at to av påstandene er feil ved å snu skalaen for disse. Gjennomsnittlig verdi ble 4,22, og standardavviket 1,34. En tolkning av verdiene er at gjennomsnittlig kunnskapsnivå ligger relativt høyt. Der er litt spredning rundt gjennomsnittet, men ikke svært mye. Verdiene antyder at regnskapsforetakene har fått med seg de fleste forskjellene mellom den gamle og den nye regnskapsførerloven. Påstanden hvor foretakene svarer mest spredt, er «Det stilles færre krav til etterutdanning». Det kan skyldes at foretakene har misforstått hva som menes med påstanden. Regnskapsførerloven stiller ikke mindre krav til etterutdanning enn det ble gjort tidligere,

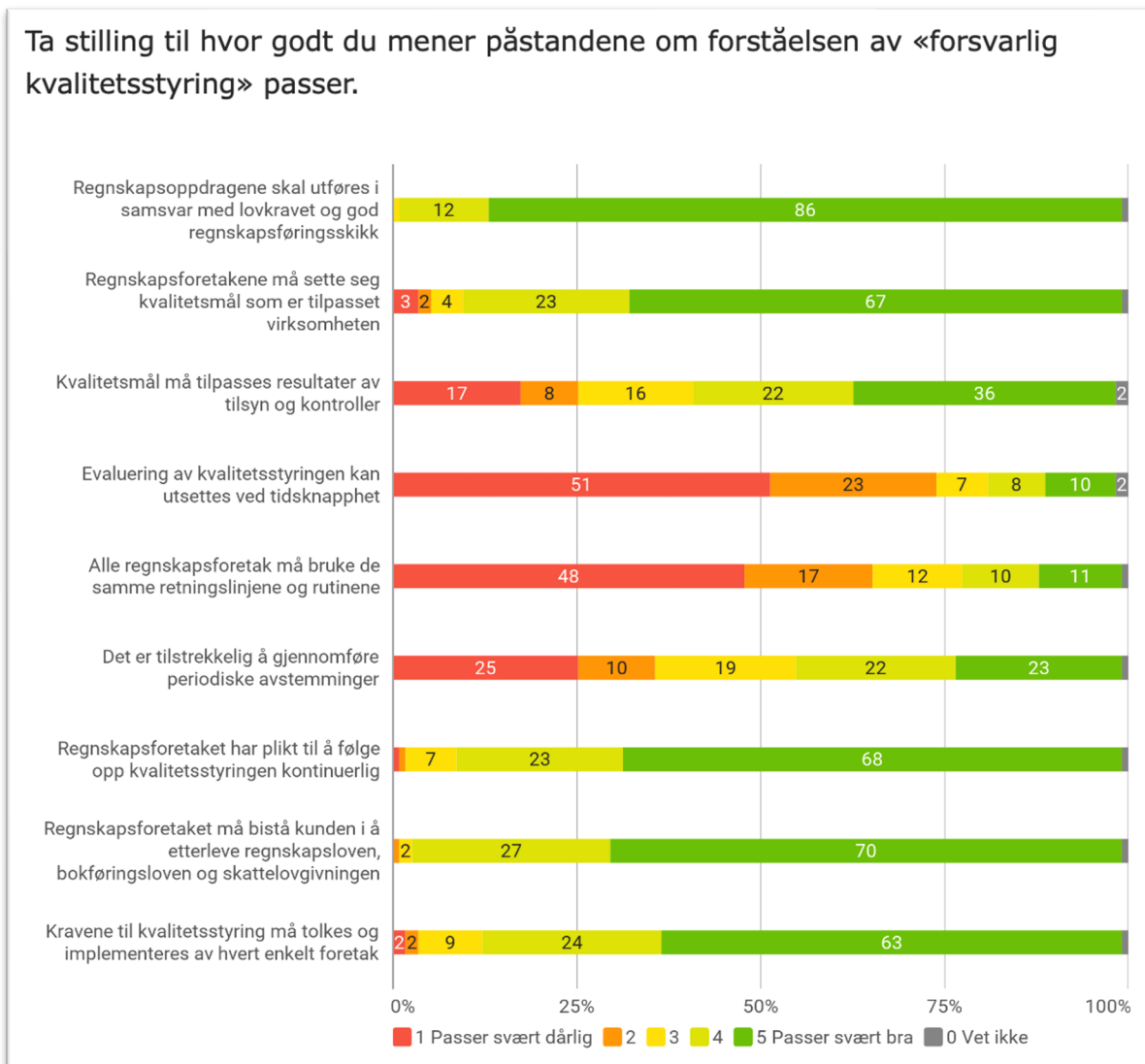
men kravene er blitt mindre spesifikke enn de var. Dersom regnskapsforetakene har oppfattet «færre krav» som mindre spesifikke krav, vil de derfor ta feil stilling til påstanden til tross for at de har kunnskap om regnskapsførerloven.



Figur 11: Fordeling av besvarelser på spørsmål 2 om «kvalitetsstyring».

Figur 11 viser den relative fordelingen av svarene på spørsmål 2. Foretakene ble i spørsmål 2 bedt om å ta stilling til påstander som omhandler begrepet «kvalitetsstyring», og hvor godt disse passet.

Påstandene får frem om foretakene forstår kvalitetsstyring på et overordnet nivå. Her stemmer alle påstandene med unntak av påstand 2, noe som det fremgår av figuren at mange regnskapsforetak visste. Ved å beregne gjennomsnitt og standardavvik på tilsvarende måte som for spørsmål 1, fikk vi henholdsvis verdiene 4,49 og 1,14. Det betyr at forståelsen er bedre, og spredningen mindre. Det kan antyde at regnskapsforetakene har god forståelse av hva kvalitetsstyring dreier seg om.



Figur 12: Fordeling av besvarelser på spørsmål 3 om «forsvarlig kvalitetsstyring».

Figur 12 viser den relative fordelingen for svarene på spørsmål 3. I spørsmål 3 skulle foretakene ta stilling til påstander om forståelsen av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring». Spørsmålet tar sikte på å undersøke om foretakene forstår det mest vesentlige i begrepet i regnskapsførerloven §4-1 annet ledd. Her er påstand 1, 2, 3, 7, 8 og 9 riktige, og påstand 4, 5 og 6 feil. Gjennomsnittlig verdi på skalaen er beregnet til 4,10, og standardavviket til 1,31. Gjennomsnittlig forståelse ligger altså noe lavere for innholdet i begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» enn for «kvalitetsstyring» i det overordnede, men forståelsen er fortsatt relativt god. Her er det igjen litt variasjon i forståelse. At forståelsen fremstår som dårligere på spørsmål 3 kan skyldes flere forhold. Det kan blant annet skyldes at regnskapsforetakenes forståelse av «forsvarlig kvalitetsstyring» er dårligere, at påstandene er vanskeligere å ta stilling til, at

foretakene har misforstått påstandene, eller en kombinasjon av disse. Påstandene som foretakene svarer mest spredt på, er «Kvalitetsmål må tilpasses resultater av tilsyn og kontroller» og «Det er tilstrekkelig å gjennomføre periodiske avstemminger». Noen regnskapsforetak kan ha svart feil fordi de ikke forstod påstandene på tiltenkt måte. De kan for eksempel ha hatt problemer med å forstå begrepet «kvalitetsmål». Spredningen i svarene kan selvsagt også skyldes manglende oppdatert kunnskap om kravene til forsvarlig kvalitetsstyring. For eksempel ble det lagt en del vekt på periodisk avstemming som kontrollaktivitet i God regnskapsføringsskikk (GRFS) av 2014. Det kan derfor være mulig at foretakene som har svart feil på denne påstanden ikke har fått med seg alle endringene i krav til kvalitetsstyring. At ulike feilkilder kan ha potensiell påvirkning på resultatene gjør at vi må være kritiske til de konklusjonene vi trekker basert på dem. Likevel er det mye som tyder på at regnskapsforetakene har god forståelse for kvalitetsstyring.

5.4. Analyseverktøy

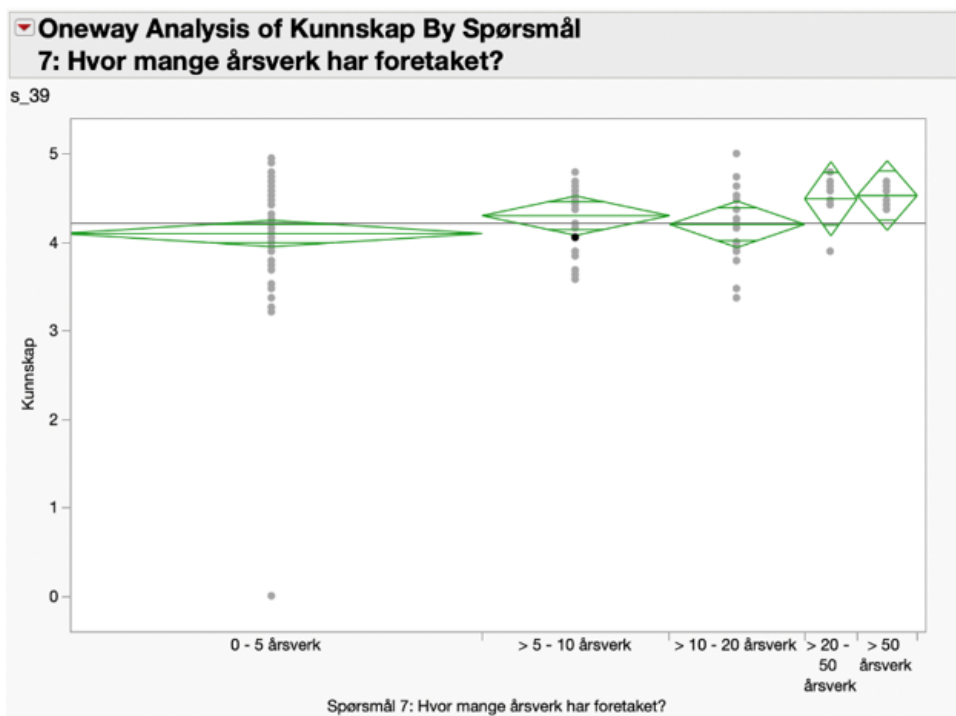
I delkapittel 5.5 og 5.6 gjennomføres det analyser som ser på om forståelse og foretaksstørrelse kan ses i sammenheng, samt analyser av potensielle sammenhenger mellom implementeringsutfordringer og foretaksstørrelse. For å analysere resultatene har vi utformet krysstabeller for å se på frekvensene i de ulike besvarelsene i undersøkelsen. På grunn av at vi har stor variasjon i antallet svar for foretak med få årsverk og foretak med mange årsverk, har vi regnet ut svarene som prosentandel av hver gruppe ut fra antall årsverk. I tillegg til krysstabeller, har det også blitt brukt variansanalyse og korrelasjonsanalyse

Ved å bruke en variansanalyse, også kalt ANOVA-analyse, kan det testes det om gjennomsnittsverdier fra flere populasjoner er statistisk signifikant forskjellige (Silkose et al., 2021, s. 318). ANOVA-analyser gir statistiske resultater, som p-verdi og forklart varians. P-verdien, betegnet som «Prob > F» i figurene, skal være under et valgt signifikansnivå, for å kunne si at sammenhengen er signifikant. Vi har valgt et signifikansnivå på 0,05. Dersom analysene viser en p-verdi lavere enn 0,05, kan det sies at resultatet er statistisk signifikant. Det vil si at det er mindre enn 5% sannsynlighet for at resultatet skyldes tilfeldigheter (*Statistisk signifikant*, u.å.). Forklart varians, betegnet som «Rsquare» i figurene, viser andelen av variasjonen forklart av modellen. Det er den totale summen av kvadrater rundt gjennomsnittet (Henry, 2001).

Korrelasjonsanalysen undersøker om det er sammenheng mellom to variabler ved å vurdere styrken og retningen til forholdet. Korrelasjonskoeffisienten, Pearsons R, viser hvor mye av spredningen som er felles for variablene. Den viser hvor sterk sammenhengen er mellom variablene (Grønmo, 2017, s. 328).

5.5. Sammenheng mellom forståelse og foretaksstørrelse

I utformingen av undersøkelsen ville vi se på hvilken forståelse foretakene hadde av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring». Vi hadde en tanke om at store foretak hadde en bedre forståelse enn små foretak. Vi ville derfor undersøke om det var noen sammenheng mellom forståelse og foretaksstørrelse. For å gjøre dette, brukte vi antall årsverk som størrelsesvariabel og den sammenslåtte variabelen for forståelse vi regnet ut i del 5.2.



Summary of Fit

Rsquare	0,062063
Adj Rsquare	0,027643
Root Mean Square Error	0,560174
Mean of Response	4,218372
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance

Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	2,263251	0,565813	1,8031	0,1334
Error	109	34,203664	0,313795		
C. Total	113	36,466915			

Figur 13: ANOVA-analyse av kunnskap og årsverk.

Figur 13 illustrerer sammenhengen mellom forståelse og foretaksstørrelse. Forståelse er angitt med benevnelsen «kunnskap» i figuren. Figuren viser at foretakene med mange årsverk synes å ha bedre gjennomsnittlig forståelse enn foretakene med få årsverk. En mulig forklaring kan være at de største foretakene har satt seg grundigere inn i det nye regelverket enn det de små foretakene har, eller at de i større grad hadde rutiner for internkontroll fra før det nye lovverket kom. Av analysen fremgår det at «Rsquare» er 0,062, noe som vil si at kun 6,2% av variasjonen i de to variablene kan forklares av modellen. Det er en relativt lav verdi, noe som tilsier at hvilken forståelse regnskapsforetakene har av «forsvarlig kvalitetsstyring» må forklares av andre faktorer enn foretaksstørrelse. Det understrekes også av p-verdien på 0,133, som sett opp mot vårt signifikansnivå på 5% betyr at sammenhengen mellom forståelse og foretaksstørrelse ikke er signifikant. Vi har derfor ikke grunnlag for å si at det er en signifikant forskjell i gjennomsnittlig forståelse mellom foretaksstørrelser på bakgrunn av ANOVA-analysen.

Correlations			
		Kunnskap	Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?
Kunnskap	Pearson Correlation	1	.222*
	Sig. (2-tailed)		.018
	N	115	114
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	Pearson Correlation	.222*	1
	Sig. (2-tailed)	.018	
	N	114	114

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Figur 14: Korrelasjonsanalyse av kunnskap og årsverk.

For å se nærmere på sammenhengen mellom variablene «forståelse» og «årsverk», gjorde vi i tillegg en korrelasjonsanalyse som vist i figur 14. Korrelasjonsanalysen ga en Pearsons R på 0,222. En tolkning av denne verdien er at det er en svak positiv sammenheng mellom foretakenes forståelse av «forsvarlig kvalitetsstyring» og størrelse. Det vil si at for større foretak er forståelsen litt bedre. Av analysen fremgår det at P-verdien er 0,018, som er lavere enn signifikansnivået på 5%. Dette vil si at sammenhengen er signifikant for korrelasjonsanalysen. På bakgrunn av korrelasjonsanalysen har vi derfor grunnlag for å si at det er en sammenheng mellom regnskapsforetakenes størrelse og forståelse av «forsvarlig kvalitetsstyring». Denne sammenhengen er imidlertid svak. Det vil si at det vil være flere faktorer som påvirker foretakenes forståelse i tillegg til størrelse.

5.6. Sammenhenger mellom utfordringer og foretaksstørrelse

I dette delkapittelet undersøker vi om det finnes sammenhenger mellom størrelsen på regnskapsforetak og potensielle utfordringer som kan oppstå som følge av implementeringen av krav til kvalitetsstyring. Vi tenkte at de mindre foretakene ville oppleve utfordringer i større grad enn de større foretakene. I de følgende delene tar vi for oss syv utfordringer og undersøker som disse har noe sammenheng med størrelsen på foretaket. Del 5.6.1 ser på om implementeringen var krevende for foretakene, før vi i del 5.6.2 ser på om det har ført til omstilling og/eller videreføring av retningslinjer og rutiner. Del 5.6.3 omhandler kompetanseutvikling. I del 5.6.4 undersøker vi implementeringskostnader. Del 5.6.5 ser på om implementeringen har vært tidkrevende, og del 5.6.6 undersøker utfordringer ved organisering. Avslutningsvis oppsummerer vi resultatene vi har fått av analysene og ser på om det er sammenheng mellom utfordringene og foretaksstørrelse.

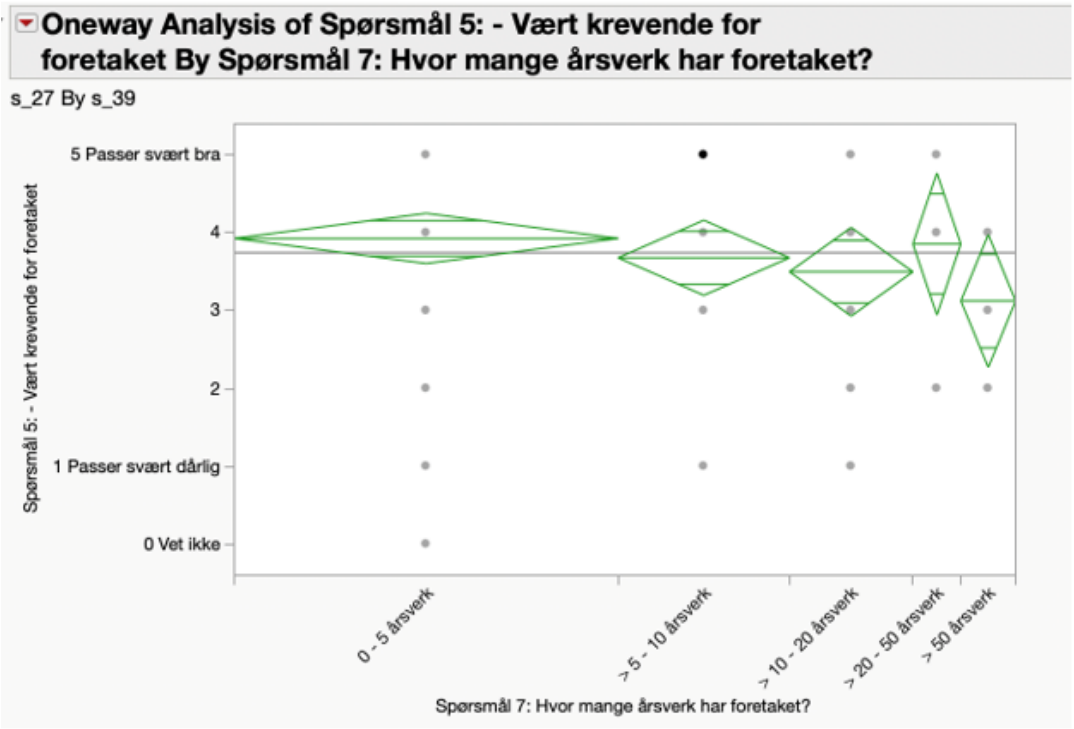
5.6.1. Sammenheng mellom krevende implementering og foretaksstørrelse

Vi har tidligere diskutert at regnskapsførerloven av 2022 stiller nye og mer omfattende krav til kvalitetsstyring i forhold til tidligere reguleringer. Å gå fra ingen spesifikk regulering knyttet til kvalitetsstyring til å få et omfattende regelverk og spesifikke krav til kvalitetsstyring, medfører en stor endring. Vi tenkte at en slik omfattende endring potensielt kunne medføre en utfordring for foretakene. I spørreundersøkelsen valgte vi på bakgrunn av dette å be foretakene om å ta stilling til følgende påstand: «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært krevende for foretaket». Vi hadde en tanke om at det kunne ha vært spesielt krevende for de minste foretakene å implementere kravene, i det disse kanskje ikke hadde like mye ressurser som store foretak og kanskje heller ikke allerede hadde rutiner for internkontroll på plass.

Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	2 (3,6%)	3 (5,4%)	12 (21,4%)	15 (26,8%)	23 (41,1%)	1 (1,8%)	56
5-10	3 (12%)	0	7 (28%)	8 (32%)	7 (28%)	0	25
10-20	2 (10,5%)	2 (10,5%)	4 (21,1%)	5 (26,3%)	6 (31,6%)	0	19
20-50	0	1 (14,3%)	0	5 (71,4%)	1 (14,3%)	0	7
Over 50	0	2 (25%)	3 (37,5%)	3 (37,5%)	0	0	8
Sum	7 (6,1%)	8 (7%)	26 (22,6%)	36 (31,3%)	37 (32,2%)	1 (0,9%)	115

Tabell 1: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært krevende for foretaket» og årsverk.

Tabell 1 viser hvordan regnskapsforetak med varierende antall årsverk svarer på hvor krevende det har vært å implementere de nye kravene. Av de 115 respondentene har 37 svart «5 Passer svært godt», og 36 svart «4». Dette er henholdsvis 32,2% og 31,3% av respondentene. Over halvparten har dermed plassert seg høyt oppe på skalaen, noe som antyder at foretakene har opplevd implementeringen som krevende. For foretakene med 0 til 5 årsverk, har hele 41,1% av respondentene svart at påstanden passer svært godt. Dette kan tyde på at de minste foretakene har hatt utfordringer med å implementere de nye, omfattende kravene.



Summary of Fit

Rsquare	0,037205
Adj Rsquare	0,001873
Root Mean Square Error	1,216803
Mean of Response	3,745614
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance

Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	6,23638	1,55909	1,0530	0,3834
Error	109	161,38643	1,48061		
C. Total	113	167,62281			

Figur 15: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært krevende for foretaket» og antall årsverk.

Ut fra krysstabellen, kan vi ikke direkte lese om det er sammenheng mellom hvor stort selskapet er og hvor krevende et gitt selskap synes implementering av de nye kravene har vært. Derfor gjennomførte vi en ANOVA-analyse. Figur 15 viser at gjennomsnittsverdiene synker jo flere årsverk foretaket har, noe som betyr at det fremstår som mindre krevende å implementere krav til kvalitetsstyring jo større foretaket er. Dette er med unntak av foretak med 20-50 årsverk, der gjennomsnittsverdien økte. Dette kan forklares med tabell 1, der 71,4% av denne gruppen svarte alternativ 4, og får følgende et høyere gjennomsnitt. Det kan tenkes at dersom det hadde vært flere respondenter i gruppen med de største foretakene, kunne tendensen vært mer negativ jo flere årsverk foretakene har. Dette begrunnes med at

årsverkene fra 0-5 til og med 10-20 har høyere antall respondenter og viser en negativ tendens jo høyere antall årsverk foretakene har. Modellen har en p-verdi på 0,38, som viser at sammenhengen mellom foretaksstørrelse og hvor krevende implementeringen har vært ikke er signifikant. Forklaringskraften er også svært lav, med en verdi på 3,7%. Hvor krevende implementeringen av de nye kravene må derfor forklares av andre faktorer.

I spørsmål 6 fikk regnskapsforetakene mulighet til å kommentere spørsmålene og svarene i spørreundersøkelsen dersom de ønsket det. Her fikk vi en rekke tilbakemeldinger. De fleste omhandlet nettopp implementering av krav til kvalitetsstyring. Kommentarene var at implementeringen hadde vært krevende og da spesielt for små foretak. Enkelte kommenterte blant annet at kvalitetsstyring er et «omfattende og tidkrevende arbeid», at det «fører til mye administrasjon for et lite regnskapsforetak» og at det er «alt for mye krav som blir lagt på oss små byråer». Dette kan bety at selv om regnskapsførerloven legger opp til differensiering av kravene til kvalitetsstyring basert på foretaket, så er det ikke tilstrekkelig med tilpasning til de minste foretakene. Kommentarer som «alt for lite skille mellom store og små foretak» og «denne tilpassinga er lite verd» underbygger oppfatningen av at det ikke er stor nok grad av differensiering i lovverket. Dette kan være en av grunnene til at små foretak oppgir at implementering av nye krav til kvalitetsstyring har vært krevende til tross for at det skal legges til grunn en «risikobasert tilnærming».

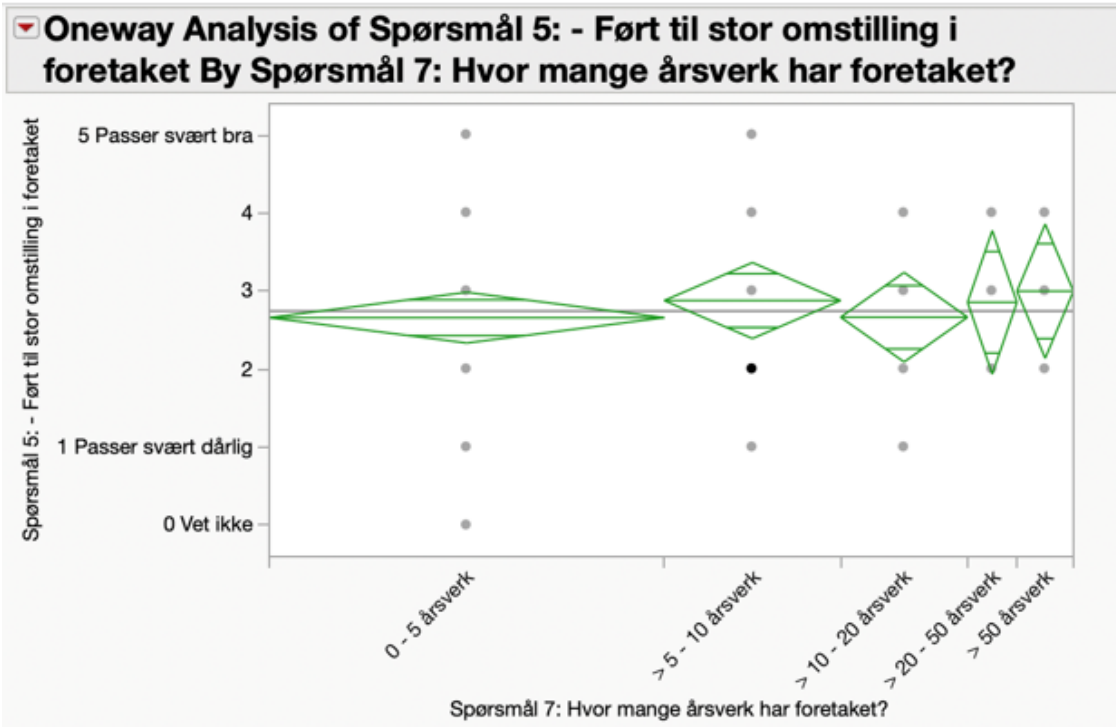
5.6.2. Sammenheng mellom grad av omstilling og foretaksstørrelse, og mellom videreføring av retningslinjer og rutiner og foretaksstørrelse

De nye kravene innført etter den nye regnskapsførerloven kan, som diskutert tidligere, tenkes å ha måttet føre til store omstillinger for virksomhetene. Vi så for oss at dette kunne oppleves som krevende, særlig for de små bedriftene. For å se på hvordan dette ble oppfattet av de ulike virksomhetene, inkluderte vi i undersøkelsen en påstand om at implementeringen hadde ført til stor omstilling for dem.

Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	13 (23,2%)	11 (19,6%)	17 (30,4%)	8 (14,3%)	6 (10,7%)	1 (1,8%)	56
5-10	4 (16%)	5 (20%)	9 (36%)	4 (16%)	3 (12%)	0	25
10-20	3 (15,8%)	5 (26,3%)	5 (26,3%)	6 (31,6%)	0	0	19
20-50	0	3 (42,9%)	2 (28,6%)	2 (28,6%)	0	0	7
Over 50	0	2 (25%)	4 (50%)	2 (25%)	0	0	8
Sum	20 (17,4%)	26 (22,6%)	37 (32,2%)	22 (19,1%)	9 (7,8%)	1 (0,9%)	115

Tabell 2: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til stor omstilling for foretaket» og årsverk.

I tabell 2 ser vi svarene til bedriftene, fordelt på årsverk. Som vi ser i så har de fleste respondentene svart et sted rundt midten av skalaen. For selskapene med 0-5 årsverk, så er svarene noe mer spredt utover. I motsetning til vår forventning om at de små selskapene ville ha opplevd det som en stor omstilling å oppdatere deres arbeidsmåter til å oppfylle de nye kravene, så ser vi her at det er kun 10,7% av bedriftene med 0-5 årsverk som har svart at denne påstanden passer svært godt. Videre ser vi også at bedriftene med 20-50 årsverk og de med over 50 årsverk er mer konsentrert rundt 3 på skalaen. Det kan dermed se ut som at det er større spenn i hvilken grad de ulike selskapene har måttet endre rutiner og prosedyrer for å tilpasse seg de nye kravene i regnskapsførerloven. Men dette kan også komme av at vi har få respondenter i de gruppene med flere årsverk enn det vi har i 0-5 årsverk. Totalt sett har 26,9% svart at påstanden om at implementering har ført til stor omstilling for selskapet, passer i stor grad (4) eller i svært stor grad (5). Vi valgte å ha med «stor omstilling» i formuleringen av påstanden. Dette kan ha ført til ulike svar fra bedriftene basert på hvordan de selv tolker «stor omstilling», og f.eks. at noen har svart at påstanden passer svært dårlig dersom det har ført til forventet mengde omstilling, mens andre har svart det samme dersom de ikke har måttet gjøre omstillinger i det hele tatt.



Summary of Fit	
Rsquare	0,009492
Adj Rsquare	-0,02686
Root Mean Square Error	1,226806
Mean of Response	2,745614
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance					
Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	1,57209	0,39302	0,2611	0,9023
Error	109	164,05071	1,50505		
C. Total	113	165,62281			

Figur 16: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til stor omstilling i foretaket» og antall årsverk.

For å se om det er noe sammenheng mellom selskapsstørrelse og omfanget av omstillingene, har vi gjennomført en ANOVA-analyse. Denne analysen ser vi i figur 16. Ut fra «diamantene» i analysen ser vi at bedriftene har svarer nokså likt på om implementeringen har ført til store omstillinger. Ut fra analysen ser vi at bedriftene med 0-5 årsverk og 10-20 årsverk i gjennomsnitt har hatt mindre omstillinger enn bedriftene med over 50 årsverk. Vi ser her at p-verdien er 0,9. Dette vil si at det ikke er en signifikant forskjell mellom gjennomsnittene for foretaksstørrelse og grad av omstilling. Vi har derfor ikke grunnlag for å si at det er en sammenheng mellom selskapsstørrelse og at det har vært en stor

omstilling i foretaket. Forklaringskraften her er også svært lav, med kun 0,9%, og det vil derfor være andre faktorer som avgjør i hvor stor grad bedriften har måttet gjøre omstillinger.

I undersøkelsen spurte vi også om regnskapsforetakene hadde videreført eksisterende retningslinjer og rutiner, eller om de hadde utarbeidet og implementert nye retningslinjer og rutiner. Påstanden om videreføring av retningslinjer og rutiner er en speilvending av påstanden om stor omstilling i foretaket, og de kan derfor knyttes sammen.

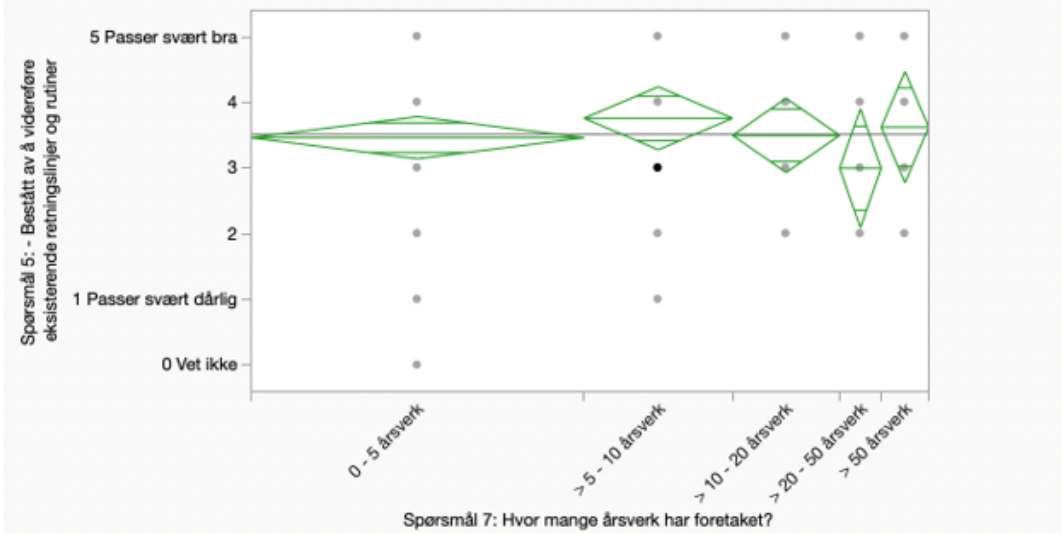
Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	5 (8,9%)	7 (12,5%)	12 (21,4%)	18 (32,1%)	13 (23,2%)	1 (1,8%)	56
5-10	1 (4,0%)	1 (4,0%)	8 (32,0%)	8 (32,0%)	7 (28,0%)	0	25
10-20	0	5 (26,3%)	4 (21,1%)	7 (36,8%)	3 (15,8%)	0	19
20-50	0	3 (42,9%)	2 (28,6%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	0	7
Over 50	0	1 (12,5%)	4 (50,0%)	1 (12,5%)	2 (25,0%)	0	8
Sum	6 (5,2%)	17 (14,8%)	30 (26,1%)	35 (30,4%)	26 (22,6%)	1 (0,9%)	115

Tabell 3: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner» og årsverk.

I tabell 3 ser vi hvordan regnskapsforetak tok stilling til påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner». På lik linje som med påstanden i forrige avsnitt, så er besvarelsene her spredt utover for de mindre bedriftene (0-5 årsverk) og er noe mer konsentrert rundt 3 på skalaen for de større selskapene. Vi kan også observere at den er tilnærmet speilvendt fra forrige påstand, noe som er som forventet.

Oneway Analysis of Spørsmål 5: - Bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner By Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?

s_28 By s_39



Summary of Fit

Rsquare	0,022167
Adj Rsquare	-0,01372
Root Mean Square Error	1,207255
Mean of Response	3,517544
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance

Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	3,60134	0,90034	0,6177	0,6508
Error	109	158,86357	1,45746		
C. Total	113	162,46491			

Figur 17: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner» og antall årsverk.

Vi gjennomførte også en ANOVA-analyse for å undersøke potensielle sammenhenger mellom videreføring av eksisterende retningslinjer og rutiner og foretaksstørrelse. Figur 17 viser at bedrifter med 5-10 årsverk i større grad enn gjennomsnittet, har videreført eksisterende rutiner. Foretakene med 20-50 årsverk svarer «under gjennomsnittet». I gruppen med 20-50 årsverk er det betydelig færre besvarelser enn i gruppen foretak med 5-10 årsverk, og det er derfor mulig at vi har et skjevt bilde av situasjonen grunnet skjevt utvalg. Videre ser vi at p-verdien er på 0,65. Igjen vil dette si at vi ikke kan påstå noen sammenheng mellom foretaksstørrelse og om det er videreført eksisterende retningslinjer og rutiner. Forklaringskraften er svært lav her også, med 2,2%. Vi kan derfor ikke si at det er noe

sammenheng mellom størrelsen på selskapet, og om de har videreført eksisterende retningslinjer og rutiner.

I spørsmål 6 var det flere av respondentene som kommenterte på at de nye kravene til kvalitetsstyring hadde medført en stor omstilling. Blant annet fikk vi kommentarer som «Synes kravene til kvalitetskontroll, internrisiko, hvitvaskingsforskrifter mm for meg blir som å skyte spurv med kanoner», og «Implementering og oppfølging av kvalitetsstyringen og anti-hvitvasking inklusive risikovurdering er overveldende i omfang og detaljert. (...) Omfanget og detaljeringer kan virke mot sin hensikt, og på bekostning av reell oppfølging av kunder/lovkrav. Oppfattes ikke hensiktsmessig og tilpasset små foretak». Det er likevel også respondenter som svarer at de ikke har gjennomgått en stor omstilling, for det meste begrunnet med at dette var ting de gjorde fra før. Det ser vi blant annet i kommentaren «Det koker ned til at våre kontrollhandlinger må vurderes og dokumenteres annerledes. Mye gjorde vi jo egentlig allerede». Vi ser altså i kommentarene at det er ulik oppfattelse av omstillingen som følge av de nye kravene.

5.6.3. Sammenheng mellom kompetanseutvikling og foretaksstørrelse

Som tidligere diskutert, kan implementering av nye krav til kvalitetsstyring kreve at regnskapsforetaket må gjennomføre kompetanseutvikling hos ansatte. I spørreundersøkelsen valgte vi derfor å be foretakene ta stilling til følgende påstand: «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling». Vi ønsket å undersøke om implementeringen har ført til behov for kompetanseutvikling, og om det finnes sammenhenger mellom foretakenes størrelse, forståelse og behov for kompetanseutvikling.

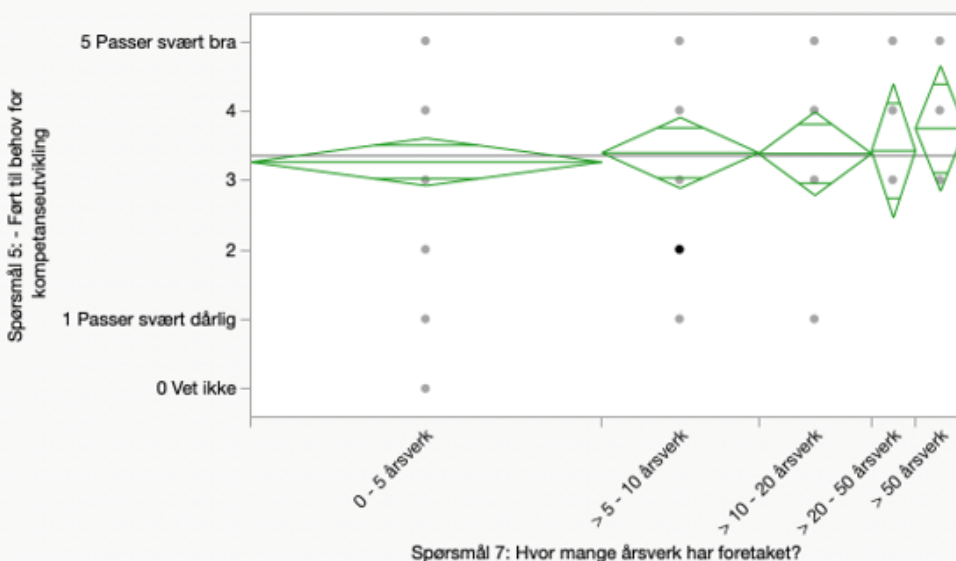
Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	8 (14,3%)	5 (8,9%)	15 (26,8%)	11 (19,6%)	15 (26,8%)	2 (3,6%)	56
5-10	2 (8,0%)	3 (12,0%)	7 (28,0%)	9 (36,0%)	4 (16,0%)	0	25
10-20	2 (10,5%)	0	6 (31,6%)	10 (52,6%)	1 (5,3%)	0	19
20-50	0	0	5 (72,4%)	1 (14,3%)	1 (14,3%)	0	7
Over 50	0	0	3 (37,5%)	4 (50,0%)	1 (12,5%)	0	8
Sum	12 (10,4%)	8 (7,0%)	36 (31,3%)	35 (30,4%)	22 (19,1%)	2 (1,8%)	115

Tabell 4: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling» og årsverk.

Tabell 4 viser hvordan regnskapsforetak med varierende antall årsverk svarer på påstanden om behov for kompetanseutvikling. Tabellen viser at prosentandelene fordeler seg ganske likt for de ulike foretaksstørrelsene. 80,8% av foretakene svarer ett sted mellom 3 og 5. Dette kan tolkes som at foretakene har opplevd moderat til stort behov for kompetanseutvikling, noe som stemmer med vår forventning.

Oneway Analysis of Spørsmål 5: - Ført til behov for kompetanseutvikling By Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?

s_30 By s_39



Summary of Fit

Rsquare	0,009768
Adj Rsquare	-0,02657
Root Mean Square Error	1,28675
Mean of Response	3,359649
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance

Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	1,78018	0,44504	0,2688	0,8975
Error	109	180,47421	1,65573		
C. Total	113	182,25439			

Figur 18: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling» og antall årsverk.

Noen tydelige sammenhenger mellom størrelse og behov for kompetanseutvikling lar seg ikke direkte lese ut av tabellen. Vi valgte derfor å gjennomføre en ANOVA-analyse for å avdekke en potensiell sammenheng mellom foretaksstørrelse og behov for kompetanseutvikling. Analysen er illustrert i figur 18. Av «diamantene» i figuren kan vi se at gjennomsnittlig behov for kompetanseutvikling ikke er svært forskjellig for de ulike foretaksstørrelsene. Gjennomsnittet er noe høyere for foretak med mer enn 50 årsverk, men i denne gruppen er det også mer spredning. Modellen har en forklaringskraft på ca. 1% og P-verdien ca. 0,90. Det vil si at sammenhengen mellom foretaksstørrelse og behov for kompetanseutvikling ikke er signifikant. Vi har ikke grunnlag for å hevde at det er sammenheng mellom

størrelse og behov for kompetanseutvikling, og regnskapsforetakenes behov for kompetanseutvikling må derfor forklares ut fra andre faktorer.

		Kunnskap	Spørsmål 5: – Ført til behov for kompetanseutvikling
Kunnskap	Pearson Correlation	1	.184*
	Sig. (2-tailed)		.049
	N	115	115
Spørsmål 5: – Ført til behov for kompetanseutvikling	Pearson Correlation	.184*	1
	Sig. (2-tailed)	.049	
	N	115	115

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Figur 19: Korrelasjonsanalyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til behov for kompetanseutvikling» og foretakenes forståelse.

Vi ville også undersøke om det var sammenheng mellom foretakenes forståelse og utfordringen «ført til behov for kompetanseutvikling», og utførte derfor en korrelasjonsanalyse. Figur 19 viser resultatene av korrelasjonsanalysen. Korrelasjonskoeffisienten Pearsons R er beregnet til 0,184. En tolkning av denne verdien er at det er en svak positiv sammenheng mellom forståelse og behov for kompetanseutvikling. Bakgrunnen for den positive sammenhengen kan være at foretak som har opplevd behov for kompetanseutvikling har valgt å gjennomføre kompetanseutvikling i tråd med behovet. Dette har videre ført til økt forståelse for kvalitetsstyring, noe som er naturlig. P-verdien er 0,049, så sammenhengen er i tillegg signifikant. Vi har derfor grunnlag for å hevde at det er en sammenheng mellom nivå av forståelse og opplevd behov for kompetanseutvikling. Vi merker oss at en korrelasjonsanalyse ikke undersøker retning i sammenhenger, og at vi derfor ikke kan vite med sikkerhet om det er forståelse som gir økt behov for kompetanseutvikling eller motsatt.

5.6.4. Sammenheng mellom implementeringskostnader og foretaksstørrelse

Finansdepartementet mente at innføringen av den nye loven ville føre til begrensede økonomiske konsekvenser for virksomhetene ved implementeringen av de nye kravene (*Prop. 130 L (2021–2022)*, 2022, s. 74). Vi var nysgjerrige på om dette stemte fordi vi så for oss at det kunne bli kostbart å sikre implementering av de nye kravene, og da særlig for de små bedriftene. Derfor ba vi

regnskapsforetakene ta stilling til følgende påstand: «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til betydelige kostnader for foretaket».

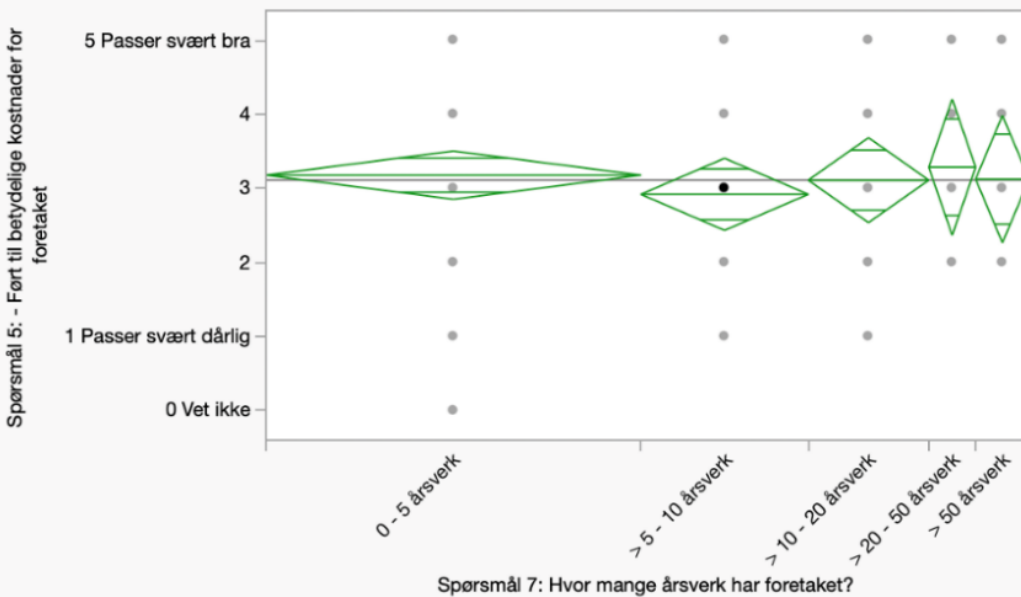
Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	6 (10,7%)	8 (14,3%)	19 (33,9%)	12 (21,4%)	10 (19,2%)	1 (1,8%)	56
5-10	3 (12%)	5 (20%)	10 (40%)	5 (20%)	2 (8%)	0	25
10-20	3 (15,8%)	2 (10,5%)	5 (26,3%)	8 (42,1%)	1 (5,3%)	0	19
20-50	0	2 (28,6%)	2 (28,6%)	2 (28,6%)	1 (14,3%)	0	7
Over 50	0	3 (37,5%)	3 (37,5%)	1 (12,5%)	1 (12,5%)	0	8
Sum	12 (10,4%)	20 (17,4%)	39 (33,9%)	28 (24,4%)	15 (13,0%)	1 (0,9%)	115

Tabell 5: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til betydelige kostnader for foretaket» og årsverk.

Tabell 5 viser fordelingen mellom størrelsene på regnskapsforetakene og svarene på påstanden om de nye kravene til kvalitetsstyring hadde medført betydelige kostnader. For foretak med mellom 0-5 årsverk, ser vi at hele 19,2% har svart at påstanden passer «svært godt», mens 21,4% har svart 4, at påstanden «passer godt». Dette tyder på at kostnadsbyrden for de små selskapene har vært betydelig. Tabellen viser overordnet en stort sett jevn fordeling mellom de ulike foretaksstørrelsene. Til sammen svarer 71,3% et sted mellom 3 og 5. Ut ifra dette kan det tolkes som at foretakene har opplevd en betydelig økning i kostnader som følge av de nye kravene. Dette er da ikke i samsvar med det Finansdepartementet antok.

Oneway Analysis of Spørsmål 5: - Ført til betydelige kostnader for foretaket By Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?

s_36 By s_39



Summary of Fit

Rsquare	0,008349
Adj Rsquare	-0,02804
Root Mean Square Error	1,227123
Mean of Response	3,114035
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance

Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	1,38191	0,34548	0,2294	0,9214
Error	109	164,13563	1,50583		
C. Total	113	165,51754			

Figur 20: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har ført til betydelige kostnader for foretaket» og antall årsverk.

Vi gjennomførte en ANOVA-analyse, vist i figur 20, for å undersøke om det er en sammenheng mellom størrelsen på foretaket og de økonomiske konsekvensene av implementeringen. Fra diamantene i figuren kan vi se at foretak med 0-5 årsverk har lite spredning rundt gjennomsnittet på 3,11. For foretak med 5-10 årsverk ser vi at respondentene generelt har svart noe lavere enn gjennomsnittet. Imidlertid er det en større spredning rundt gjennomsnittet for foretak med over 10 årsverk. Dette antyder at større foretak har mer varierte meninger om hvorvidt påstanden «passer svært bra» eller «passer svært dårlig». Modellen har en forklaringskraft på omtrent 0,9% og en p-verdi på 0,92. En p-verdien større enn signifikansnivået på 0,05 indikerer at det ikke er en signifikant sammenheng mellom størrelse og

påstanden om at implementeringen har ført til betydelige kostnader. ANOVA-analysen gir ikke grunnlag for å hevde at det er en slik sammenheng.

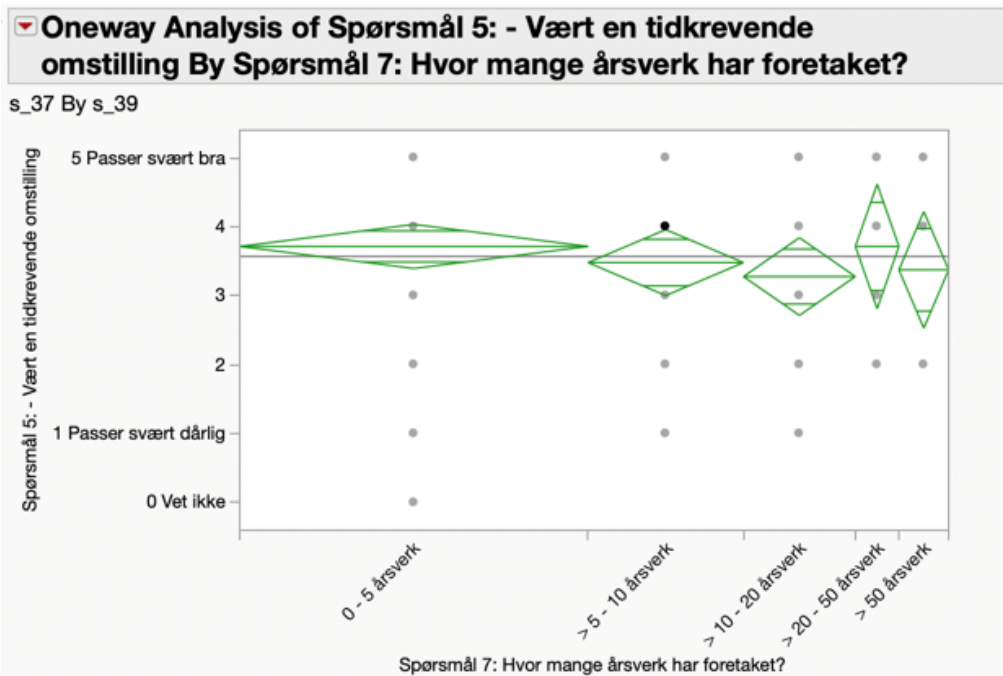
5.6.5. Sammenheng mellom tidkrevende implementering og foretaksstørrelse

Den nye regnskapsførerloven legger mer vekt på at regnskapsførere skal kvalitetssikre sitt arbeid. Dette kan være et tidkrevende arbeid for foretakene. Tid kan være en utfordring ettersom det nye kravet til kvalitetsstyring nå omfatter en utfyllende bestemmelse, med flere krav til hva som skal inngå i «forsvarlig kvalitetsstyring». Den nye bestemmelsen er ganske omfattende i forhold til tidligere regulering, og på denne bakgrunn vil de nye kravene til kvalitetsstyring medføre et mer tidkrevende arbeid for regnskapsførerne. For å se om de ulike regnskapsforetakene har opplevd tid som en utfordring ved implementering av de nye kravene, spurte vi regnskapsforetak om de var enig i følgende påstand: «Implementeringen av krav til kvalitetsstyring har vært en tidkrevende omstilling». Vi fikk følgende frekvensfordeling av svar på påstanden.

Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	3 (5,3%)	4 (7,1%)	12 (21,4%)	19 (33,9%)	10 (19,2%)	1 (1,8%)	56
5-10	2 (5,7%)	3 (5,3%)	6 (24%)	9 (36%)	2 (8,0%)	0	25
10-20	2 (10,5%)	2 (10,5%)	5 (26,3%)	7 (36,8%)	1 (5,3%)	0	19
20-50	0	1 (14,3%)	2 (28,6%)	2 (28,6%)	1 (14,3%)	0	7
Over 50	0	3 (37,5%)	0	4 (50,0%)	1 (12,5%)	0	8
Sum	7 (6%)	13 (11,3%)	25 (12,7%)	41 (35,6%)	28 (24,4,0%)	1 (0,9%)	115

Tabell 6: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært en tidkrevende omstilling» og årsverk.

Tabell 6 viser fordelingen av hvordan regnskapsforetak av ulike størrelser har svart på hvor tidkrevende implementeringen av de nye kravene til kvalitetsstyring har vært. Vi kan lese ut av tabellen at i gruppen med foretak som har 0-5 årsverk har hele 19 svart 4 (Passer godt) og 10 har svart 5 (Passer svært godt) på påstanden om tidkrevende omstilling. Dette kan tolkes til at ca. 33% i gruppen 0-5 årsverk mener at implementeringen av de nye kravene til kvalitetsstyring har vært tidkrevende. De andre gruppene har en mer jevn fordeling over hvor godt de mener påstanden passer. Vi ser at det til sammen er 7 som svarer 1, at påstanden passer svært dårlig. Av disse har ingen av foretakene over 20 årsverk. I tillegg er det 13 som svarer 2, at påstanden passer dårlig. Den totale summen viser likevel at de fleste legger seg på 3, 4 og 5, altså at de i stor grad mener at påstanden passer. Ut ifra dette kan vi si at de fleste foretakene er enige i at implementeringen har vært en tidkrevende omstilling.



Summary of Fit	
Rsquare	0,02072
Adj Rsquare	-0,01522
Root Mean Square Error	1,206189
Mean of Response	3,570175
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance					
Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	3,35534	0,83884	0,5766	0,6802
Error	109	158,58325	1,45489		
C. Total	113	161,93860			

Figur 21: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært en tidkrevende omstilling» og antall årsverk.

For å gå mer i dybden med analyse av sammenheng mellom foretaksstørrelse og hvor tidkrevende implementeringsprosessen er opplevd, gjennomførte vi en ANOVA-analyse. På bakgrunn av tallene i tabell 6, hadde vi en tanke om at små foretak generelt ville oppleve implementeringen som mer tidkrevende enn store foretak, men at store foretak også kan oppleve tidsbegrensninger. Av «diamantene» i ANOVA-analysen i figur 21 kan det se ut som om gjennomsnittlig svar på om implementering har vært tidkrevende er noe lavere for foretakene med mange årsverk enn for foretakene med få årsverk. Det er imidlertid variasjoner i gjennomsnittlig svar på påstanden. Vi kan blant annet se at foretakene med 20-50 årsverk svarer at implementering har vært mer tidkrevende enn det vi hadde forventet. Høyden på «diamantene» indikerer i tillegg at det er usikkerhet i analysen.

ANOVA-analysen viser en «Rsquare» på 0,02, noe som vil si at bare 2% av variasjonen i variablene kan forklares av modellen. I tillegg er p-verdien 0,68, noe som er langt høyere enn signifikansnivået på 5%. På bakgrunn av ANOVA-analysen kan vi derfor ikke si at svarene på påstanden om tidkrevende implementering er signifikant forskjellige mellom foretak av ulik størrelse. At vi ikke kan avdekke noen sammenheng kan forklares av at mange regnskapsforetak svarer at implementering har vært tidkrevende, uavhengig av foretaksstørrelse. Om implementering av krav til kvalitetsstyring oppleves som tidkrevende, må forklares av andre faktorer enn foretaksstørrelse. At analysen viser en gjennomsnittsverdi på 3,57, kan imidlertid understreke at de fleste foretak opplever implementering som krevende, slik som vi også fant i krysstabellen.

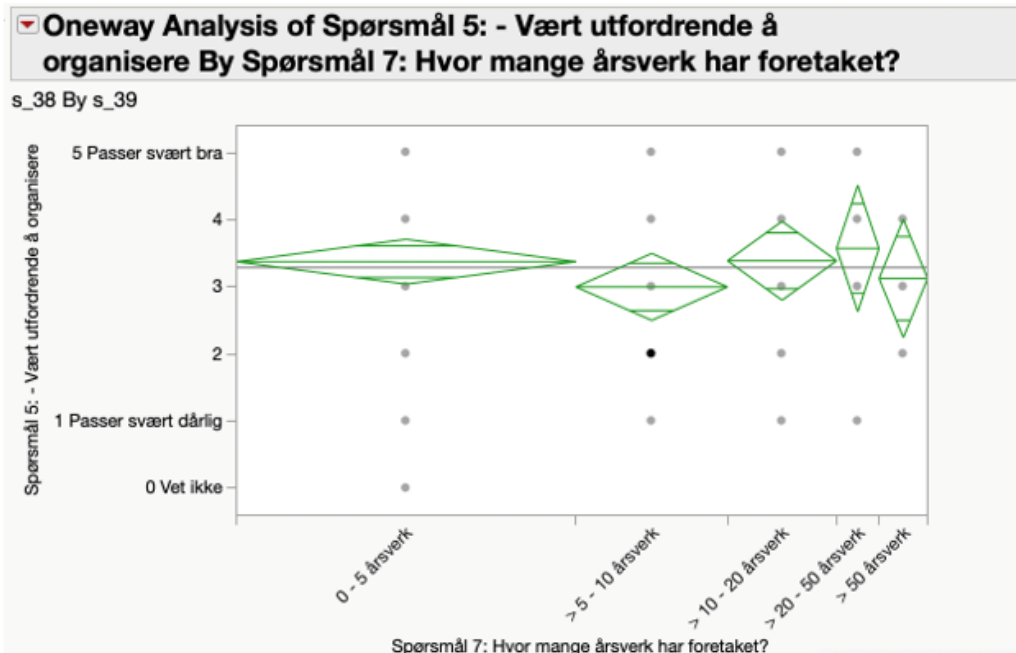
5.6.6. Sammenheng mellom utfordringer ved organisering og foretaksstørrelse

Implementering av nye krav til kvalitetsstyring kan være utfordrende å organisere på en god måte i regnskapsforetaket. Tidligere er det diskutert at lovbestemmelsen krever at regnskapsforetakene skal etablere rutiner og retningslinjer for kvalitetsstyringen, dokumentere og se til at det virker etter hensikten og etablere tiltak for å utbedre svakheter. I tillegg skal det utpekes en som skal ha ansvar for kvalitetsstyringen. Alt dette påvirker organiseringen i regnskapsforetaket. Det nye kravet til kvalitetsstyring er omfattende og kan oppleves som krevende for regnskapsforetakene. I spørreundersøkelsen ble foretakene derfor bedt om å ta stilling til følgende påstand: «Implementeringen av krav til kvalitetsstyring har vært utfordrende å organisere». Vi ønsket å se på om regnskapsforetakene har opplevd organiseringen som utfordrende og om det er sammenheng mellom foretaksstørrelse og utfordringer ved organisering.

Besvarelse Årsverk	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært godt	0 Vet ikke	Sum
0-5	5 (8,9%)	8 (14,3%)	12 (21,4%)	18 (32,1%)	12 (21,4%)	1 (1,8%)	56
5-10	3 (12,0%)	6 (24,0%)	8 (32,0%)	4 (16,0%)	4 (16,0%)	0	25
10-20	1 (5,3%)	3 (15,8%)	4 (21,1%)	9 (47,4%)	2 (10,5%)	0	19
20-50	1 (14,3%)	0	2 (28,6%)	2 (28,6%)	2 (28,6%)	0	7
Over 50	0	3 (37,5%)	1 (14,3%)	4 (50,0%)	0	0	8
Sum	10 (8,7%)	20 (17,4%)	27 (23,5%)	37 (32,2%)	20 (17,4%)	1 (0,9%)	115

Tabell 7: Krysstabell av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært utfordrende å organisere» og årsverk.

Tabell 7 viser frekvensfordelingen av de ulike størrelsene på regnskapsforetakene sortert ut fra antall årsverk og hva de har svart på påstanden om foretakene har sett på organiseringen som utfordrende. Respondentene fordeler seg jevnt på skalaen, der hovedvekten ligger på 3 og 4. Den største frekvensen ligger på 4. Hele 37 respondenter har svart 4, og 18 av disse til gruppen 0-5 årsverk, noe som utgjør ca. 32% av denne gruppen. Videre ser vi at 50% av de som tilhører gruppen foretak med over 50 årsverk, har svart tilsvarende. Dette gjør det utfordrende å trekke en konklusjon. Likevel kan vi ut ifra resultatene uttrykke at regnskapsforetak har i moderat til stor grad har opplevd organisering som utfordrende.



Summary of Fit

Rsquare	0,019694
Adj Rsquare	-0,01628
Root Mean Square Error	1,256148
Mean of Response	3,289474
Observations (or Sum Wgts)	114

Analysis of Variance

Source	DF	Sum of Squares	Mean Square	F Ratio	Prob > F
Spørsmål 7: Hvor mange årsverk har foretaket?	4	3,45530	0,86383	0,5475	0,7013
Error	109	171,99206	1,57791		
C. Total	113	175,44737			

Figur 22: ANOVA-analyse av påstanden «Implementering av krav til kvalitetsstyring har vært utfordrende å organisere» og antall årsverk.

Ut fra tabell 7 er det vanskelig å se om det er sammenheng mellom foretaksstørrelse og om foretakene har opplevd utfordringer ved organiseringen av kvalitetsstyringen. Derfor gjennomførte vi også en ANOVA-analyse. Figur 22 viser at det totale gjennomsnittet ligger på litt over 3. Gruppen 0-5 årsverk ligger nært dette gjennomsnittet. I gruppen 5-10 årsverk, er det et større avvik fra gjennomsnittet hvor vi ser at disse foretakene ikke opplever organiseringen som like utfordrende. For de tre resterende gruppene, viser figur 22 at regnskapsforetakene avviker fra gjennomsnittet. Noen opplever organiseringen som mindre utfordrende, mens andre opplever det som mer utfordrende. Samlet sett er det veldig varierende gjennomsnitt, og det er ikke en klar sammenheng. Dette ser vi også fra p-verdien på 0,70, som tilsier at sammenhengen mellom foretaksstørrelse og organiseringsutfordringer ikke er

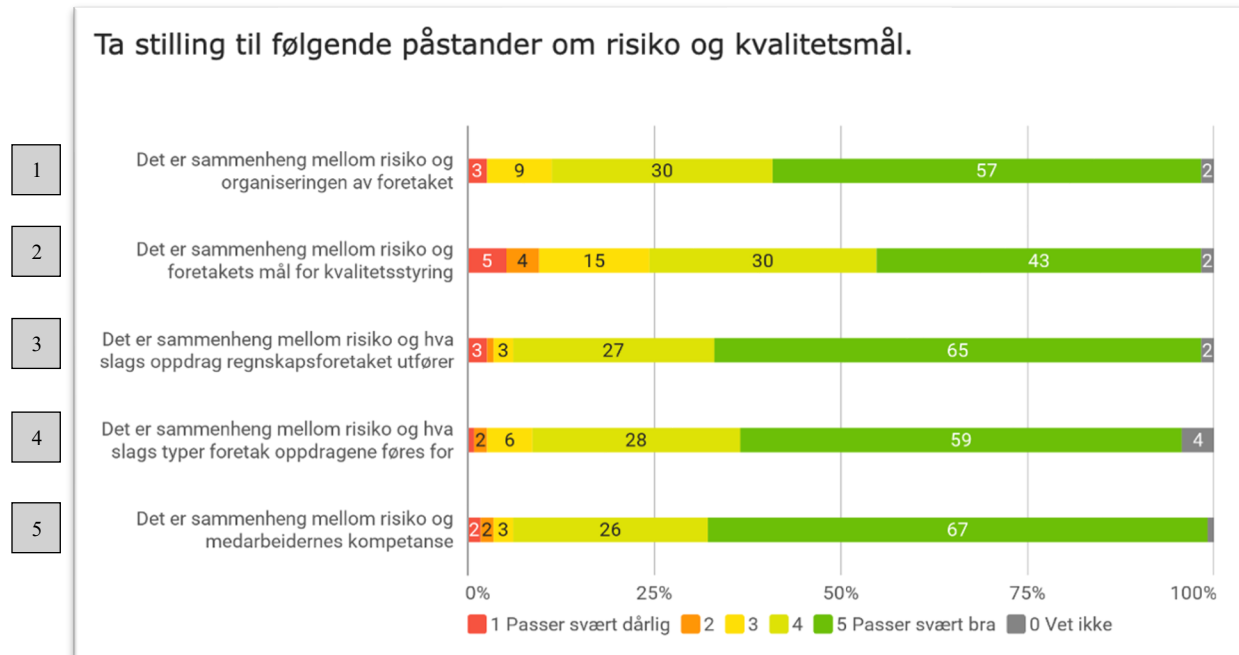
signifikant. Forklaringskraften av modellen er også svært lav med en verdi på 2%. utfordringer med organisering må derfor forklares ut fra andre faktorer

5.6.7. Oppsummering av utfordringer

Etter utarbeidelse av variansanalyser fant vi ikke signifikante sammenhenger ved bruk av ANOVA-analyser da vi så på de ulike variablene for utfordringer og størrelser på foretaket. Derfor kan ikke utfordringene foretakene opplever med sikkerhet forklares ut fra foretaksstørrelse. Krysstabellene viser at både små og store foretak har opplevd implementeringen som utfordrende. Vi kan derfor ikke si med sikkerhet at det er en sammenheng mellom foretaksstørrelse og opplevde utfordringer. Vi utførte også en korrelasjonsanalyse, der sammenhengen var signifikant mellom variabelen «forståelse» og «ført til behov for kompetanseutvikling». Dette indikerer at bedre forståelse er knyttet til økt behov for kompetanseutvikling. En korrelasjonsanalyse undersøker imidlertid ikke retning i sammenhenger, noe som gjør at vi ikke kan vite med sikkerhet om det er forståelse som gir økt behov for kompetanseutvikling.

5.7. Analyse av foretakenes risikovurdering

I undersøkelsens spørsmål 4, som vises nedenfor i figur 23, skulle regnskapsforetakene ta stilling til fem påstander om sammenhengen mellom risiko og en rekke faktorer i foretaket. Hensikten med spørsmålet var å avdekke hva regnskapsforetakene mener er relevant å hensynta i en risikovurdering. Resultatene viser at foretakene i stor grad er enige i at samtlige forhold har sammenheng med risiko. Når det er lite variasjon i foretakenes svar, vil vi tilsvarende ha lite variasjon i svarene fra foretak av ulik størrelse og med ulik forståelse. Vi har derfor avgrenset mot å gjennomføre analyser av slike sammenhenger.



Figur 23: Fordeling av besvarelser på spørsmål 4 om risiko og kvalitetsmål.

Figur 23 viser fordelingen av svarene til påstandene i prosent. På dette spørsmålet ble påstandene utformet slik at det korrekte svaret på alle skulle være «passer svært bra». For fire av fem påstander svarer over halvparten av regnskapsforetakene at påstandene om sammenheng passer svært bra. En beregning av gjennomsnittlig verdi på de fem skalaene gir oss en verdi på 4,32, og tilhørende standardavvik er 1,09. Gjennomsnittlig verdi ligger altså mellom 4 og 5 på skalaen, og det er ikke svært mye variasjon i svarene. Vi kan konkludere med at foretakene stort sett mener at påstandene passer bra. En tolkning kan være at regnskapsforetakene har god kunnskap om hvilke faktorer som påvirker risiko i eget foretak, og at de er grundige når de foretar risikovurdering i forbindelse med kvalitetsstyring.

Vi har antatt at de forholdene regnskapsforetakene angir som relevante for risiko, også blir hensyntatt i deres risikovurdering. En svakhet ved spørsmålet er at det ikke nødvendigvis er et entydig forhold mellom kunnskap og handling. På den ene siden kan det være rimelig å anta at regnskapsforetakene gjennomfører risikovurdering basert på faktorene som de mener at har sammenheng med risiko. På den andre siden kan det tenkes at enkelte foretak svarer at påstandene «passer svært bra» fordi dette fremstår som det riktige svaret, uten at dette er noe de faktisk hensyntar i praksis. Vi må derfor være noe kritiske til disse resultatene.

6. Konklusjon og forslag til videre forskning

I denne oppgaven har vi benyttet både juridisk metode og kvantitativ metode for å forsøke å besvare følgende problemstilling:

Hvordan forstår regnskapsforetak den nye bestemmelsen om krav til kvalitetsstyring i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd, og hvilke utfordringer har foretakene møtt på under implementeringen av kravene?

Vi har analysert innholdet i lovbestemmelsen i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd gjennom å drøfte lovens innhold, lovens forarbeider, høringsuttalelser, den ulovfestede standarden God regnskapsføringsskikk (GRFS), veiledning om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge og det teoretiske rammeverket COSO i diskusjonen av hva «forsvarlig kvalitetsstyring» er. Vi fant at begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» er et vidt begrep og som gjennom standarder, veiledningen og det teoretiske rammeverket COSO betyr omfattende og nye krav til regnskapsforetakene og til den enkelte regnskapsfører. Dette dannet utgangspunkt for utforming av spørreundersøkelsen som ga oss informasjon fra regnskapsforetak om hva de forstår med «forsvarlig kvalitetsstyring» og hva de har opplevd som utfordrende.

Vi benyttet regnskapsforetakenes svar på kunnskapsspørsmål til å forsøke å si noe om nivået på kunnskap og forståelse i regnskapsbransjen, og hvordan dette varierer mellom foretak av ulik størrelse. Her fant vi at foretakene har relativt god kunnskap om den nye regnskapsførerloven. Forståelsen av innholdet i begrepet «kvalitetsstyring» er høyere enn forståelsen av «forsvarlig kvalitetsstyring», men her er også forståelsen relativt god for foretakene i vårt utvalg. Det som er mest utfordrende å forstå for foretakene er innholdet i begrepet «kvalitetsmål» og det faktum at mål må revideres etter hvert som kvalitetsstyringen skal evalueres og følges opp. Det er også utfordrende å vite at de nye kravene til kvalitetsstyring omfatter mer enn bare gjennomføring av periodiske avstemminger. Vi fant ikke betydelige forskjeller i kunnskap og forståelse mellom foretak av ulik størrelse, men vi fant at det er en svak positiv sammenheng mellom forståelse og foretaksstørrelse. Det vil si at større regnskapsforetak forstår «forsvarlig kvalitetsstyring» litt bedre enn små foretak, men at det i hovedsak er andre forhold som påvirker forståelsen.

Gjennom å utføre en rekke analyser av utfordringer ved implementering av nye krav til kvalitetsstyring fant vi at mange regnskapsforetak har opplevd flere typer utfordringer i implementeringsprosessen. Både store og små regnskapsforetak svarte at implementeringen hadde vært krevende. Vi fikk kommentarer fra flere små regnskapsforetak som opplevde at den nye regnskapsførerloven ikke åpnet for nok differensiering i kravene, og at kvalitetsstyring raskt kan bli en byrde for mindre foretak. Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd fjerde punktum sier at kvalitetsstyringen i regnskapsforetaket skal tilpasses virksomhetens omfang og kompleksitet. God regnskapsføringsskikk (GRFS) og veiledningen om kvalitetsstyring fra Regnskap Norge utdyper kravene til kvalitetsstyring, men utdyper ikke hvordan kravene kan tilpasses virksomhetens omfang og kompleksitet. Dette kan være forklaringen på at små foretak opplever at det stilles utfyllende og omfattende krav til kvalitetsstyring, og at de ikke opplever frihet til å tilpasse kravene til virksomheten. Resultatene av vår studie kan derfor vise til at den nye regnskapsførerloven, God regnskapsføringsskikk (GRFS) og veiledning om kvalitetsstyring ikke uttrykker differensieringen i kravene tydelig nok.

Resultatene av undersøkelsen viste også at både store og små foretak har opplevd implementeringen som både kostnadskreven og tidkrevende, og at den har ført til behov for kompetanseutvikling. Det var større variasjoner i hvor stor omstilling implementering av krav til kvalitetsstyring hadde ført til, og i hvilken grad det oppstod problemer med å organisere kvalitetsstyringssystemene. Vi fant at variasjonen ikke kunne forklares av hverken foretaksstørrelse eller forståelse for «forsvarlig kvalitetsstyring». Hvor utfordrende implementering av krav til kvalitetsstyring har vært, må forklares av andre forhold. Det vi derimot kan si sikkert, er at implementeringen har ført til større utfordringer enn det som ble diskutert i lovforarbeidene.

Til sist viste analyse av regnskapsforetakenes stilling til påstander om risiko at regnskapsforetakene synes å ha god kunnskap om hvilke faktorer som påvirker risikoen i foretaket. Forutsatt at regnskapsforetakene faktisk hensyntar de faktorene de oppgir at har sammenheng med risiko når de gjennomfører risikovurdering, er det mye som tyder på at de fleste regnskapsforetak gjennomfører grundig og tilstrekkelig risikovurdering i forbindelse med kvalitetsstyringen.

Vi kan si at regnskapsforetak forstår den nye bestemmelsen om krav til kvalitetsstyring i regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd relativt godt, men at de likevel møter på utfordringer ved

implementering av kravene. Mange regnskapsforetak opplever implementering av krav til kvalitetsstyring som kostnadskrevende, tidkrevende og kompetansekrevende. Disse utfordringene oppleves både av store regnskapsforetak og små regnskapsforetak. Vi har også funnet ut at en rekke små regnskapsforetak opplever at det er liten grad av differensiering i kravene til kvalitetsstyring, til tross for at loven legger opp til bruk av risikobasert tilnærming.

Vår eksplorative studie av regnskapsforetaks forståelse av og implementering av nye krav til kvalitetsstyring åpner for videre forskning. Som følge av at den nye regnskapsførerloven trådte i kraft i 2022, har regnskapsforetakene hatt frem til utgangen av 2023 for å tilpasse seg de nye kravene. Finanstilsynet vil etter hvert gjennomføre tilsyn i foretakene, og dermed kan resultatene fra tilsynsrapporter være en god ressurs for å utarbeide en spørreundersøkelse med mer konkrete spørsmål. Det kan også være fornuftig å undersøke hvilke andre faktorer som påvirker i hvilken grad regnskapsforetakene opplever implementering av krav til kvalitetsstyring som krevende. I oppgaven vår fikk vi økt innsikt ved å legge til et felt der respondentene kunne kommentere. Dette var en viktig del som ga oss dybde i resultatene. Derfor vurderer vi at det kan være hensiktsmessig å gjennomføre intervjuer med regnskapsforetak av ulik størrelse og kompleksitet for å oppnå dypere innsikt.

Litteraturliste

- Andersen, G. (2019, 31. januar). *Valg av informanter*. ndla.no. <https://ndla.no/nb/subject:1:54b1727c-2d91-4512-901c-8434e13339b4/topic:2:432baee9-5671-47ce-870e-48b8fc3b7a42/topic:2:1db7bf3c-3a7b-44af-b632-e3c5ff2a999e/resource:1:56943>
- COSO. (2013). *Internkontroll—Et integrert rammeverk*. <https://iia.no/wp-content/uploads/2019/07/Internkontroll-et-integrert-rammeverk-Mai-2013-Sammendrag.pdf>
- Finansdepartementet. (2015, 2. oktober). *Lovutvalg for revisjons- og regnskapsførerregelverket* [Nyhet]. Regjeringen.no; regjeringen.no. <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/fin/nyheter/2015/lovutvalg-for-revisjons--og-regnskapsforerregelverket/id2455204/>
- Finansdepartementet. (2022, 16. desember). *Lov om regnskapsførere trer i kraft 1. Januar 2023* [Nyhet]. Regjeringen.no; regjeringen.no. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/lov-om-regnskapsforere-trer-i-kraft-1.-januar-2023/id2951603/>
- Finanstilsynet. (2017, 15. februar). *Statsautorisert regnskapsfører*. Finanstilsynet. <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/regnskapsforer/>
- *God regnskapsføringsskikk (GRFS)*. (u.å.). Regnskap Norge. Hentet 8. april 2024 fra <https://www.regnskapnorge.no/faget/grfs/>
- *God regnskapsføringsskikk (GRFS)*. (2014). <https://www.regnskapnorge.no/contentassets/7d4de2f522c7435d9dba5a6117f62def/god-regnskapsforingsskikk-grfs---juni-2017--utgatt-versjon-markert.pdf>
- *God regnskapsføringsskikk (GRFS)*. (2022). <https://www.regnskapnorge.no/faget/grfs/>
- Grønmo, S. (2017). *Samfunnsvitenskapelige metoder* (2. utg). Fagbokforlaget.
- Grønmo, S. (2023, 22. august). Kvalitativ metode. I *Store norske leksikon*. https://snl.no/kvalitativ_metode
- Heivoll, G. & Sander, H. (2017). *Jus for økonomiske og administrative studier* (3. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Henry, N. W. (2001). *R-square and Standardization i Regression*. Virginia Commonwealth University. <https://www.people.vcu.edu/~nhenry/Rsq.htm>
- Hoyum, O. (2023, 25. september). Hva er årsakene til veksten i regnskapsbransjen? *Addero AS*. <https://addero.no/hva-er-arsakene-til-veksten-i-regnskapsbransjen/>
- *Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven*. (2018a). Virke. <https://www.regjeringen.no/contentassets/b1c712a2c8724c50a67d2f55aeb14dca/virke.pdf?uid=Virke>
- *Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven*. (2018b). Finanstilsynet. <https://www.regjeringen.no/contentassets/b1c712a2c8724c50a67d2f55aeb14dca/finanstilsynetmed.pdf?uid=Finanstilsynet>
- *Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven*. (2018c). Revisorforeningen. [file:///C:/Users/rebec/Downloads/H%C3%B8ring-FIN_NOU%202018%209%20Regnskapsf%C3%B8rerloven%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/rebec/Downloads/H%C3%B8ring-FIN_NOU%202018%209%20Regnskapsf%C3%B8rerloven%20(2).pdf)
- *Høringsuttalelse—NOU 2018: 9- Regnskapsførerloven*. (2018d). Regnskap Norge. [file:///C:/Users/rebec/Downloads/Fs1830%20-%20FIN%20-%20NOU%202018%209%20Regnskapsf%C3%B8rerloven%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/rebec/Downloads/Fs1830%20-%20FIN%20-%20NOU%202018%209%20Regnskapsf%C3%B8rerloven%20(5).pdf)

- *Innst. 75 L (2022–2023)*. (2022). Stortinget.
- Jacobsen, D. I. (2022). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (4. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Knoph, R. (2019). *Knophs oversikt over Norges rett* (15. utg.). Universitetsforlaget.
- Kaaby, J. T. (2023a, 28. juni). *BDO | Blogg | Ny standard for god regnskapsføringsskikk del 1—BDO*. <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/ny-standard-for-god-regnskapsfoeringsskikk-del-1-en-prinsipp-og-risikobasert-standard-med-fokus-paa>
- Kaaby, J. T. (2023b, 28. juni). *BDO | Blogg | Ny standard for god regnskapsføringsskikk del 1—BDO*. <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/ny-standard-for-god-regnskapsfoeringsskikk-del-1-en-prinsipp-og-risikobasert-standard-med-fokus-paa>
- *Lovarbeidet*. (2024, 5. februar). [Artikkel]. Stortinget. <https://www.stortinget.no/no/Stortinget-og-demokratiet/Arbeidet/Lovarbeidet/>
- Malt, U. & Grønmo, S. (2020, 26. november). Likert-skala. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/Likert-skala>
- NOU 2018: 9. (2018). *Regnskapsførerloven—Forslag til ny lov om regnskapsførere. Avgitt til Finansdepartementet 1. Juni 2018*. regjeringen.no; Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2018-9/id2602796/?ch=1>
- NOU 2018: 9. (2018). *NOU 2018: 9*. regjeringen.no; Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2018-9/id2602796/>
- Prop. 37 LS (2019 – 2020). (2020). *Prop. 37 LS (2019 – 2020)*. Finansdepartementet.
- *Prop. 130 L (2021–2022)*, (2022). <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-130-l-20212022/id2919163/>
- Regnskap Norge. (u.å.-a). *Kvalitetsstyring og kvalitetsansvar i regnskapsforetak*. Regnskap Norge. <https://www.regnskapnorge.no/akademiet/kurs/vis-kurs/20230137001/>
- Regnskap Norge. (u.å.-b). *Ny regnskapsførerlov*. Regnskap Norge. <https://www.regnskapnorge.no/akademiet/kurs/vis-kurs/20230029001/>
- Regnskap Norge. (2023). *Veiledning: Kvalitetsstyring i et regnskapsforetak*. Regnskap Norge. <https://www.regnskapnorge.no/contentassets/e7c44617131943d495d564512040e459/kvalitetsstyring-i-regnskapsforetak---veiledning---versjon-2023-1.pdf>
- *Regnskapsføreres oppdragsansvar: Tematilsyn 2017* (18/5613 m.fl.). (2018). Finanstilsynet. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/5fb15957ca3741ec9c8fc61083e02051/regnskapsforeres-oppdragsansvar---tematilsyn-2017.pdf>
- Revisjon og Regnskap. (2023a). Ny regnskapsførerlov del 1: Autorisasjonsplikt og godkjenningsregler. *Revisjon og Regnskap, 3–2023(3–2023)*. https://www.revregn.no/journal/2023/3/m-2409/Autorisasjonsplikt_og_godkjenningsregler/
- Revisjon og Regnskap. (2023b). Ny regnskapsførerlov del 2: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner. *Revisjon og Regnskap, 4–2023(4–2023)*. https://www.revregn.no/journal/2023/4/m-1541/Organisering_taushetsplikt_regnskapsoppdrag_og_sanksjoner
- Revisorforeningen. (2021). *Veiledning: Kvalitetsstyring i et revisjonsforetak*. Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/kvalitetsstyring-i-et-revisjonsforetak/>
- Silkoset, R., Olsson, U. H. & Gripsrud, G. (2021). *Metode, dataanalyse og innsikt* (4. utg.). Cappelen Damm Akademisk.

- *Statistisk signifikant*. (u.å.). Skatteetaten. Hentet 24. april 2024 fra <https://www.skatteetaten.no/ordbok/analysenytt/statistisk-signifikant/>
- *SurveyXact*. (u.å.). Xact By Ramboll. Hentet 4. mars 2024 fra <https://rambollxact.no/surveyxact>
- Svartdal, F. (2023, 23. august). Reliabilitet. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/reliabilitet>
- Tavakol, M. & Dennick, R. (2011). Making sense of Cronbach's alpha. *International Journal of Medical Education*, 2, 53–55. <https://doi.org/10.5116/ijme.4dfb.8dfd>

Vedlegg 1: Informasjonsmail til respondenter

Du får denne mailen fordi du er medlem i Regnskap Norge.

Informasjon om spørreundersøkelsen

Vi er fire studenter fra Høgskulen på Vestlandet (HVL) som skriver bacheloroppgave om de nye kravene til kvalitetsstyring i regnskapsførerloven av 2022. Oppgaven ser på hvordan regnskapsforetak har implementert kravene, og hvilke utfordringer de nye lovkravene har gitt. Spørreundersøkelsen skal gi oss informasjon om hvordan kravene om kvalitetsstyring har påvirket foretakene.

Vi er avhengig av å innhente informasjon fra en som har ansvar for eller kunnskap om kvalitetsstyringen i foretaket for å kunne belyse vår problemstilling på best mulig måte.

Det er frivillig å delta i spørreundersøkelsen, og du kan når som helst avbryte undersøkelsen.

Undersøkelsen tar i underkant av 10 minutter å besvare og er anonym. Dette innebærer at svarene på spørreundersøkelsen ikke kan knyttes opp mot respondenten. IP-adresse og e-postadresse vil ikke kunne spores, hverken av oss eller tredjepart (Xact by Rambøll).

Vi som skriver oppgaven er: Rebecka Nedrebø, Nathalia Nilsen, Amanda Nygard og Elise D. Personbråten.

Vår veileder er Hilde I. Kinserdal.

Dersom du har noen spørsmål om spørreundersøkelsen, kan veileder kontaktes på:
Hilde.Inger.Kinserdal@hvl.no

Takk på forhånd!

Vedlegg 2: Spørreundersøkelse



Informasjon om spørreundersøkelsen

Undersøkelsen tar i underkant av 10 minutter å besvare og er anonym. Dette innebærer at svarene på spørreundersøkelsen ikke kan knyttes opp mot respondenten. IP-adresse og e-postadresse vil ikke kunne spores, hverken av oss eller tredjepart (Xact by Rambøll).

Spørreundersøkelsen består av fire deler. I del 1 blir du bedt om å ta stilling til enkelte påstander om regnskapsførerloven. Del 2 består av påstander om "kvalitetsstyring" og tar sikte på å kartlegge forståelsen av begrepet. Del 3 handler om implementering av krav til kvalitetsstyring i foretaket. Til slutt inneholder del 4 spørsmål om regnskapsforetaket.

FORRIGE

NESTE

25%



Del 1: Spørsmål om regnskapsførerloven

Nedenfor følger det en rekke påstander om den nye regnskapsførerloven som trådte i kraft 1. januar 2023.

Spørsmål 1:

Ta stilling til hvor godt du mener påstandene om regnskapsførerloven passer. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor

1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Alle autoriserte regnskapsførere kan nå bruke tittelen "Statsautorisert regnskapsfører"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det stilles større krav til praksis enn tidligere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetak må gjennomføre oppdrag i samsvar med God regnskapsføringskikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Daglig leder i regnskapsforetaket må ha autorisasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det stilles færre krav til etterutdanning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er kun regnskapsforetak som kan utføre regnskapsføring i næring for andre	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

FORRIGE

NESTE

37%

Del 2: Spørsmål om kvalitetsstyring

Spørsmål 2


«Kvalitetsstyring» er et nytt begrep som brukes om krav til styring i regnskapsførerforetaket i den nye regnskapsførerloven.

I det nedenstående følger det en rekke påstander om «kvalitetsstyring» i ny regulering. Ta stilling til hvor godt du mener påstandene om «kvalitetsstyring» i den nye loven passer. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor, **1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra**

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Kvalitetsstyring er en form for internkontroll	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kravene til kvalitetsstyring gjelder ikke enkeltpersonforetak	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alle foretak må ha en som er ansvarlig for kvalitetsstyringen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetak må ha retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

FORRIGE

NESTE

 50%

Spørsmål 3:

Regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd uttrykker at et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring.

I det nedenstående følger det en rekke påstander om forståelsen av begrepet «forsvarlig kvalitetsstyring» i ny regnskapsførerlov. Ta stilling til hvor godt du mener påstandene om forståelsen av «forsvarlig kvalitetsstyring» passer. Sette ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor

1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra

"Forsvarlig kvalitetsstyring betyr at..."

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Regnskapsoppdragene skal utføres i samsvar med lovkravet og god regnskapsføringsskikk	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetakene må sette seg kvalitetsmål som er tilpasset virksomheten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kvalitetsmål må tilpasses resultater av tilsyn og kontroller	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Evaluering av kvalitetsstyringen kan utsettes ved tidsknapphet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Alle regnskapsforetak må bruke de samme retningslinjene og rutinene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er tilstrekkelig å gjennomføre periodiske avstemminger	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetaket har plikt til å følge opp kvalitetsstyringen kontinuerlig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regnskapsforetaket må bistå kunden i å etterleve regnskapsloven, bokføringsloven og skattelovgivningen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kravene til kvalitetsstyring må tolkes og implementeres av hvert enkelt foretak	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

FORRIGE

NESTE


 62%

Del 3: Spørsmål om implementering av krav til kvalitetsstyring

Spørsmål 4:

"Kvalitetsmål" er mål for hva foretaket ønsker å oppnå med kvalitetsstyringen. Begrepet "risiko" er muligheten for at en hendelse med negativ effekt for måloppnåelsen inntreffer.

Ta stilling til følgende påstander om risiko og kvalitetsmål. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor **1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra**

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Det er sammenheng mellom risiko og organiseringen av foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og foretakets mål for kvalitetsstyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og hva slags oppdrag regnskapsforetaket utfører	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og hva slags typer foretak oppdragene føres for	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er sammenheng mellom risiko og medarbeidernes kompetanse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Spørsmål 5:

Kravene i den nye regnskapsførerloven påvirker regnskapsforetak i ulik grad.

Ta stilling til hvordan du mener ditt foretak har blitt påvirket av implementeringen av de nye kravene til kvalitetsstyring. Sett ett kryss for hver påstand på en skala fra 1 til 5, hvor

1= passer svært dårlig og 5= passer svært bra

"Implementering av krav til kvalitetsstyring har....."

	1 Passer svært dårlig	2	3	4	5 Passer svært bra	0 Vet ikke
Vært krevende for foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ført til stor omstilling i foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ført til behov for kompetanseutvikling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bestått av å videreføre eksisterende retningslinjer og rutiner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ført til betydelige kostnader for foretaket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vært en tidkrevende omstilling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vært utfordrende å organisere	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

[FORRIGE](#)[NESTE](#) 75%

Del 4: Spørsmål om foretaket

Spørsmål 6:

Er det noe du ønsker å tilføye de tre første delene av spørreundersøkelsen?

Nedenfor følger noen spørsmål om ditt regnskapsforetak. Dersom du er usikker på noen av svarene, benytt gjerne ditt beste estimat.

Spørsmål 7:

Hvor mange årsverk har foretaket?

- 0 - 5 årsverk
- > 5 - 10 årsverk
- > 10 - 20 årsverk
- > 20 - 50 årsverk
- > 50 årsverk

Spørsmål 8:

Hva var foretakets omsetning i 2023?

- 0 - 0,5 mill kr
- > 0,5 - 1 mill kr
- > 1 - 2,5 mill kr
- > 2,5 - 5 mill kr
- > 5 - 10 mill kr
- > 10 - 20 mill kr
- > 20 mill kr

Spørsmål 9:

Hvor mange regnskapsoppdrag utfører foretaket årlig?

- 0 - 50 oppdrag
- > 50 - 100 oppdrag
- > 100 - 150 oppdrag
- > 150 - 200 oppdrag
- > 200 oppdrag

Spørsmål 10:

Etter regnskapsloven § 1-6 første ledd regnes foretak som små når de på balansedagen ikke overskriver grensene for to av følgende tre vilkår:

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner,
2. balansesum: 35 millioner kroner,
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

Utfører foretaket oppdrag for selskap som er større enn små etter regnskapslovens definisjon?

- Ja
- Nei

Spørsmål 11:

Hva er din stilling i foretaket?

- Statsautorisert regnskapsfører
- Kvalitetsansvarlig
- Leder
- Annet, vennligst oppgi

FORRIGE

NESTE

87%



Takk for ditt bidrag.

FORRIGE

AVSLUTT

100%