

MASTEROPPGAVE

Emnekode: BE304E

Navn: Sofie Varmedal

Økonomisk kriminalitet øker og revisorloven endres; Er revisors rolle også i endring?

Dato: 18.05.22

Totalt antall sider: 79

Abstract

This thesis is written on the basis of several big changes in the Auditors Acts over the last years. The European Union changed their audit directive in 2006. In Norway there was changes in 2009 and 2011. The law changes were done in order to increase trust to financial reporting as a consequence of several audit scandals in the 2000s. The purpose of this thesis is to investigate whether changes in the Auditors Act can reflect upon auditors' actions.

To answer the research question, I have analyzed court decisions from the Norwegian courts in the period 2010 to 2022. I have used a qualitative approach because I have analyzed secondary data. There was a total 155 court decision analyzed. Most of the decisions was dismissed in the Court of Appeal, secondly the district court and the Supreme Court. Before the analysis of court decisions, and to uncover auditor's actions, I defined four roles I assumed auditors to have in court decisions, and these were:

1. The auditor discovers the crime
2. The auditor is charged
3. The auditor is a witness or an expert
4. The auditor has acted in accordance with auditor's duties, but others discover the crime

The analysis of the court decision shows that auditors essentially have two roles in financial crime: "The auditor has acted in accordance with auditor's duties" and "the auditor is a witness or an expert". Even though auditors by law have a duty to prevent and discover financial crime, this is rarely the case. Only seven out of 155 court decisions show that auditors discovered the criminal act. But auditors have an important role in presenting evidence for the court – the accused persons are convicted in 93% of the cases. Auditor is mostly involved in cases related to tax evasion, financial infidelity, and fraud.

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet i forbindelse med avslutningen av det toårige masterprogrammet «Master of Science in Business» ved Nord universitet. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng, og er skrevet våren 2022.

Oppgaven undersøker hvordan revisors rolle i økonomiske straffesaker har endret seg siden 2010. Temaet er valgt på bakgrunn av mine personlige interesser. Jeg har gjennom denne prosessen tilegnet meg ny kunnskap som jeg anser som viktig for min framtidige jobbkarriere. Ikke minst har det vært et spennende tema å lære mer om.

Jeg ønsker å takke min veileder Anatoli Bourmistrov for hans engasjement og utmerket veiledning og hjelp gjennom hele prosessen. En stor takk går til onkel Steinar som diskusjonspartner, og mamma og pappa for all hjelp, råd og tilbakemeldinger. Sist, men ikke minst – takk til øvrig familie og venner for all støtte!

Bodø, mai 2022.

Sofie Varmedal

Sammendrag

Denne oppgaven er skrevet på bakgrunn av store endringer i revisorloven i de siste årene. EU endret sitt revisjonsdirektiv i 2006 og i Norge fikk vi lovendringer i 2009 og 2011. Hensikten med endringene i lovverket var å øke tilliten til finansiell rapportering og kom blant annet som en konsekvens av flere store revisjonsskandaler på 2000-tallet. Formålet med oppgaven er å se hvorvidt endringene i revisjonsregelverket gjenspeiles i revisors faktiske handlinger.

For å svare på problemstillingen for oppgaven analyserte jeg rettsavgjørelser i den norske rett i perioden 2010 til 2022. Jeg har benyttet en kvalitativ tilnærming fordi jeg har analysert sekundærdata. Det ble analysert 155 dommer. Flertallet av dommene er avsagt i lagmannsretten, dernest tingretten og Høyesterett. Før analysen av rettsavgjørelsene, og for å avdekke revisors faktiske handlinger, definerte jeg fire roller jeg antok revisor kunne ha i rettsavgjørelsene, og disse var:

1. Revisor oppdager lovbruddet
2. Revisor er tiltalt
3. Revisor er vitne eller sakkyndig
4. Revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter, men andre oppdager lovbruddet

Analysen av rettsavgjørelsene viser at revisor i hovedsak innehar to roller i økonomiske straffesaker: «Revisor har opptrådt iht. revisors plikter» og «revisor er vitne eller sakkyndig». Til tross for at revisor av lov har en plikt til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, ser dette sjelden ut til å være tilfelle. Kun syv av 155 dommer viser at revisor har oppdaget den straffbare handlingen. Derimot har revisor en viktig rolle for bevisføringen i straffesakene - tiltalte blir dømt i 93% av tilfellene. Revisor er som oftest involvert i saker som handler om skattesvik og avgiftsunndragelser, økonomisk utroskap og bedrageri.

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	iv
Forkortelser og begrepsavklaring	1
1.0 Innledning.....	2
1.1 Problemstilling og avgrensing.....	3
1.2 Struktur.....	4
2.0 Litteratur.....	5
2.1 Økonomisk kriminalitet.....	5
2.2 Revisors rolle.....	6
2.2.1 Revisors forpliktelser	6
2.2.2 Revisors rolle i litteraturen	7
2.3 Institusjonell teori og institusjonell logikk.....	10
2.3.1 Institusjonell teori.....	10
2.3.2 Institusjonell logikk.....	11
2.3.3 Institusjonell teori vs. rolleteori	12
2.4 Oppsummering	12
3.0 Metode.....	15
3.1 Forskningsdesign og forskningsmetode	15
3.1.1 Forskningsdesign.....	15
3.1.2 Forskningsmetode	16
3.2 Litteraturstudie	16
3.3 Valg av datainnsamling	18
3.4 Analyse av sekundærdata	19
3.4.1 Analyse i NVivo.....	20
3.4.2 Analyse i Lovdata Pro	21
3.5 Forhåndsdefinerte roller	21
3.6 Kvalitetsvurdering	23
3.6.1 Reliabilitet	23
3.6.2 Validitet	24
3.7 Metodekritikk	25
3.7.1 Kildekritikk	25
4.0 Forutsetningen for en riktig rettsavgjørelse	26
4.1 Hvordan foregår en økonomisk straffesak?	26
4.1.1 Vitnes rolle i en rettsak.....	27
4.1.2 Sakkyndiges rolle i en rettsak.....	28
4.2 Hierarkiet i det norske rettssystem	28
4.3 Oppsummering	29
5.0 Datafunn	30
5.1 Økonomisk kriminalitet i Norge	30
5.2 Endringer i revisors rolle.....	31
5.3 Datainnsamlingen og bakgrunnen for den	32
5.4 Tingretten	33
5.4.1 Revisors rolle.....	34

5.4.2 Utfallet av straffesakene	39
5.4.3 Oppsummering	39
5.5 Lagmannsretten	40
5.5.1 Revisors rolle.....	41
5.5.2 Utfallet av straffesakene	47
5.5.3 Oppsummering	48
5.6 Høyesterett	49
5.6.1 Revisors rolle.....	49
5.6.2 Utfallet av straffesakene	52
5.6.3 Oppsummering	52
5.7 Oppsummering av datafunn	53
6.0 Analyse.....	58
6.1 Revisor og økonomisk kriminalitet: hverken forebygger eller avdekker?	58
6.2 Revisor og type lovbrudd: Manipulering, men ingen hvitvasking?	59
6.3 Revisors ansvarsgap: Økende avstand mellom revisjons- og rettslogikk?	60
6.4 Oppsummering	63
7.0 Avslutning	64
7.1 Konklusjon	64
7.2 Videre forskning.....	65
7.3 Praktiske implikasjoner	66
Litteraturliste	67

Oversikt over figurer

- Figur 1 – Revisor rolle, modell basert på teori
- Figur 2 – Revisors rolle i økonomiske straffesaker
- Figur 3 – Oppbyggingen av den norske rett
- Figur 4 – Anmeldte økonomiske lovbrudd perioden 2010-2022
- Figur 5 – Rettsavgjørelsene fra datainnsamlingen
- Figur 6 – Rolleoversikt fra tingretten
- Figur 7 – Utfallet av straffesakene fra tingretten
- Figur 8 – Kriminalitetstypene fra tingretten
- Figur 9 – Rolleoversikt fra lagmannsretten
- Figur 10 – Utfallet av straffesakene fra lagmannsretten
- Figur 11 – Kriminalitetstypene fra lagmannsretten
- Figur 12 – Rolleoversikt fra Høyesterett
- Figur 13 – Utfallet av straffesakene fra Høyesterett
- Figur 14 – Kriminalitetstypene fra Høyesterett
- Figur 15 – Rolleoversikt fra rettsinstansene
- Figur 16 – Revisors rollendring over tid
- Figur 17 – Utfallet av straffesakene fra rettsinstansene
- Figur 18 – Kriminalitetstypene fra rettsinstansene
- Figur 19 – Endring i kriminalitetstypene over tid

Forkortelser og begrepsavklaring

EFE – Enhet for Finansiell Etterretning

Grl. – Grunnloven

ISA – International Standards on Auditing

Revl. – Revisorloven

SSB – Statistisk sentralbyrå

Strl. – Straffeloven

Strpl. – Straffeprosessloven

1.0 Innledning

Det sies at kjærligheten til penger er roten til alt ondt. En kjærlighet så stor at noen er villig til å se forbi loven for å skaffe seg den ekstra millionen. Og én million blir til to. To til tre. Og plutselig har denne gruppen «noen» på ulovlig vis skaffet seg mange hundre millioner kroner. Naturlig nok foregår dette som regel uten at resten av samfunnet får det med seg, men før eller senere sprekker boblen og forbrytelsen blir oppdaget. Av interessenter, interne kontrollrutiner i organisasjoner, offentlige kontrollmekanismer eller gravende journalister. Det finnes flere eksempler på det. Vi som samfunn kan ikke akseptere at vinningskriminelle får utnytte tilliten til hverandre som er grunnmuren i det norske samfunnet.

Samfunnsmodellen vår er sammensatt og komplisert, og økonomisk kriminalitet bringer modellen i ubalanse, enten det stjeles fra felleskapet, private eller privat næringsliv, hvor det kan skapes ubalanse i konkurransesituasjoner. Det er uakseptabelt også ut fra et allmennpreventivt ståsted, ingen skal stjele fra felleskapet enten det er en privat eller offentlig organisasjon. Det er ikke bare urettferdig, men det rokker ved opplevelsen at vi lever i et sivilisert samfunn hvor vi rettferdig deler på det vi skaper. Samfunnet vårt blir mer åpent og globalt, og det er heller ikke lenger slikt at personlig vinning nødvendigvis er motviet for økonomisk kriminalitet, det kan også være finansiering av terror. Noe slikt av utenkelig for bare noen år siden. Dessverre kan det se ut som om økonomisk kriminalitet lønner seg, fordi økonomiske kriminalsaker ofte ender med frifinnelse for tiltalte (Amundsen, 2021).

Det finnes flere eksempler på omfattende økonomisk kriminalitet. I Norge Finance Credit saken (Finance Credit-saken, 2021), og internasjonalt Enron- og WorldCom saken. Konsekvensene av disse sakene var store, men spesielt ble det rokket ved tilliten til den kanskje viktigste rollen som er etablert for at spilleregler, lover og forskrifter skal følges – revisors rolle. På grunn av dette besluttet EU i 2006 å endre revisjonsdirektivene for å øke tilliten til finansiell rapportering (NOU 2017: 15). Også den norske revisorloven har gjennomgått endringer siden den først ble vedtatt. To store endringer kom i 2009 og 2011, hvor henholdsvis gjennomføringen av revisjonsdirektivet og endringer i revisjonsplikten fant sted. 1. januar 2021 ble den nyeste versjonen av revisorloven gjeldene, og ordene «økonomisk kriminalitet» ble for første gang skrevet. Denne endringen kom som følge av revisors viktige rolle med å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Dette gjør revisor ved å sørge for at regnskapene hos finansielle foretak er frie for vesentlig feilinformasjon (NOU 2017: 15).

Revisor har det siste tiåret fått en større rolle med å forebygge og oppdage økonomisk kriminalitet. Likevel stiller tidligere forskning seg kritisk til revisors faktiske evne til å

oppdage dette. I tillegg rapporteres det om svært få tilfeller hvor revisor har oppdagdet det straffbare forholdet (Økokrim, 2020). Formålet med denne oppgaven er derfor å se på hvorvidt endringer i regelverket gjenspeiles i revisors faktiske handlinger relatert til økonomisk kriminalitet.

1.1 Problemstilling og avgrensning

Hensikten med denne studien er å undersøke hvilken rolle revisor har i økonomiske straffesaker, spesielt hvordan denne rollen har endret seg det siste tiåret, etter endringen av regelverket som nå inneholder et lovpålagt ansvar for revisor å oppdage og forebygge økonomisk kriminalitet. Med bakgrunn i tidligere forskning og forventningen om at det har skjedd en endring i revisors rolle, har jeg utformet følgende problemstilling;

Hvordan har revisors rolle i økonomiske straffesaker endret seg det siste tiåret?

For å svare på problemstillingen på en tilstrekkelig måte tar jeg utgangspunkt i hvilken rolle revisor har i økonomiske straffesaker. Jeg har forhåndsdefinert fire roller revisor kan ha. Disse vil bli presentert senere i oppgaven. Ved å se revisors involvering i hver enkelt straffesak kan det fortelle noe om hvor viktig – eller uviktig – revisor er for å få lovbyrterne dømt, eventuelt frikjent. Jeg har valgt å se på tidsperioden 2010 til 2022. Grunnen til at akkurat denne perioden ble valgt er på grunn av endringene i revisjonsdirektivene, endringer i revisorplikten og innføringen av den nye revisorloven som alle har funnet sted i denne tidsperioden. Målet er å se hvorvidt endringene i lovverket gjenspeiles i revisors bevisføring i økonomiske straffesaker. For å få et tilstrekkelig grunnlag for analysen har jeg gått igjennom 155 rettsavgjørelser som er avsatt i den norske rett i perioden 2010 til 2022.

Oppgaven er avgrenset til å kun gjelde Norge. Den norske lovgivningen og strafferammene er enestående for Norge, og vil ikke kunne sammenlignes med andre land. I tillegg er oppgaven avgrenset til å kun gjelde tidsperioden 2010 til 2022. Dette av hensyn til kapasitet og ressurser, men også for å sette oppgaven i en dagsaktuell kontekst. Det er viktig å bemerke at noen av rettsavgjørelsene analysert er fra 2009. Grunnen til at de likevel er inkludert er fordi publiseringstidspunktet for dommen var i 2010.

Konsekvensene av lovendringen gjort gjeldene fra 2021 har det av naturlige grunner ikke vært mulig å undersøke i denne oppgaven.

1.2 Struktur

Oppgaven inneholder sju kapitler. Det første kapitlet er en introduksjon til temaet, og skal forklare bakgrunnen for problemstillingen og avgrensninger for oppgaven. I kapittel to presenteres relevante teorier og litteratur som utgjør grunnlaget for forskningen. Kapittel tre beskriver metoden benyttet, og forklarer hvordan jeg har jobbet for å analysere rettsavgjørelsene. Det fjerde kapitlet vil forklare konteksten for forskningen, og her vil blant annet oppbyggingen av det norske rettssystemet forklares. I kapittel fem presenteres funnene fra datainnsamlingen, og disse blir analysert i kapittel seks. I det syvende kapitlet vil jeg gi en konklusjon på arbeidet som er gjort, foreslå videre forskning og gi praktiske implikasjoner. Avslutningsvis er litteraturlisten.

2.0 Litteratur

Revisors rolle i økonomisk kriminalitet er mye diskutert i litteraturen, og i dette kapittelet vil jeg med bakgrunn i tidligere forskning se nærmere på dette temaet for å belyse ulike aspekter ved revisors rolle. I tillegg vil teorier som institusjonell teori og institusjonell logikk bli presentert. Innledningsvis vil jeg se nærmere på økonomisk kriminalitet.

2.1 Økonomisk kriminalitet

Økonomisk kriminalitet er i Norges offentlige utredninger beskrevet som «profittmotiverte, lovstridige handlinger som ofte begås innenfor eller med utspring i en økonomisk virksomhet som i seg selv er eller gir seg ut for å være lovlig» (NOU 2017:15, s. 28). Det finnes ulike typer av økonomisk kriminalitet, men blant de vanligste formene er bedrageri, tyveri, manipulering og korrupsjon. Petter Gottschalk (2018) har følgende definisjoner på disse fire ulike forholdene:

- *Bedrageri. Feil framstilling av verdier for å utløse en handling som ellers ikke ville funnet sted. Et typisk eksempel er bankbedrageri.*
- *Tyveri. Urettmessig tilegnelse av andres eiendom. Et typisk eksempel er advokaters private tilegnelse fra klientkonti.*
- *Manipulering. Feil framstilling av fakta for å utløse et annet resultat enn det som ellers ville vært tilfellet. Et typisk eksempel er skatteunndragelse.*
- *Korrupsjon. Å gi eller motta en utilbørlig fordel. Et typisk eksempel er bestikkelser knyttet til anskaffelser og etableringer (Petter Gottschalk, 2018, s. 15-16).*

I Norge i dag begås økonomisk kriminalitet ofte i forbindelse med næringsvirksomhet, og derfor i stor grad av ansatte i virksomheten. Den ansattes posisjon, innflytelse og mulighet for å utføre ulovlige handlinger er faktorer som er avgjørende i denne sammenheng (Bamle & Bruu, 2019). Av boken *Økonomisk kriminalitet* skrevet av Petter Gottschalk (2018) kommer det fram at det som oftest er lederen av virksomheten som gjennom misbruk av sin stilling begår økonomisk kriminalitet. Bekjempelsen av økonomisk kriminalitet i en virksomhet er i hovedsak lederens ansvar, men det finnes flere tilfeller hvor lederen selv står i sentrum for ugjerningen. En relativt kjent straffesak er fra 2015, hvor deler av toppledelsen i selskapet Yara ble dømt for økonomisk kriminalitet.

For å skjule utbytte fra straffbare handlinger og for å få det til å framstå som lovlig, er det vanlig at forbryterne hvitvasker beløpene. Hvitvasking kan gjennomføres på vegne av andre eller som et ledd i egne straffbare handlinger (Bamle & Bruu, 2019). I følge Korejo,

Rajamanickam og Said (2021) hvitvaskes det for milliarder av dollar hvert år, og regnes for en av det største utfordringene for det globale samfunnet. Denne formen for kriminalitet har opplevd en eksponentiell vekst de siste årene, og på grunn av den teknologiske utviklingen har det blitt enklere å flytte penger over hele kloden (Korejo et al., 2021). Dette støttes av Cindori (2013) og Naheem (2019), som poengterer at det har blitt vanskeligere å oppdage hvitvasking fordi det har blitt et komplisert og komplekst område som krever både ressurser og ferdigheter å avdekke.

For å kunne forstå revisors rolle i økonomiske kriminalsaker er det også viktig å forstå hvordan denne type kriminalitet foregår. Ofte blir hvitsnippkriminalitet benyttet som et synonym på økonomisk kriminalitet, fordi den i stor grad begås av eliten i samfunnet som er ansatte i tillitsbaserte maktposisjoner (Gottschalk, 2018). Økonomisk kriminalitet kan også begås av eksterne aktører fra utlandet som en konsekvens av globalisering og teknologisk utvikling. Globalisering fordi grensene blir mer flytende og det blir enklere og begå eksempelvis arbeidslivskriminalitet, og teknologisk utvikling fordi virksomheter kan bli angrepet via internett (Bamle & Bruu, 2019). Dette gjør økonomisk kriminalitet særlig vanskelig å bekjempe (Gottschalk, 2018).

2.2 Revisors rolle

For å forstå hvilken rolle revisor har i økonomiske straffesaker er det også viktig å forstå hvilken rolle revisor har generelt. Revisor har plikter og ansvar overfor samfunnet, sine klienter og sin arbeidsgiver. Det gjør at revisor har ulike roller som han daglig må håndtere. For å forklare dette nærmere vil jeg i dette delkapittelet presentere revisors forpliktelser og hva tidligere forskning sier om revisor rolle i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet.

2.2.1 Revisors forpliktelser

Rolleteori er et kjent begrep i sosiale studier og handler om forventninger knyttet til utøvelsen av en spesifikk rolle i relasjon med andre (Tjora, Skirbekk & Tjernshaugen, 2021). I løpet av en dag vil alle mennesker ha ulike type roller avhengig av hvilken situasjon vi befinner oss i. Vi har en rolle på jobb eller skole, og en annen rolle når vi kommer hjem og kan slappe av. For en revisor vil han ha en rolle på oppdrag for kunden, samtidig som han har en rolle på vegne av selskapet som representeres. Å balansere disse rollene samtidig kan være utfordrende.

Revisjon handler om tillit, og derfor har revisor fått tittelen «allmennhetens tillitsperson» (revl., 2020, § 9-1). Med denne tittelen kommer nødvendigvis også forventinger og krav.

Revisor skal sørge for at regnskapene han reviderer er sannferdige og at lover og reguleringer blir hensyntatt i prosessen. Særlig er det viktig at regnskapene ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (Revisorforeningen, u.å.). Dette er forankret i lov, som betyr at revisor har et lovpålagt ansvar. Dette utgjør forpliktelsene og rollen revisor har overfor samfunnet.

På vegne av selskapet revisor presenterer skal han sørge for at jobben blir gjort på en god måte. Men fordi mange revisjonsselskaper er privateide, slik som KPMG, PwC og EY, må revisor også handle i tråd med sine eieres interesser, ivareta eier rollen. I følge tradisjonell økonomisk teori er dette å maksimere eierens profitt. Derfor blir det viktig for revisor å ha et godt forhold til sine kunder. Dette vil jeg drøfte nærmere i underkapittel 2.2.2.

Revisor har et strengt profesjonsansvar, og skal fungere som en uavhengig tredjepart som skal sikre at en virksomhet opptrer i henhold til forhåndsdefinerte krav (Kaurel, Halbo & Gårseth-Nesbakk, 2011). Det medfører at revisors klienter stiller høye kvalitetskrav til revisjonen.

Revisor kan bli erstatningspliktig dersom han foretar en feilaktig eller mangelfull rådgivning (Hirsch & Kaarbø, 2015). Det kommer fram av revl. (2020, § 11-1) at «en oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på deres vegne». Revisors klienter kan altså være beskyttet av loven dersom revisor slurver med arbeidet. Dette understreker viktigheten av revisjonen, både for klienten og ovenfor samfunnet.

2.2.2 Revisors rolle i litteraturen

Revisor er blant aktørene som forventes å avdekke økonomisk kriminalitet, fordi revisjon er ansett som et verktøy som skal beskytte mot økonomiske misligheter (Jeppesen, 2019).

Økonomiske misligheter brukes ofte som en samlebetegnelse for økonomisk utroskap, bedrageri, korrupsjon, manipulering og lignende. Samfunnet har en oppfatning og forventning om at revisor er frontlinjen som skal beskytte resten av oss mot økonomisk kriminalitet (Imeny et al., 2021; Mitchell et al., 1998; Standing og Van Vuuren, 2003). Dette er i samsvar med Jeppesen (2019) som skriver at det forventes av samfunnet at revisor skal jobbe aktivt med å bekjempe økonomisk kriminalitet, fordi det er hovedidéen med revisors funksjon.

Forskning viser at det nødvendigvis ikke er tilfelle, og iallfall ikke så enkelt. Dette fordi det oppstår et forventningsgap, som kan forklares med at en gruppe har forventninger om hvordan en annen gruppes plikter og ansvar skal gjøres. Gapet oppstår idet den andre gruppen oppfatter disse pliktene på ulik måte, og har en annerledes måte å håndtere de på (Imeny et al.

2021; Liggio, 1974; Jennings et al., 1993; Esplin and Sunder, 2018). I dette tilfellet er forventningsgapet mellom revisor og rettssystemet, fordi rettssystemet forventer at revisor skal oppdage og forebygge økonomisk kriminalitet, mens revisor mener at hans funksjon ikke er i en god posisjon til å gjøre dette (Imeny et al., 2021).

Revisor har en viktig rolle for å avdekke og rapportere økonomisk kriminalitet, og som videre kan brukes av påtalemyndigheten i økonomiske straffesaker (Imeny et al., 2021).

Påtalemyndigheten, særlig domstolen, og revisor har historisk sett vært uenige i hvordan ansvarsfordelingen om rapportering av økonomisk kriminalitet skal være (Lowe, 1994).

Domstolen forventer, ifølge Anderson et al. (1993), at revisorer skal forutse sine klienters finansielle problemer. Det forventes også at revisor skal avdekke og forhindre falske regnskaper (Wiesen, 1978). Under et revisjonsoppdrag skal revisor ha tilgang til klientens transaksjoner og dokumenter. Det gjør at revisor står i en god posisjon til å oppdage mistenkelige transaksjoner til og fra sine klienters kontoer (Khlif & Ammari, 2018). Hvorvidt revisor velger å rapportere om mistenkelige transaksjoner avhenger midlertidig av hvilke lover og regler revisor har å forholde seg til i hvert enkelt land. I følge Khlif og Ammari (2018) velger revisor å rapportere om mistenkelige transaksjoner kun dersom landet de opererer i har veletablerte rapporteringsstandarder og lover. Det betyr altså at i land som *ikke* har klare og tydelige retningslinjer knyttet til revisjonsarbeidet, vil revisor sannsynligvis ikke rapportere om mistenkelige transaksjoner.

Revisor på sin side har tradisjonelt sett ment at han har begrensede mulighet for å avdekke økonomisk kriminalitet, og argumenterer med at det er vanskelig å avsløre kriminelle handlinger ved å kun se på regnskapet (Imeny et al., 2021; Mitchell et al., 1998; Sikka et al., 2009; Bigus, 2015; Kang et al., 2019). Dette er i likhet med James (2003) som argumenter for at det kan være vanskelig for en revisor å oppdage økonomisk kriminalitet i en bedrift. Dette på grunn av revisors manglende kunnskap om selskapet, og fordi revisor er relativt lite fysisk til stede hos bedriften. Han får støtte av Douglas Carmichael (2004) som uttrykker at det ikke kan forventes at revisor oppdager all økonomisk kriminalitet som foregår i et selskap, fordi revisor ikke fungerer som en garantist. Jeppesen (2019) poengterer også at revisjon alene ikke kan sette en stopper for økonomisk kriminalitet, men er at av flere viktige ledd i bekjempelsen.

Revisor er som oftest en del av et privat selskap. Det faktum at revisor i de fleste tilfeller opptrer som en privat aktør, kan være utfordrende for bekjempelsen av økonomisk

kriminalitet. I følge Tsingou (2010) er det stort sett private aktører som jobber med forebygging av økonomiske lovbrudd, og som revisor i et privateid selskap kan det derfor oppstå konflikter mellom de forskjellige forpliktelsene revisor har. Dette støttes av Helgesson og Mörth (2018) som mener det er bekymringsfullt å stole på forretningsaktører i kampen mot økonomisk kriminalitet. De argumenter for sitt synspunkt sin ved å si at «business actors are businesses» (Helgesson & Mörth, 2018, s. 228). I tillegg legger de vekt på at private aktører ikke nødvendigvis følger loven selv om yrket deres krever at de gjør så, som gjør at man kan forvente at aktørene vil foretrekke promotere sine interesser (Helgesson & Mörth, 2018).

I artikkelen til Helgesson og Mörth fra 2018 poengteres det at private forretningsaktører ikke er lovlige, noe som også kan være bekymringsfullt. Med det menes at selv om enkelte private aktører har som virke å være pålitelig ovenfor både kunder og myndigheter, vil de nødvendigvis ikke være det alltid fordi de vil beskytte sine kunders interesser. Dette er i likhet med påstanden til Jeppesen (2019), som sier at private revisjonsselskap har en tendens til å overse feil i årsregnskapet. Offentlige revisjonsvirksomheter har derimot akseptert det ansvaret de har de har med å forebygge økonomisk kriminalitet. Jeppesen (2019) poengterer også at det må kunne forventes at revisorer aksepterer og forstår det ansvaret de har i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet.

Dermed kan det oppstå tilfeller hvor revisor prioriterer sin kundes interesse framfor loven. I slike tilfeller vil det oppstå en rollekonflikt som i tillegg til å være ulovlig, vil være skadelig i jobben mot å bekjempe økonomisk kriminalitet. Påstanden til Helgesson og Mörth støttes av Økokrim, som i en trusselvurdering fra 2021 identifiserer ulike aktører som kan ha hensikt å bidra til økonomisk kriminalitet, hvor både revisor og regnskapsfører trekkes fram (Økokrim, 2021). Norton (2014) deler denne oppfatningen, og argumenterer for at revisor enten kan ha en deltakende eller forebyggende rolle; deltakende i den forstand at vedkommende har mulighet til å iverksette komplekse transaksjoner som kan være vanskelig å identifisere og dermed vanskelig å spore tilbake til gjerningspersonene.

Forholdet mellom revisor og klienten kan altså by på utfordringer som kan virke negativt i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet. Ofte kan revisor/klient forholdet være svært nært, hvor revisor fungerer som en rådgiver for klienten (Myers, Myers & Omer, 2003). Derfor kan revisor være nølende med å melde inn en klient for mistanke om økonomiske lovbrudd, fordi de er redde for å miste en kunde. Dette gjelder særlig i land med dårlige reguleringer av revisjonsarbeidet (Khelif & Ammari, 2018).

2.3 Institusjonell teori og institusjonell logikk

Både mennesker og organisasjoner blir påvirket av omgivelsene rundt. Dette gjelder naturlig nok også for revisor. Rolleteori kan sees i sammenheng med institusjonell teori, som skal forklare atferden til ulike aktører i samfunnet. Følgende delkapittel skal derfor forklare hvordan et individ og organisasjoner påvirkes av sosiale normer og regler.

2.3.1 Institusjonell teori

Institusjonell teori har blitt et viktig perspektiv i faget økonomistyring (Suddaby, 2010). I følge Damayanthi og Gooneratne (2017) var det forskerne Meyer og Rowan som først introduserte teorien i 1977. Siden den gang har den blitt videreutviklet til gjelde for et bredere akademisk felt, som for eksempel institusjonell logikk og institusjonelt entreprenørskap (Damayanthi & Gooneratne, 2017). Teorien er brukt for å forklare atferden og sammenhengen mellom mennesker og organisasjoner. Med årene har institusjonelle teorier gått fra primært å handle om kontrollsystemer, til også å inkludere sosiale aspekter som gjelder en organisasjon og dens omgivelser (Moll, Burns & Major, 2006). Derfor har også teorien hatt betydelig innflytelse i samfunnsvitenskapen (Berg, 2019). I korte trekk handler institusjonell teori om hvordan institusjoner påvirker og blir mer lik hverandre med tiden. Forskerne Burns og Scapens har i en artikkel fra 2010 poengtert at det ikke finnes en entydig definisjon av hva en institusjon er, men beskriver det som en måte å tenke eller handle på med en viss utbredelse i en gruppe menneskers vaner eller skikker (Burns & Scapens, 2010). Dette støttes av Talcott Parson (1956), som mener at institusjoner formes av universelle normer og regler. Han tar utgangspunkt i at organisasjoner integreres med andre organisasjoner i samfunnet nettopp gjennom normer og regler (Parson, 1956).

Å finne en klar definisjon om hva institusjonell teori er kan være utfordrende. Hovedaspektet i teorien er hvordan institusjoner påvirker hverandre. Forskning viser at institusjonell teori handler om hvordan eksterne faktorer påvirker hvordan et kontrollsystem fungerer (Gamage & Gooneratne, 2016). Med eksterne faktorer menes ny teknologi og ulike sosiale kulturer. Dette støttes av forskerne Meyer & Rowan (1977) og Zucker (1977) som på 1970-tallet vektla hvordan kulturelle omgivelser påvirker miljøet i en organisasjon. Interne faktorer kan også være avgjørende for hvordan et økonomistyringssystem fungerer i en organisasjon. For eksempel kan lederens eget ønske om makt og egne interesser kan bidra til å forme økonomistyringssystemet (Gamage & Gooneratne, 2016).

Påstanden støttes av flere forskere som mener at implementeringen av et kontrollsystem påvirkes av interne krefter innad i en organisasjon og politiske gnisninger eksternt (Burns, 2000; Burns & Scapens 2000). Burns og Scapens (2000) har undersøkt hvordan et individs handlinger påvirkes av eksterne institusjoner. De har også undersøkt hvordan institusjoner påvirkes av individets interesser og makt. Ovennevnte påstander gir et inntrykk at individuelle medlemmer av en organisasjon har en posisjon til å påvirke organisasjonen i den retningen de selv ønsker. Det bekrefter at organisasjonen ikke utelukkende påvirkes av eksterne faktorer, og at institusjonelle teorier er et komplekst tema med flere involverte parter.

2.3.2 Institusjonell logikk

Institusjonell logikk er naturlig å nevne i sammenhengen med institusjonell teori. Grunnen til det er at institusjonell logikk antakeligvis er den utviklingen av institusjonell teori som er mest forsket på for å kunne forklare problemer relatert til styringskontroll (Damayanthi & Gooneratne, 2017).

Det finnes flere ulike definisjoner om hva institusjonell logikk er. Blant annet har vi Alford og Friedland (1985) som beskriver institusjonell logikk som praksiser og antakelser som eksisterer i det moderne, vestlige samfunn. De utdyper med å beskrive hvordan institusjonelle logikker skal redegjøre for forholdet mellom individer, organisasjoner og samfunnet. Forskeren Jackall beskriver i sin artikkel fra 1988 institusjonelle logikker som kompliserte og eksperimentelle konstruerte regler som mennesker skaper i gitte situasjoner slik at deres oppførsel til en viss grad kan forutsies. Han støtter Alford og Friedland, og utdyper sitt synspunkt ved å poengtere at kulturelle forutsetninger og politiske gnisninger kan resultere i praksiser som videre kan forklares som institusjonelle logikker.

En tredje definisjon er presentert av DiMaggio (1997) som beskriver institusjonell logikk som en teori og metode som kan brukes for å analysere hvordan sosiale faktorer i samfunnet påvirker hvordan individer og organisasjoner oppfører seg. I denne sammenheng vil revisor være individet, og organisasjoner være revisorbransjen og rettssystemet. Thornton og Ocasio (1999) utviklet Alford og Friedland's idé, og presenterte institusjonelle logikker som sosialt konstruerte antagelser, verdier og regler for hvordan et individ fordeler sin tid for å gi mening til sin egen sosiale virkelighet.

I en artikkel fra 2008 beskriver Thornton og Ocasio hvordan individuell og organisatorisk adferd plassert i en sosial og institusjonell kontekst regulerer adferd, i tillegg til at det kan skape et grunnlag for endringer. Thornton, Jones og Kury (2005) presenter seks ulike

«institutional orders», også kalt «taxonomies»; familie, religion, markedet, staten, utdanning og organisasjoner. Det er viktig å poengtere at disse sektorene i hovedsak gjelder for den vestlige verden. En «institutional order» kan sees på som sentrale, sosiale sektorer i samfunnet som styrer organiseringsprinsipper ved påvirkning av kulturelle symboler. I tillegg kan disse sektorene gi individet en form for motivasjon og identitet (Thornton et al., 2005). I følge Freidland og Alford (1991) er disse aktører som kan manipuleres og tilpasses av individer, grupper og organisasjoner for å passe deres personlige preferanser.

I likhet med institusjonell teori kan institusjonelle logikker oppstå som følger av eksterne og interne krefter. Forskning viser at det kan oppstå konflikter internt i organisasjoner som følge av presset fra eksterne og interne krefter. Grunnen til at disse konfliktene oppstår er at organisasjonene ikke evner å motstå det ytre presset, eller at organisasjonene sliter med å tilrettelegge handlingene sine slik at de kan opptre i et gjensidig fungerende samspill. Dette har vært utgangspunkt for flere forskere for å undersøke individuelle organisatoriske svar på ulike institusjonelle logikker (Schäffer, Strauss & Zecher, 2015).

2.3.3 Institusjonell teori vs. rolleteori

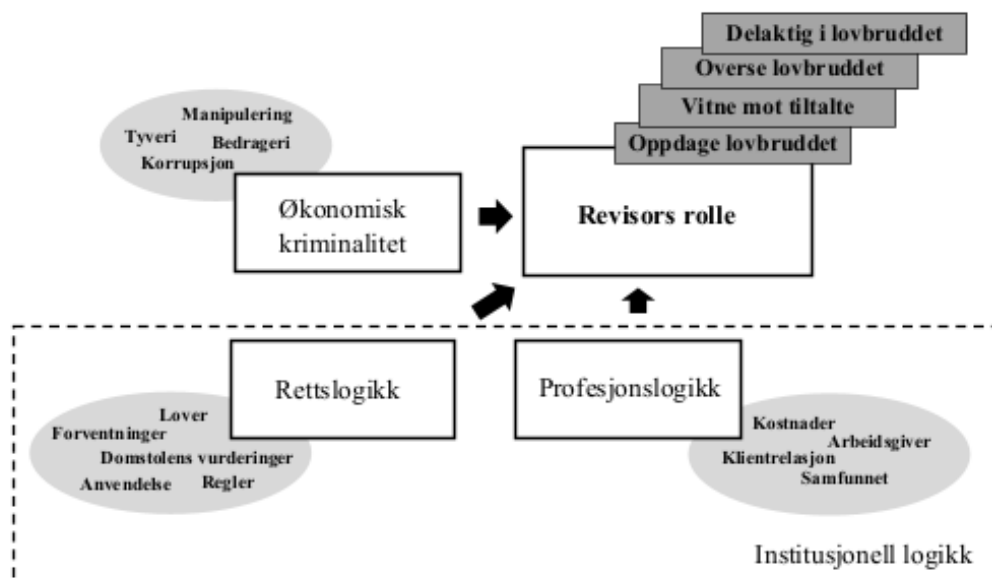
Ovenfor har jeg forsøkt å forklare henholdsvis rolleteori og institusjonell teori. Men hva er sammenhengen mellom disse teoriene i forhold til revisors plikter? Rolleteori forklarer revisors rolle ovenfor kunder og sin profesjon. Institusjonell teori forklarer hvorfor revisor gjør som han gjør som følge av sosiale normer i samfunnet. Derfor er det naturlig å stille spørsmål ved hvorvidt utfallet av økonomiske straffesaker kan være et resultat av rollekonflikter hos revisor. Blir den sosiale påvirkningen fra eksterne aktører for stor for revisor, slik at han gir etter for presset og dermed svikter de oppgaver revisor har med å oppdage økonomisk kriminalitet? Dette er spørsmål som kan besvares etter datainnsamlingen er gjennomført.

2.4 Oppsummering

Forskning viser at det er todelte meninger når det gjelder revisors rolle i økonomisk kriminalitet. På den ene siden mener flere forskere at revisor står i frontlinjen for å avdekke og forebygge økonomisk kriminalitet, blant annet fordi revisor har tilgang til sine klienters dokumenter og transaksjoner. De poengterer også at både samfunnet og rettssystemet forventer at revisor skal klare å avdekke økonomisk kriminalitet. På den andre siden finnes det en rekke forskere som mener at revisor har begrensede muligheter for å avdekke

økonomisk kriminalitet, blant annet fordi revisor er for lite til stede i bedriften og fordi tilgang på regnskapet til virksomheten alene ikke kan si noe om økonomiske misligheter.

For å kunne forstå sammenhengen mellom litteraturen presentert, og problemstillingen har jeg utformet en modell. Modellen skal gi et visuelt bilde av hvilke faktorer som er involvert i revisors rolle i forbindelse med økonomisk kriminalitet. Jeg har tatt utgangspunkt i de fire vanligste kriminalitetstypene ifølge Petter Gottschalk. I det en lovbrøtner gjør et økonomisk lovbrudd «utløses» det fire potensielle roller revisor kan ha; han kan enten oppdage forbrytelsen, vitne mot tiltalte i retten eller overse lovbruddet å fortsette sin vanlige revisjonspraksis. Det kan også være at revisor selv er tiltalt, enten i form av overtredelse av revisorloven eller i forbindelse med andre økonomiske lovbrudd. Dette utgjør fire roller som jeg har identifisert at revisor kan ha i økonomiske straffesaker. Disse vil bli nærmere forklart i delkapittel 3.5.



Figur 1: Revisors rolle, modell basert på teori

Domstolens vurderinger, lover og regler vil også være en viktig faktor. Hvordan domstolen og rettssystemet vurderer lovbruddet, tar ut tiltale mot mistenkte, anvendelsen av loven og hvilke forventninger samfunnet har til dette, utgjør rettslogikken. Profesjonslogikken handler om hvordan revisor oppfører seg ovenfor sine klienter og sin arbeidsgiver, med hensyn til kostnader, klientforhold og samfunnet generelt. Både rettslogikken og profesjonslogikken må sees i sammenheng med institusjonell logikk, som er praksiser og antakelser som eksisterer i samfunnet (Alford & Friedland, 1985).

De forhåndsdefinerte rollene er utformet med utgangspunkt i litteraturen presentert i dette kapitlet. Derfor danner dette kapitlet grunnlaget for analysen av rettsavgjørelsene avsatt i den norske rett i perioden 2010 til 2022.

3.0 Metode

For å kunne svare på problemstillingen på en tilfredsstillende måte er det viktig å foreta en datainnsamling som synliggjør og bidrar til svar på problemet. For å finne ut hvilken rolle revisor har i økonomiske straffesaker har jeg analysert sekundærdata i form av rettsavgjørelser fra Norges domstoler. I dette kapittel vil jeg presentere metoden benyttet, samt vurdere oppgavens reliabilitet og validitet. Avslutningsvis vil jeg rette et kritisk blikk mot metoden jeg har benyttet meg av i forskningen.

3.1 Forskningsdesign og forskningsmetode

I følgende delkapittel vil jeg presentere forskningsdesignet og forskningsmetoden som oppgaven er bygget på.

3.1.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign handler om å koordinere og forberede et forskningsprosjekt på en slik måte at studiens mål blir nådd. Derfor er det viktig at forskeren identifiserer hva som skal forskes på, og hvordan dette kan gjøres på en hensiktsmessig måte (Easterby-Smith et al., 2018). Ved å velge det mest egnede forskningsdesignet for prosjektet vil forskeren kunne forklare, og eventuelt forsvare, hvilke data som blir samlet inn og framgangsmåten for datainnsamlingen.

Dette forskningsprosjektet har det som på engelsk kalles «constructionist research design». Denne formen for forskningsdesign har som utgangspunkt at en observasjon kan ha flere ulike tolkninger (Easterby-Smith et al., 2018). Med andre ord kan altså en observasjon ha ulike versjoner av en sannheter, og kan dermed forklares på ulike måter. I dette tilfellet vil rettsavgjørelsene fungere som observasjonen, og revisors rolle vil være ulike versjoner av sannheten.

Et forskningsdesign kan ha flere ulike forskningsmetoder. «Grounded theory» og «action research» er blant kjente metoder brukt i «constructionist research design» (Easterby-Smith et al., 2018). Dette forskningsprosjektet er derimot en eksplorerende studie, som kjennetegnes med at forskeren undersøker et tema som det ikke finnes særlig informasjon om på forhånd (Sekaran & Bougie, 2009). Derfor er det viktig at forskeren sørger for at det blir gjort et grundig forarbeid før datainnsamlingen starter. På den måten har forskeren blitt kjent med fenomenet på forhånd, ofte i form av litteraturstudier noe som vil bli drøftet senere i dette kapittel. Dermed har forskeren et grunnlag for å forstå hva som skjer og hvorfor det skjer (Sekaran & Bougie, 2009). I dette forskningsprosjektet har litteraturstudien hjulpet meg å

forstå fenomenet bedre som dernest gjorde at jeg hadde bedre forutsetninger for å utføre forskningen på en god måte.

3.1.2 Forskningsmetode

Kvalitative forskningsmetoder baserer seg på innsamling av data i form av ord, lyd eller bilde. Det gjør intervjuer og observasjoner til to av de vanligste formene for innsamling av kvalitative data (Easterby-Smith et al., 2018). Innsamling av sekundær data går også under termen kvalitative data. Sekundær data kan beskrives som skrevne kilder som i utgangspunktet er produsert for et annet formål enn forskning, men som likevel har en relevans for et forskningsprosjekt (Easterby-Smith et al., 2018). I følge Easterby-Smith et al. (2018) ansees statlige rapporter som sekundærdata, og jeg anser dermed rettsavgjørelsene jeg har analysert som en del av denne kategorien. Sekundære data blir ofte brukt som et supplement til primærdata. I dette oppgaven er derimot rettsavgjørelsene brukt som hovedkilden i datainnsamlingen.

3.2. Litteraturstudie

Som et ledd i å forstå hvilken rolle revisor har i økonomiske straffesaker, har jeg også gjort en litteraturstudie. Dette er i tråd med utgangspunktet for en eksplorerende studie, hvor forskeren må gjøre et grundig forarbeid før datainnsamlingen starter (Sekaran & Bougie, 2009). Litteraturstudien har hjulpet meg å forstå fenomenet bedre, som dernest har økt kvaliteten på datainnsamlingen.

En litteraturstudie skal beskrive og evaluere litteratur som allerede eksisterer på et spesifikt forskningsområde (Easterby-Smith et al, 2018). Denne forskningsmetoden kan være hjelpsom på flere områder, blant annet ved at forskeren får veiledning som et resultat av tidligere forskning på emnet. I tillegg vil en god litteraturstudie gi forskningen en kontekst, som videre kan belyse hvilket bidrag forskningen har til det aktuelle temaet (Easterby-Smith et al., 2018).

Forrige avsnitt viste at formålet med en litteraturstudie å få en oversikt over litteraturen som allerede eksisterer om forskningstemaet. Litteraturstudier skal også hjelpe forskeren å velge hvilke litteratur han eller hun finner mest hensiktsmessig og jobbe videre med (Easterby-Smith et al., 2018). På denne måten vil forskeren få en oversikt over aktuelle teorier, konsepter og hovedelementer om temaet (Easterby-Smith et al., 2018). Det som er viktig å poengtere i denne sammenheng er at litteraturstudier er ment for å være et veiledningsverktøy gjennom hele forskningsprosessen.

Det skilles som regel mellom to former for litteraturstudier: tradisjonelle og systematiske. Ved en tradisjonell litteraturstudie vil forskeren selv vurdere hva som er mest interessante og relevante kilder for studien (Easterby-Smith et al., 2018). Ulempen med tradisjonelle litteraturstudier er at forskeren bevisst kan utelate litteratur som kan være av kritisk art. Dermed kan en risikere og få et ufullstendig og ukorrekt bilde av forskningstemaet. Ved systematiske litteraturstudier skal forskeren derimot tilstrebe og identifisere all relevant litteratur som finnes om forskningsemnet.

Ofte avgrenses litteraturen til å i hovedsak gjelde akademiske artikler (Easterby-Smith et al., 2018). Dette har både fordeler og ulemper. På den ene siden blir dette ansett som en mer vitenskapelig måte å gjøre litteraturstudier på, fordi det gjøres på en mer transparent måte slik at forskeren i større grad opptrer objektivt. I tillegg kan forskeren søke i litteratur på tvers av fagfelt, som kan gi en bedre forståelse for forskningsområdet (Easterby-Smith et al., 2018). På den andre siden så er dette ansett for å være en metode som krever mye tid. I tillegg favoriserer denne metoden akademiske artikler. Mange forskere unngår å lese artiklene helt ut, og nøyer seg gjerne med å kun lese sammendraget. Det fører til at viktig informasjon kan bli oversett, som dernest kan føre til misforståelser (Easterby-Smith et al., 2018). Andre kilder som bøker og rapporter blir ansett som «grå» litteratur, og blir dermed vurdert som mindre relevant selv om de kan være av viktig karakter for forskningen (Easterby-Smith et al., 2018).

I denne oppgaven har jeg i hovedsak benyttet meg av portalen Oria for finne relevant litteratur. Jeg har blant annet søkt på *auditor + role*, *institutional logics*, *institutional theory* og *financial crime + auditing*. Jeg valgte å søke på disse ordene fordi jeg anså det som sannsynlig å få flere relevante treff dersom jeg brukte engelske søkeord. Det finnes mange artikler om revisors rolle, økonomisk kriminalitet og institusjonell teori og logikk, flere enn det var mulig å lese gjennom innenfor tidsrammen til oppgaven. Derfor har jeg bare inkludert et fåtall artikler som jeg mener er relevant for min oppgave. Dette går imot påstanden om systematiske litteraturstudier, som sier at all relevant litteratur skal identifiseres. Ei heller har jeg utelukkende benyttet meg av vitenskapelige artikler. Delkapittelet 2.1 om økonomisk kriminalitet er i stor grad basert på to bøker av norske forfattere. Begge bøkene er skrevet i nyere tid, henholdsvis 2018 og 2019, og jeg anser dem dermed som oppdaterte og relevante for oppgaven.

3.3 Valg av datainnsamling

Datainnsamlingen i dette forskningsprosjektet baserer seg på rettsavgjørelser avsagt i den norske rett i perioden 2010 til 2022. Dette gjør at dommer fra tingretten, lagmannsretten og Høyesterett er inkludert. Det er i utgangspunktet tre grunner til at jeg har valgt denne tidsperioden.

Hovedgrunnen er at lovendringene som kom i 2009 og 2011, hvilke konsekvenser har de?

Den andre grunnen er utviklingen i økonomisk kriminalitet. Statistikk fra SSB viser at det har vært en økning i anmeldte lovbrudd av økonomisk art, særlig i perioden 2015 til 2019 (Anmeldte lovbrudd og ofre, u.å). Dette samsvarer med rettsavgjørelsene tilgjengelig i Lovdata Pro; den største andelen av økonomiske straffesaker med revisor involvert har skjedd fra 2010 og fram til i dag.

Den tredje grunnen er at det var nødvending å avgrense datainnsamlingen. Det finnes rettsavgjørelser mange tiår tilbake i tid, og det ble derfor nødvendig å sette en begrensning for hvor mange dommer det var mulig å analysere gitt tiden jeg hadde til rådighet.

Jeg ønsker i følgende avsnitt å argumentere for valg av tidsperiode, særlig i forbindelse med utviklingen av kriminaliteten.

I et forsøk på å få bukt med økningen i økonomisk kriminalitet har institusjoner sett seg nødt til å endre praksis på enkelte områder. En spesiell institusjon som har gjennomgått endringer er revisjonsbransjen. Revisor har, særlig ifølge seg selv, rollen som samfunnets tillitsperson. Men til tross for å være samfunnets tillitsperson svikter revisor likevel i sitt arbeid, skal vi tro statistikken.

Særlig endringene i reguleringen av revisors arbeid er sentral i denne sammenheng. 1. januar 2021 ble den nye revisorloven gjeldene, og her kommer det klart fram at revisor har et lovpålagt ansvar med å oppdage økonomisk kriminalitet (revl., 2020, § 9-1). Dette var første gang ordene *økonomisk kriminalitet* ble nevnt i revisorloven, og kan være en indikasjon på at revisorbransjen forsøker å svare den negative utviklingen.

Holdningsendringer i revisjonsbransjen er også en faktor som er hensyntatt i valg av datainnsamling. Etter den kjente Finance Credit-skandalen som utspilte seg på tidlig 2000-tall, måtte revisjonsbransjen (særlig KPMG) tåle mye kritikk for sin håndtering av saken. Finance Credit-saken er et eksempel på hvor store konsekvenser økonomisk kriminalitet kan ha. Nordlandsbanken fikk store økonomiske vansker etter å ha lånt ut 450 millioner kroner til

de siktede i saken. Det endte med at Nordlandsbanken måtte gi opp sitt virke som selvstendig bank etter å ha blitt kjøpt opp av DNB (Martinsen & Martinsen, 2012). Slike store samfunnsmessige konsekvenser er det vanskelig å akseptere.

Perioden 2010 til 2022 er derfor valgt for å se hvorvidt det har skjedd endringer i revisors arbeid for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Dette er basert på en forventning om at det *har* skjedd endringer som følge av revidering av revisorloven, økende antall anmeldelser av økonomiske lovbrudd, og en større bevisstgjøring rundt revisjonsbransjens ansvar. Oppdager revisor lovbruddene? Har det skjedd endringer i revisjonspraksisen i takt med antall økende anmeldelser? Eller har revisor fortsatt sin smått naive praksis hvor kriminelle får gjøre som de selv ønsker?

Et faktum jeg ønsker å understreke i denne sammenheng er at revisor ikke hadde et lovpålagt ansvar for å oppdage og bekjempe økonomisk kriminalitet *før* 2021. Det er viktig å poengtere fordi de fleste av rettsavgjørelsene som datainnsamlingen bygger på går under revl. 1999. Det rettfærdiggjør midlertidig ikke revisors tilsynelatende manglende handlingskraft, fordi revisor hadde ansvar for å «vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil» (revl., 1999, § 5-1).

Et annet faktum som jeg ønsker å bemerke er at det finnes dommer i datainnsamlingen som er fra 2009. De er inkludert fordi publiseringstidspunktet for dommen var i 2010. I tillegg ville det øke antall rettsavgjørelser som ble analysert, noe jeg anså som positivt.

3.4 Analyse av sekundærdata

Som nevnt i delkapittel 3.1.2 er sekundærdata benyttet som hovedkilde til datainnsamlingen. Jeg har analysert rettsavgjørelser som er avsagt i tingretten, lagmannsretten og Høyesterett i perioden 2010 til 2022. Jeg har brukt nettstedet Lovdata Pro (heretter kun Lovdata) for å finne relevante rettsavgjørelser. På Lovdata finnes digitale utgaver av rettsavgjørelser og lover, og det er disse jeg har brukt i forskningsprosjektet. Selve analysen av rettsavgjørelsene ble gjort på to ulike måter. Rettsavgjørelsene fra Høyesterett ble gjort i NVivo 12, og rettsavgjørelsene fra tingretten og lagmannsretten ble gjort inne i Lovdata. Jeg vil komme tilbake til grunnen for at jeg gjorde det på to forskjellige måter.

For å begrense omfanget av rettsavgjørelsene jeg skulle benytte var det viktig å avklare sentrale parameter for datainnsamlingen. Dette gjorde jeg før jeg begynte nedlastningen av rettsavgjørelsene. Disse parameterne vil jeg forklare nærmere i de kommende avsnittene.

Lovdata har en egen søkefunksjon og jeg brukte denne for å søke etter ordet «revisor». Da fikk jeg treff på alle dokumenter med ordet «revisor» i seg. I tillegg har Lovdata en funksjon slik at det også kommer treff på ordene «revisjon», «revision» og «bokettersyn» når «revisor» søkes på. I tillegg kommer det opp treff på både sivile saker og straffesaker når det søkes på «revisor». I tråd med problemstillingen tar forskningsprosjektet sikte på å indentifisere hvilken rolle revisor har i økonomiske straffesaker, og derfor ble det naturlig å ta bort sivile saker fra datainnsamlingen. Dette var også i samsvar med råd fra en advokat, som gav meg tips om hvordan å finne fram på Lovdata på en hensiktsmessig måte.

Jeg fant fort ut at ordene «revisjon», «revision» og «bokettersyn» ikke ble relevante for dette forskningsprosjektet, og det var det i hovedsak to grunner til. For det første får man opp alle dokumenter og rettsavgjørelser med disse ordene i seg. Antall rettsavgjørelser i tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med disse fire søkeordene var på totalt 5283 stykker. Da jeg skumleste dommene fant jeg ut at ordet «revisjon» ofte er brukt i sammenheng med eksempelvis «revisjon av straffeloven». For det andre var jeg i utgangspunktet ikke interessert i andre ord enn «revisor», fordi problemstillingen min er å finne revisors rolle. Dermed var jeg ikke interessert i å finne ut hvordan selve revisjonen har foregått, eller hvilke selskaper som har hatt bokettersyn. Dermed anså jeg disse søkeordene som irrelevante for datainnsamlingen, og jeg valgte å ta bort «revisjon», «revision» og «bokettersyn».

Etter å ha tatt bort irrelevante søkeord og sivile saker satt jeg igjen med 155 rettsavgjørelser. Disse rettsavgjørelsene hadde varierende grad av relevans for studien. Særlig varierende var hvor mye revisor faktisk blir nevnt. Felles for rettsavgjørelsene derimot er at alle, som nevnt tidligere, ble avsatt i den norske rett i perioden 2010 til 2022. I følgende underkapittel vil jeg beskrive framgangsmåten for analysen av dommene.

3.4.1 Analyse i NVivo

Jeg brukte NVivo 12 for å analysere dommene fra Høyesterett på en hensiktsmessig måte. NVivo er en programvare som kan anvendes for å kode blant annet tekst, men som også gir mulighet til å kode lyd, bilde og video (UiO, u.å.). Med andre ord er NVivo et analyseverktøy godt egnet til bruk i kvalitative forskningsprosjekt.

Rettsavgjørelsene ble overført til NVivo for å starte analyseprosessen. Jeg hadde på forhånd identifisert ulike kodeord som jeg fant det hensiktsmessig å jobbe videre med for å kunne svare på problemstillingen. Jeg konsentrerte meg spesielt om ordet «revisor», «revisjonsmedarbeider» og lignende ord. I tillegg brukte jeg også «bank» og «Økokrim» for å

se om disse hadde en rolle i dommen. Denne prosessen ble gjort i funksjonen «Word Frequency» i NVivo, som også er et verktøy for å finne hvilke ord som ble hyppigst nevnt i dommene. Jeg indentifiserte de forhåndsdefinerte kodeordene, og lagret de som noder i NVivo. På denne måten kunne jeg gå tilbake til kodeordene, for å lese nøyere igjennom resultatene ved en senere anledning. Jeg fant ut at det var mer hensiktsmessig for meg å utvide noen av kodeordene. Eksempelvis ble «bank» utvidet til å også gjelde «banker» og «bankene».

Etter å ha gjennomført ordanalysen i NVivo kunne jeg begynne prosessen med analyse av kodeordene. Jeg fant fort ut at det var nødvendig for meg å ha en forståelse for hver enkelt sak, og leste jeg sammendragene av hver enkelt dom før jeg kunne gjennomføre analyseringsprosessen. På den måten hadde jeg et bedre grunnlag for å forstå saken, noe som gjorde analyseringsprosessen enklere. Det oppstod likevel utfordringer med analysen, og dette vil jeg drøfte nærmere i neste underkapittel.

3.4.2 Analyse i Lovdata Pro

Etter å ha analysert Høyesterettsdommene i Nvivo 12 satt jeg igjen med et inntrykk at programvaren var noe ineffektivt for oppgaven. Jeg syntes det tok relativt lang tid å analysere rettsavgjørelsene. I tillegg var det tilfeller hvor jeg måtte gå tilbake til Lovdata for å lese nærmere på dommen for å forstå konteksten i den. Dette i seg selv er selvsagt ikke negativt, men med tanke på omfanget av dommene ble dette tidkrevende. Det kan også argumenteres for at en slik datainnsamling ikke nødvendigvis skal gjøres på raskeste mulig måte. Men med tanke på at jeg hadde begrenset med tid på å gjennomføre studien, var det viktig for meg å gjøre det på en effektiv måte. Derfor gikk jeg over til å analysere dommene fra tingretten og lagmannsretten i Lovdata. Jeg gjorde dette ved å trykke ctrl + f i dommene, og søke på «revisor». Da ble «revisor» uthevet i dokumentet, og det ble enkelt for meg å både forstå konteksten i dommen, samt finne ut hvilken rolle revisor hadde. Denne måten å analysere rettsavgjørelsene på var meget tidsbesparende, i tillegg til at jeg forstod saken bedre og lærte mer.

3.5 Forhåndsdefinerte roller

I forkant av datainnsamlingen forhåndsdefinerte jeg fire roller. Dette var roller jeg utformet med bakgrunn i tidligere forskning gjort om revisors rolle. Rollene kan også sees ut fra modellen på side 13. Jeg vil nå presentere disse og forklare bakgrunnen for hver rolle. Det er

viktig å påpeke at revisor blir brukt som en samlebetegnelse for ulike typer revisorer, slik som eksempelvis politirevisor, skatterevisor og borevisor.

#1 Revisor er den som oppdager lovbruddet

Bakgrunnen for denne rollen er å identifisere hvor ofte revisor oppdager lovbruddet og som senere fører til dom eller frifinnelse for tiltalte. Rollen tar utgangspunkt i revisorlovens påberopelse at revisor er allmennhetens tillitsperson. Det er viktig å påpeke at denne rollen alene ikke vil kunne si hvorvidt det stemmer at revisor er allmennhetens tillitsperson eller ikke, men det kan gi en indikator. Rollen vil iallfall kunne si noe om hvor mange lovbrudd revisor oppdager.

#2 Revisor er tiltalt

Bakgrunnen for denne rollen er å kunne si noe om hvor mange dommer revisor er tiltalt og dømt eller frikjent. Den er samtidig todelt; revisor kan være tiltalt for økonomiske lovbrudd slik som korrupsjon eller bedragerier, eller revisor kan være tiltalt for brudd på for eksempel revisorloven. Selv om disse lovbruddene er ulike, ansees begge for å være økonomiske lovbrudd.

#3 Revisor er brukt som sakkyndig og/eller vitne

Følgende rolle er inkludert for å få et inntrykk over hvor ofte revisor vitner eller er kalt inn som sakkyndig i straffesaker. Slik som det kommer fram av underkapittel 4.1.1 og 4.1.2 er vitneførselen i en straffesak viktig for å kunne belyse skyldspørsmålet. Derfor er denne rollen på generelt grunnlag viktig for domfellelse eller frifinnelse i en straffesak.

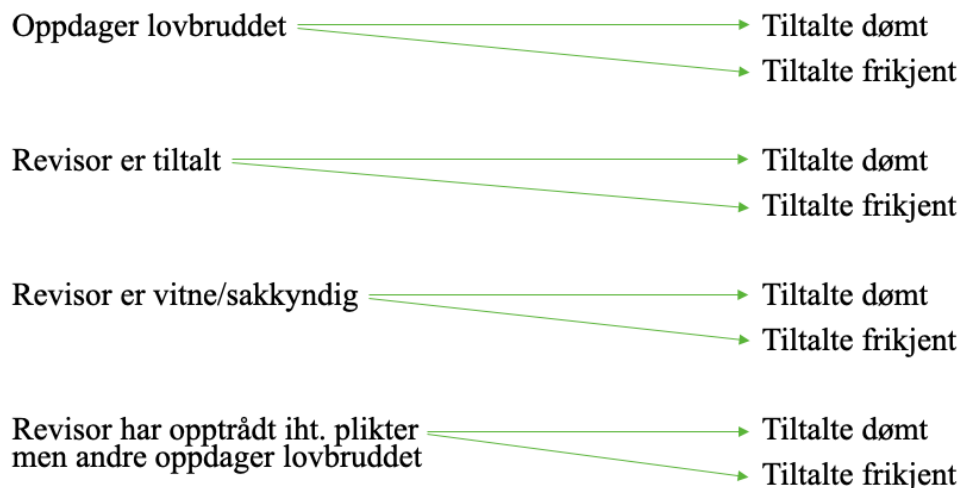
#4 Revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter, men andre oppdager lovbruddet

Det er naturlig å anta at det vil være tilfeller i dommene hvor revisor kun har vært involvert på grunn av «standard» revisorarbeid. Med det menes at revisor ikke nødvendigvis har hatt en annen rolle enn å utføre pålagte tjenester for selskapet eller personen(e) som er tiltalt. Revisor har i disse tilfellene ikke oppdaget det økonomiske lovbruddet, noe som er kritikkverdig. Det kan argumenteres for at «revisor oppdager lovbruddet», den første rollen, kunne vært inkludert i denne rollen. Jeg syntes midlertidig det var viktig å skille disse to fra hverandre fordi hensikten med rollen i utgangspunktet er å måle ulike aspekter. Jeg har derfor valgt å holde disse separat.

De fire rollene er oppsummert i figur 2. Tiltalte vil enten bli dømt eller frikjent for lovbruddet vedkommende er tiltalt for, avhengig av hvilke bevis som blir lagt fram i saken og hvordan retten vurderer disse.

Revisors roller

Utfallet av straffesakene



Figur 2: Revisors rolle i økonomiske straffesaker

3.6 Kvalitetsvurdering

I metodelæren er det to begrep som er spesielt sentrale – validitet og reliabilitet. Jeg vil i følgende delkapittel vurdere forskningens validitet og reliabilitet og komme med kritiske bemerkninger der det er naturlig.

3.6.1 Reliabilitet

Reliabilitet er en faktor som i utgangspunktet er mer relevante for kvantitative forskningsmetoder (Johannesen, Christoffersen og Tuft, 2011). Den er likevel viktig for kvalitative forskningsmetoder, for den tar sikte på å undersøke forskningens pålitelighet. Reliabiliteten skal altså teste hvorvidt forskningsmetoden for undersøkelsen gir det samme utfallet hver gang den blir brukt. Reliabiliteten i kvalitative studier kan styrkes ved tre ulike framgangsmåter. For det første kan forskeren være nøye med å gi leseren en beskrivelse av konteksten som skal sørge for at leseren får en detaljert beskrivelse av framgangsmåten som er benyttet i prosjektet. For det andre bør forskeren framstille en revisjonsprosedyre som gjør det mulig for andre å spore metode og avgjørelser som er tatt i prosjektet. Avslutningsvis kan reliabiliteten styrkes ved at forskeren nøye vurderer hvilke kriterier som er passende for

evalueringen av prosjektet (Johannesen, Christoffersen & Tufte, 2020). Dette er i nær sammenheng med validitet som vil bli nærmere beskrevet i neste underkapittel.

Jeg vil nå argumentere for hvorfor denne studien kan regnes som pålitelig. Gjennom hele prosessen har jeg på best mulig måte gitt leseren en god forståelse om hva som er hensikten med studien, og ikke minst hva som skal studeres. Det finnes begrenset med informasjon om denne problemstillingen i utgangspunktet, og derfor har det vært viktig for meg å være nøye med å beskrive prosessen og hvordan dataen har blitt samlet inn. Det har jeg blant annet gjort ved å skrive et sannferdig metodekapittel. I tillegg har jeg skrevet et teorikapittel som skal bidra til å gi leseren et bedre innblikk i konteksten som studeres, samt at jeg har skrevet oppsummeringer for hvert kapittel. Det har også vært viktig for meg å kunne gjøre dataen enkel å forstå for leseren. Dette har jeg gjort ved å systematisere dataen i grafer og diagrammer, i tillegg til å lage modeller tilhørende kapittel 2 og 5 for å skape en lett-forståelig oversikt.

3.6.2 Validitet

Ifølge Dahlum (2020) handler validitet om empirien som er samlet inn i forskningsprosjektet faktisk støtter fenomenet som er undersøkt, og om det dernest er mulig å trekke sannferdige konklusjoner om det som er undersøkt. Det støttes av Easterby-Smith et al. (2018) som beskriver validitet som hvordan målinger og forskningsfunn gir et korrekt bilde av det som er undersøkt. Som regel deles validitet inn i to kategorier; ekstern og intern validitet. Ekstern validitet handler om hvorvidt studiens funn kan generaliseres til å gjelde andre settinger eller kontekster (Easterby-Smith et al., 2018). Intern validitet handler derimot om usannheter i datainnsamlingen kan bidra til å gi et ukorrekt bilde av fenomenet som undersøkes, altså om forskningen er preget av bias. Derfor skal vurderingen av intern validitet bidra til å undersøke hvorvidt resultatene fra undersøkelsen kan oppfattes som sannferdige eller ikke (Easterby-Smith et al., 2018).

Når det gjelder denne forskningen er det et par punkter som er verdt å nevne. Det første gjelder den eksterne validiteten, hvor jeg vil diskutere hvorvidt denne forskningen kan overføres til andre settinger og kontekster. Andre settinger og kontekster i denne sammenheng vil være andre lands håndtering av økonomiske straffesaker. Siden dette forskningsprosjektet tar utgangspunkt i norske lover og regler kan det diskuteres hvorvidt resultatet er overførbart til revisorer i andre land. Antakeligvis vil samme resultat sees i land som har relativt like lover og regler for sine revisorer. Likedan er det nærliggende å tro at man kan se samme

tendenser i land som forholder seg til ISA'ene. Derimot kan vi ikke forvente å se samme resultater i land hvor revisor har en mindre viktig rolle, og hvor revisor ikke blir sett på som allmennhetens tillitsperson. Derfor kan forskningen kan overføres til andre settinger og kontekster (land) som praktiserer like regler for revisjonsbransjen som Norge.

Den interne validiteten i dette forskningsprosjektet mener jeg er sterk. Datainnsamlingen baserer seg utelukkende på rettsavgjørelser fra tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. Rettsinstansene skal dømme mennesker for overtredelser av loven, og derfor er det særdeles viktig at dette er gjort på riktig måte. Det som derimot kan være en svakhet er min egen tolkning av dommene. Det er mulig at jeg har oversett viktige detaljer i dommene, eller neglisjere faktorer som i utgangspunktet var viktig. Samtidig har jeg forsøkt å motvirke dette ved at jeg har vært særdeles nøye med analysen av dommene for å ikke gå glipp av viktig informasjon, men dette er det ingen garanti for.

3.7 Metodekritikk

Jeg har tiltro til metoden benyttet i denne oppgaven. Likevel er det et par punkter ved metoden som jeg mener det er nødvendig å rette et kritisk blikk mot. Dette vil jeg gjøre i følgende delkapittel.

En av ulempene med analyse av sekundærdata er at dataen i utgangspunktet er samlet inn for et annet formål enn forskningen (Johnston, 2017). Fokuset i rettsavgjørelsene jeg har analysert har vært å avgjøre hvorvidt tiltalte er å anse som skyldig eller ikke. Revisor har bare en «birolle» i denne sammenheng. Det er også vanskelig å vurdere hvordan revisor har vært i retten kun ved å lese rettsdokumentene, da med tanke på hvilke spørsmål revisor har fått og hvor mye tid revisors vitneforklaringer ble viet.

3.7.1 Kildekritikk

I delkapittel 3.2 om litteraturstudier står det skrevet at jeg har foretatt en systematisk litteratur studie. Her kommer det fram at litteratur slik som bøker og rapporter blir ansett for å være «grå» litteratur. Jeg har ved flere tilfeller benyttet meg av bøker for å hente relevant litteratur, spesielt kapittel 2.1, og tilhørende underkapittel. Dette fordi det er relevant litteratur av norske forfattere.

Bøkene av Bamle & Bru og Gottschalk er skrevet i henholdsvis 2019 og 2018. Dette er ikke nevneverdig lenge siden, og jeg anser dem derfor for å være oppdaterte og relevante for forskningen. For å skrive delkapittel 3.2 om rettshierarkiet har jeg i stor grad benyttet meg av

Jo Hovs bok fra 2010. Det har ikke skjedd vesentlige endringer i det norske rettssystem siden boken ble utgitt, og derfor har jeg valgt å benytte meg av denne.

4.0 Forutsetningen for en riktig rettsavgjørelse

Dette kapittelet skal gi en kort innføring i deler av det norske rettssystemet som er relevant for denne oppgaven. Jeg vil forklare prosedyren ved en straffesak, og hvilken betydning et vitne og en sakkyndig har. Dette er faktorer som er viktige i datainnsamlingen, og formålet med dette kapittelet blir å forberede leseren på de påfølgende kapitlene.

4.1 Hvordan foregår en økonomisk straffesak?

Økonomiske straffesaker kjennetegnes med at det som regel er en stor mengde dokumenter som skal undersøkes. Dette gjør at økonomiske straffesaker ofte tar lang tid å behandle (Advokat Sulland, 2021). I flere økonomiske straffesaker foregår hovedforhandlingen i over tre uker, fordi disse sakene ofte er et resultat av organisert kriminalitet med mange involverte parter (Norges domstoler, 2016). En hovedforhandling er et rettsmøte hvor en straffesak behandles (Gisle, 2019).

I økonomiske straffesaker er det særlig behov for sakkyndige (Horn, 2014). En sakkyndig er en person som har mye kunnskap om et spesifikt emne (Gisle, 2016). Den sakkyndige spiller en sentral rolle for at alle aspektene ved en straffesak opplyses på en tilfredsstillende måte. Grunnen til det er at enkelte bransjer kan være vanskelig å forstå med mindre en har inngående kunnskap om bransjen (Horn, 2014). Dette gjøres for at domstolen skal kunne gi en rettfærdig dom basert på sakens faktiske forhold.

I en veileder fra 2016 har Økokrim, Oslo politidistrikt og advokatforeningen beskrevet hvordan aktørene i store økonomiske straffesaker bør samhandle. Følgende avsnitt er basert på informasjonen som kommer fram i veilederen. I veilederen deler de straffesakene inn i fem faser. Første fase dreier seg om prosessen under etterforskningen og før det tas ut en eventuell tiltale. Fase to er perioden etter tiltale er tatt ut. I denne perioden opprettes det kontakt mellom aktor og forsvarer. Her blir de enige om hvordan hovedforhandlingen skal gjennomføres. Tredje fase kalles «dommerens initiativfase». Her gjøres det forberedelser før saken skal opp i retten, og domstolen spiller en sentral rolle i denne fasen. I fjerde fase starter forberedelsene til hovedforhandlingen. Både aktor og forsvarer må vurdere forhold som habilitet, hvorvidt det er behov for tolk og utarbeide bevisoppgaver. Dette må gjøres før hovedforhandlingen starter. I femte og siste fase blir hovedforhandlingen holdt, og dommeren er ansvarlig for denne prosessen. Her blir det holdt et innledningsforedrag både av forsvarer og aktor som skal

gi en redegjørelse for saken og hvilke bevis som skal føres. Deretter skal forsvarer gi sine bemerkninger, som dreier seg om hvilke faktiske og/eller rettslige problemstillinger som reises i saken. Her kan også forsvarer komme med korrigeringer til saksfremstillingen presentert av aktor (Norges domstoler, 2016). Tiltalte får også anledning til å kommentere bevis som er framlagt av aktor. På slutten av hovedforhandlingen får aktor og forsvarer anledning til å oppsummere saken, hvor de argumenterer for hvilket utfall saken bør få. Til slutt får tiltalte anledning til å gi en kommentar før retten heves. Etter hovedforhandlingen er avsluttet bestemmes utfallet av saken. Ofte blir uttrykket «det skal være hevet over enhver rimelig tvil» brukt for å avgjøre skyldspørsmålet i rettsakene. Det betyr at dommerne må være tilnærmet sikre på at tiltalte er skyldig, hvis ikke må tiltalte frikjennes (Norges domstoler, 2021).

4.1.1 Vitnes rolle i en rettsak

Ifølge straffeprosessloven (1981, § 108) «plikter enhver person etter innkalling å møte som vitne og forklare seg ovenfor retten, med mindre annet er bestemt ved lov». I Norge kan partene i en straffesak i utgangspunktet føre så mange vitner de vil, så lenge vitnet har informasjon som kan opplyse saken. Vitnes oppgave er sådan ikke å spekulere i hva som har skjedd, de skal kun så nøyaktig som mulig gjengi en forklaring av hendelsesforløpet (Magnussen, 2019, s. 42). I § 116 i straffeprosessloven står det følgende:

Retten kan pålegge et vitne å friske opp sitt kjennskap til saken, f.eks. ved å undersøke registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, brev, dokumenter og gjenstander som det uten særlig besvær har adgang til, og å gjøre opptegnelser og ta disse med i retten (Strpl, 1981, § 116).

Med andre ord har bør et vitne sette seg godt inn i sin egen rolle i straffesaken. På den måten har vitnet bedre forutsetninger for å kunne svare sannferdig når vedkommende blir utspurt av retten. Både påtalemyndigheten og forsvaret, i tillegg til rettens medlemmer, har mulighet til å avhøre og stille spørsmål til et vitne i rettsaken (strpl, 1981, § 135).

Det er straffbart å avgi uriktig forklaring i retten, jf. straffeloven (2005, § 221). Dette gjelder ikke personen(e) som er mistenkt (tiltalte) og saken som forklarer seg om de forhold mistanken mot han eller hun gjelder (strl, 2005, § 221). For å forsikre om sannferdig vitneforklaring i retten er det vanlig praksis at vitnet forsikrer domstolen om å fortelle sannheten i forkant av vitneforklaringen (Magnussen, 2019).

4.1.2 Sakkyndiges rolle i en rettsak

En sakkyndig har i likhet med vitner en sentral rolle i straffesaker. En sakkyndig er en person med grundig kunnskap om et emne (Gisle, 2016). Oppgaven til en sakkyndig er dermed å opplyse retten om faglige spørsmål i en rettsak. Det er retten som oppnevner sakkyndige i en rettsak, og den som blir oppnevnt som sakkyndig plikter å ta på seg vervet, jf. straffeprosessloven (1981, § 138). Vedkommende bør midlertidig vurdere hvorvidt han eller hun klarer å utfylle vervet på en tilfredsstillende måte. Det utnevnes i utgangspunktet kun én sakkyndig, med mindre sakens omfang krever at oppnevnes flere (strpl, 1981, § 139). Det er normal praksis at den sakkyndige avgir skriftlig erklæring, men vedkommende kan også innkalles til å gi muntlig forklaring i retten. Dersom sakkyndige møter til muntlig forklaring i retten, gjelder sammen regler for han som for et vitne (strplv, 1981, § 143).

4.2 Hierarkiet i det norske rettssystem

En straffesak kan ha forskjellige utfall i de ulike rettsinstansene vi har her til lands. I et forsøk på å forstå hvorfor det er slik, vil jeg i dette delkapittelet gi en kort innføring i hierarkiet i det norske rettssystemet. I Norge finnes både domstoler og forliksråd. Et forliksråd er en meglingsinstitusjon med en begrenset domsmyndighet (Hov, 2010). Forliksrådet tar som regel opp mindre alvorlige hendelser, og er sammensatt av personer som ikke er jurister (Hov, 2010). Sakene som er mer alvorlig blir først tatt opp i tingretten. Det står skrevet i straffeprosessloven (1981, § 5) at tingretten skal behandle alle straffesaker i første instans.

Dersom en sak fra tingretten ankes, blir den overført til lagmannsretten. Lagmannsretten behandler derfor hovedsakelig anker over tingrettens avgjørelser (Hov, 2010). Selv om en anker en rettsavgjørelse til lagmannsretten, er det ikke gitt at den blir tatt opp. Lagmannsretten må vurdere hvorvidt saken kan prøves på nytt, og det er visse krav som må være oppfylt for at dette skal skje. En anke kan avises dersom ankefristen er oversittet eller hvis det er klart det *ikke* er begått saksbehandlingsfeil. I tillegg kan en anke avises dersom retten finner det klart at anken ikke vil føre fram – at saken ikke vil få et annerledes utfall enn i tingretten (Hov, 2010). Partene i en straffesak kan anke lagmannsrettens avgjørelse til Høyesterett.

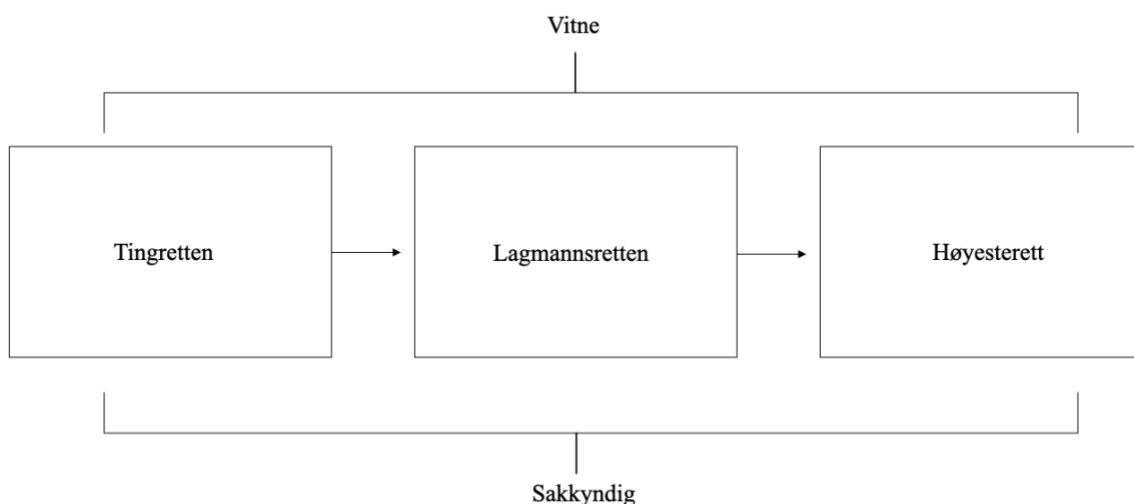
Høyesterett dømmer i siste instans, jf. grunnloven (1814, § 88). Videre står det i grunnloven at hvilke saker som blir tatt opp i Høyesterett kan bestemmes av lov (grl, 1814, § 88), og det er forankret i lov at høyesterettsdommer ikke kan ankes (grl, 1814, § 90). Det gjør høyesterettsdommene til dommene som i størst grad vektlegges, fordi de gir en endelig avgjørelse av et spørsmål. I Høyesterett er det en egen avdeling, Høyesteretts ankeutvalg. I

hovedsak ser Ankeutvalget på kjennelser og beslutninger fra både tingretten og lagmannsretten, men har også som oppgave vurdere hvilke saker som skal tas opp til behandling i Høyesterett. Dette innebærer en «utsiling» av både dommer, kjennelser og beslutninger (Hov, 2010). Med andre ord må rettsavgjørelser som ankes til Høyesterett først igjennom Ankeutvalget hvor det vurderes hvorvidt en anke er tillat fremmet.

4.3 Oppsummering

Det norske rettssystemet består altså av tre nivåer, tingretten, lagmannsretten og til slutt Høyesterett. Det grunnleggende prinsippet er at det skal være mulig å anke avgjørelser fra de lavere instansene opp til Høyesterett hvor endelig dom vil falle. Dette for å sikre riktige domsavgjørelser også i kompliserte og omfattende saker. Noe som er kjennetegnet på saker som omhandler økonomisk kriminalitet.

Alle dommer i økonomiske straffesaker må baseres på fakta, dvs. at dommeren eller domsmennene tar beslutningene på riktig grunnlag. Det er derfor viktig at både sakkyndige og vitner gis anledning til å sette seg inn i saken og vurdere alle aspekter på en forsvarlig måte. Å avdekke økonomisk kriminalitet er krevende fordi det er grunn til å anta at det er lagt mye arbeid ned i å skjule ulovligheten til at de ikke er sporbare. Å sikre faktabasert beslutningsgrunnlag fra sakkyndige og vitner er derfor spesielt viktig i disse sakene. Dette er faktorer som har vært viktig i analysen av rettsavgjørelsene, og dette vil forberede leseren på neste kapittel som presenterer datainnsamlingen.



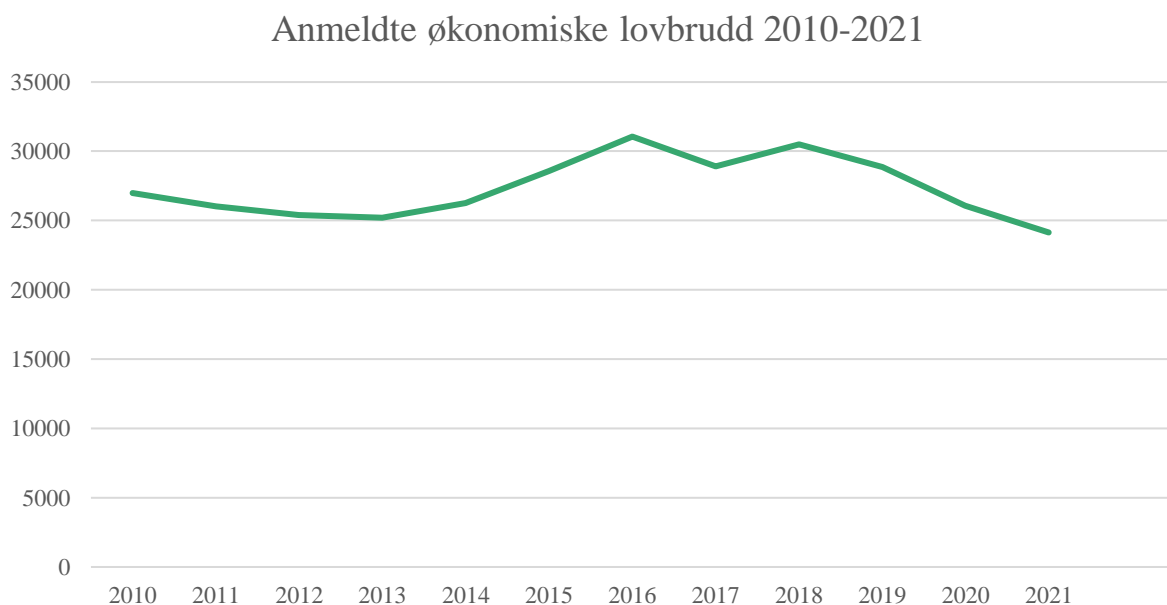
Figur 3: Oppbyggingen av den norske rett

5.0 Datafunn

I følgende kapittel vil jeg presentere funnene fra datainnsamlingen hvor jeg systematisk vil analysere revisors rolle. Det vil være egne delkapitler for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. Jeg starter med å presentere statistikk fra Politiet og SSB fra det siste tiåret for å få et perspektiv på omfanget av økonomisk kriminalitet som igjen er bakgrunnen for datainnsamlingen. Og ved å gå gjennom endringer i revisorloven og bakgrunnen for disse endringene, vises det at denne funksjonen er i endring.

5.1 Økonomisk kriminalitet i Norge

Økonomisk kriminalitet er ekstremt kostbart for samfunnet. Det er anslått at økonomisk kriminalitet koster samfunnet 145 milliarder kroner (Mortvedt, 2020). Det er penger samfunnet kunne brukt på utbedring av velferdstilbud og andre goder, men som i stedet havner i lommen på kriminelle, og i verste fall; finansiering av terror. Dette kan ikke vi som samfunn akseptere. Statistikk fra SSB viser at det i perioden 2010 til 2021 i gjennomsnitt ble anmeldt 27 337 økonomiske lovbrudd. Figur 4 viser utviklingen i denne perioden. Året 2022 er utelatt fra denne statistikken.



Figur 4: Antall anmeldte økonomiske lovbrudd i perioden 2010-2022

Ifølge tall fra politiets STRASAK-rapport med tall fra 2021 har det de siste fem årene vært en oppklaringsprosent på ca. 33% ved økonomiske lovbrudd (Politidirektoratet, 2022). Det betyr at det er et stort antall anmeldelser som blir henlagt.

I en trusselvurdering utgitt av Økokrim i mai 2022 kommer det fram av hovedutfordringene ved framtidens økonomiske kriminalitet er globalisering, bærekraft og virtualisering (Trusselvurdering, 2022). På grunn av globalisering overføres store pengesummer til utlandet, og antakeligvis innebærer dette finansiering av terrororganisasjoner. Økt eksport av sjømat fører sannsynligvis til fiktiv fakturering, feilaktig prising og bruk av feilaktige dokumenter (Trusselvurdering, 2022). Dette tilrettelegger for økonomisk kriminalitet, og gjør det enkelt for lovbrysterne å unndra skatter og avgifter fra norske myndigheter.

Utfordringer knyttet til bærekraft som tap av biologisk mangfold, marin forsøpling, arbeidslivskriminalitet og misbruk av offentlige støtteordninger er også faktorer som også fører til tap for den norske stat (Trusselvurdering, 2022). Ikke minst er penger plassert i skatteparadis en utfordring for norske myndigheter. Dette fører til store tap av skatteinntekter, og er utfordrende for økonomisk bærekraft (Trusselvurdering, 2022). Endringer i teknologien og digitalisering av betalingsmiddel kan ramme både enkeltpersoner og virksomheter. Kriminelle bruker stadig mer avanserte metoder som gjør det vanskelig både å oppdage og etterforske.

Hva skal vi som samfunn gjøre for å få bukt med disse utfordringene? Vi trenger et godt styrings- og kontrollsystem, både offentlige og private. Disse aktørene kan bidra til å avdekke og rapportere økonomisk kriminalitet, slik at lovbrysterne får en velfortjent og rettferdig dom. Slik som drøftet i kapittel 2, er revisor en av aktørene som skal bidra i kampen mot økonomisk kriminalitet.

5.2 Endringer i revisors rolle

Revisjon har vært en del av samfunnet i mange år. Vi må helt tilbake til år 3500 før Kristus i gamle Mesopotamia for å finne hvor de første bokføringsprinsippene oppstod. På den tiden ble kvitteringer og utbetalinger skrevet ned på leirtavler (Deloitte, u.å.). Heldigvis har mye skjedd siden den gang, men vi skal ikke lengre tilbake enn til 1970-tallet hvor revisor måtte ta utdanningen sin på kveldstid, og kunne ikke forvente mer enn lærlinglønn etter endt utdanning (Deloitte, u.å.).

Revisor har siden 1920-tallet måtte forholde seg til lov for hvordan jobben skal utføres. Formålet for reglene i revisorloven er: «å skape tillit til foretakenes finansielle rapportering blant regnskapsbrukerne» (NOU 2017:15, s. 28). Den første revisorloven er fra 1929, den gang under navnet «Lov om statsautoriserte revisorer». Siden den gang har revisorloven vært revidert gjentatte ganger; i 1964, 1999 og 2020. De største endringene kom ved

gjennomføringen av revisjonsdirektivet i 2009 og ved endringer i revisjonsplikten i 2011 (NOU 2017:15).

Det var en rekke punkter i revisorloven som ble endret ved gjennomføringen av revisjonsdirektivet i 2009. Det var på dette tidspunktet revisor fikk et lovpålagt ansvar som allmennhetens tillitsperson, og foretak av allmenn interesse (banker og forsikringsselskap o.l.) fikk krav om å ha et revisjonsutvalg. Det ble også fastsatt at foretak måtte endre oppdragsansvarlig revisor hvert syvende år. Dette var bare noen av endringene som ble gjort. I 2011, da det ble gjort endringer i revisjonsplikten, kunne små aksjeselskaper velge bort revisjon dersom visse vilkår var oppfylt.

Endringene i revisjonsloven i Norge har blitt gjort i tråd med reguleringen av revisjon og revisorer i EU og EØS. EU-lovgivningen skal sikre en «effektiv gjennomføring av etableringsfriheten og fri utveksling av tjenester i unionen» (NOU 2017:15, s. 20). I 2006 kom et revisjonsdirektiv fra EU som blant annet stilte krav om revisors uavhengighet, og hjemmel til å innføre ISA'ene (NOU 2017:15). Disse endringene ble gjort som følge av en rekke store finansskandaler på 2000-tallet slik som Enron-saken og WorldCom-saken. Skandalene førte til at tilliten til at finansiell rapportering ble sveket, noe som krevde endringer i revisjonsbransjen (NOU 2017:15).

5.3 Datainnsamlingen og bakgrunnen for den

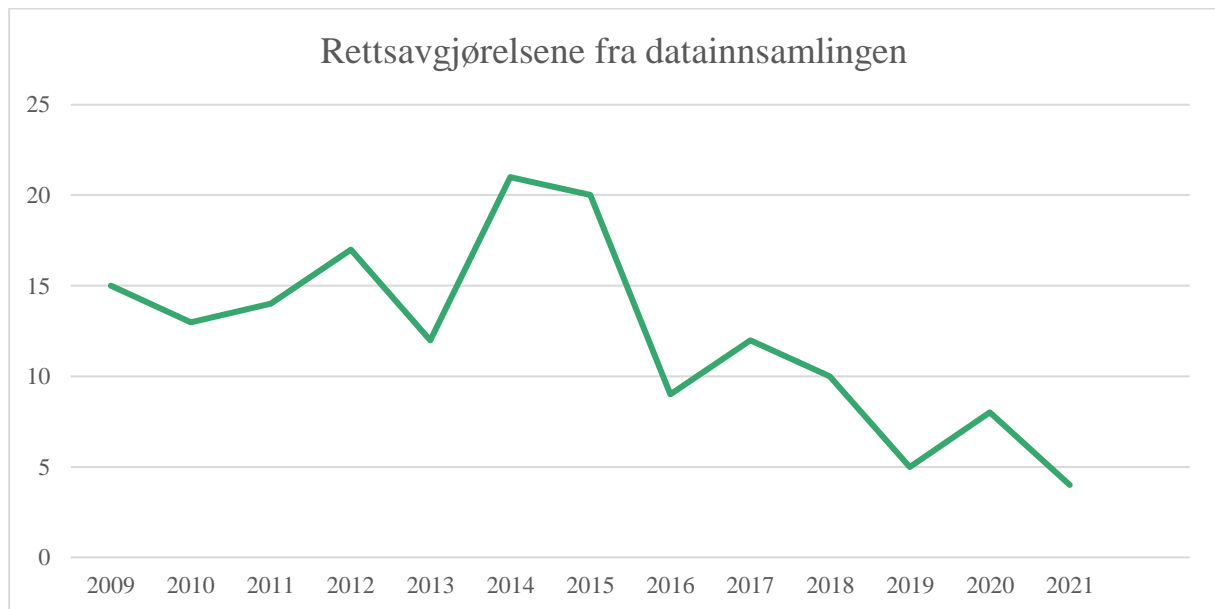
Rettsavgjørelsene datainnsamlingen bygger på er i stor grad fra tidsperioden hvor revl. 1999 var gjeldene. Denne versjonen av revisorloven var betydelige mer omfattende sammenlignet med revl. 1929 og revl. 1964. Revisor hadde fra 1999 11 kapitler med paragrafer å forholde seg til, men ingen av de rettet seg direkte mot avdekking av økonomisk kriminalitet. I § 5 i revl. 1999 blir revisors oppgaver ved årsregnskapet forklart (revl., 1999, § 5). Her står det blant annet at «revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil» (revl., 1999, § 5-1). I tillegg kommer det fram at:

Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Revisor skal påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet (Revl., 1999, s. 5-2).

Ved vedtagelsen av den nye revisorloven i 2021 hadde revisor nye lovpålagte plikter å forholde seg til. Ikke bare var den nye loven utvidet med fem kapitler; ordene «økonomisk

kriminalitet» ble for første gang nevnt. Det står skrevet i § 9-1 at «formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldene lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet» (Revl., 2020, § 9-1).

Til tross for at revisors lover og regler har blitt mer omfattende det siste tiåret, har det vært en betydelig nedgang i revisors involvering i økonomiske straffesaker. Figur 5 viser antall rettsavgjørelser revisor har vært involvert i siden 2009. Dette er en oppsiktsvekkende observasjon i forhold til utviklingen økonomisk kriminalitet har hatt, og lovendringene som har skjedd i revisjonsbransjen.



Figur 5: Rettsavgjørelsene fra datainnsamlingen. Viser antall dommer som revisor er involvert i.

5.4 Tingretten

Funnene fra tingretten er hentet fra rettsavgjørelser som ikke er anket til en høyere rettsinstans. Jeg har også utelatt rettsavgjørelser som av andre grunner ikke er relevant for oppgaven. Derfor var det kun 16 dommer som var aktuelle for analyse i perioden 2010 til 2022. De fleste dommene handlet om forbrytelser som skattesvik og avgiftsunndragelser. Fem av dommene gjelder korrupsjon og bedrageri, og to rettsavgjørelser gjelder heleri og underslag. Det er også et tilfelle av forumesforringelse ved insolvens.

Det er en dom fra Romerike og Glåmdal tingrett om en bedrageridømt ordfører som etter alt å dømme pågår enda. Økokrim har anket dommen til lagmannsretten, men den har enda ikke

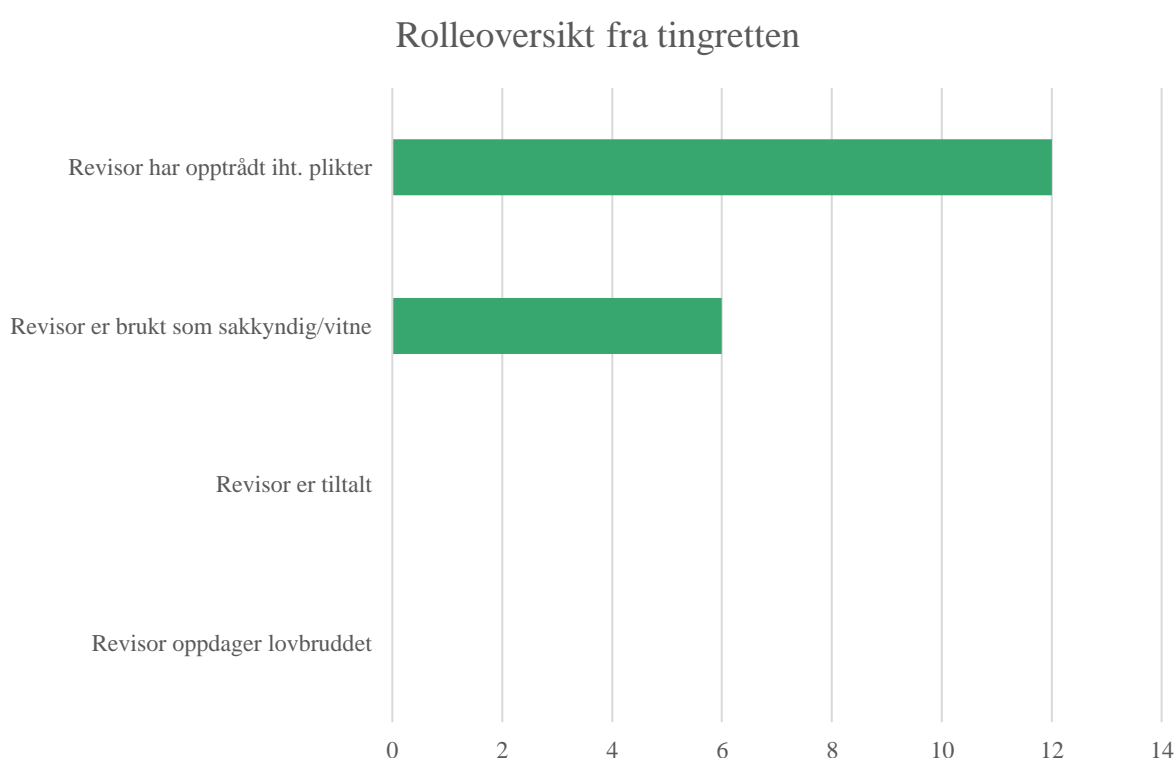
vært oppe. Jeg har valgt å utelate denne rettsavgjørelsen fra datainnsamlingen, fordi den ikke er endelig avgjort.

5.4.1 Revisors rolle

Revisors rolle i rettsavgjørelsene viste seg her å være relativt like. Revisor har enten vært inne som sakkyndig eller vitne, eller så har revisor opptrådt i henhold til revisors plikter.

Stolpediagrammet nedenfor viser hvilke roller revisor innehar i dommene fra tingretten. Den observante leser vil legge merke til at det er flere tilfeller av roller enn det er tingrettsdommer.

Grunnen til det er at revisor i flere rettsavgjørelser har doble roller. Eksempelvis har revisor både vært inne som sakkyndig eller vitne, og opptrådt i henhold til revisors plikter.



Figur 6: Rolleoversikt fra tingretten

Eksempler på revisors rolle i tingretten vil nå bli presentert. Jeg har forsøkt å velge de mest spennende avgjørelsene hvor revisor er mye involvert og har en tydelig rolle.

Revisor har vært inne som sakkyndig/vitne, og tiltalte blir dømt

En spesielt interessant rettsavgjørelse er fra Kristiansand tingrett i 2014/2015 (TKISA-2014-191493 – TKISA-2015-18124). Tiltalte i saken var et utenlandsk selskap, ved navn Siem Offshore Inc. Selskapet drev virksomhet på norsk sokkel, men var registrert på Cayman Island. Grunnen til tiltale var at selskapet hadde ikke levert inn selvangivelse, samt

manglende innsendelse av årsregnskap og årsberetning. I denne saken ble også faktum at revisor ikke hadde oppdaget skatteplikten drøftet.

Revisor for selskapet var PwC avdeling Kristiansand. De ble i august 2005 kontaktet av Siem Offshore som hadde spørsmål rundt skatt. Advokat og advokatfullmektig i PwC svarte i september på henvendelsen per e-post. Videre la revisor til grunn at selskapet ikke var skattepliktig i Norge, og det ble med bakgrunn i dette ikke levert selvangivelse. Revisors håndtering av saken var ikke blant hovedpunktene i tiltalen, men revisors rolle ble likevel grundig vurdert av retten. Det står skrevet i dommen at revisors rolle påvirker vurderingen av skyldgraden Siem Offshore har.

Retten har lagt til grunn at revisor er klar over at selskapet drev virksomhet på norsk sokkel. Dette fordi revisoren i PwC fikk en kopi av advokaten om Siem Offshore's skatteplikt. Revisors begrunnelse for at selskapet ikke var skattepliktig var som følger: «Siem Offshore Inc. Som er morselskap i konsernet er registrert på Cayman Islands. Det blir derfor ikke utarbeidet selvangivelse for morselskapet». I 2007 ble det sendt et notat fra PwC avdeling Stryn som hadde revisjonen for et datterselskap av Siem Offshore. I notatet ble det pekt på risikoen for sokkelbeskatning i Nordsjøen, og at dette var noe som burde tas opp på interimrevisjonen. Notatet ble videresendt til ansvarlig revisor for Siem Offshore, men avsnittet om skatt var utelatt. Revisoren som hadde videresendt notatet til ansvarlig revisor forklarte i retten at han følte seg trygg på at det ikke forelå skattespørsmål. Dette er blant faktorene som retten anser som «klart klanderverdig» og «neppe i tråd med god revisjonsskikk». Videre står det i dommen at «revisors forsømmelser utgjør ikke et tilstrekkelig moment til å bringe graden av klanderverdighet under grensen for grov uaktsomhet». Retten mente altså at det forelå grov uaktsomhet i revisors håndtering av saken. I tillegg står følgende interessante punkt i dommen: «Det er likevel rimelig at selskapet forventer at revisor foretar en viss kontroll av skatteplikt, og dette følger også av revisors oppgaver, både knyttet til at regnskapet skal gi et rettviseende bilde, revisors vurdering av selskapets internkontroll og revisors vurdering av forhold som kan føre til ansvar for styret og daglig leder».

Retten vurderte revisors rolle dithen at revisors manglende inngripen minket graden av subjektiv skyld hos selskapet. Dette selv om selskapet har et selvstendig ansvar for å påse at de skattemessige forhold er i tråd med gjeldene lover og regler. Saken endte med at Siem

Offshore Inc ble dømt for overtredelse av ligningsloven og regnskapsloven til en bot på fem millioner kroner.

Felles for rettsavgjørelsene hvor revisor har fungert som sakkyndig eller vitne er at revisor har avgitt forklaring i retten. Det kommer tydelig fram hvilke rettsaker revisor har vært inne som vitne eller sakkyndig. Dette står skrevet og noe leseren blir gjort oppmerksom på. Ulike typer revisorer kan ha blitt brukt som vitne eller sakkyndig; det kan både være revisor for selskapet, borevisor, politirevisor eller annen type revisor. Et eksempel på en dom hvor borevisor er særlig vektlagt er fra Møre og Romsdal tingrett fra 2021 (TMOR-2021-16773). I dommen står det følgende: «retten har i bevisvurderingen særlig lagt vekt på likviditetsprognosene fra selskapet selv, oversikten fra [virksomhet8], borevisors rapport, samt selskapets egen oppfatning av sin økonomiske situasjon».

Revisor har vært inne som sakkyndig/vitne, og tiltalte blir frifunnet

Følgende dom er et eksempel på hvordan revisor kan være involvert i straffesaken, men tiltalte blir frikjent. Dommen er fra Asker og Bærum tingrett fra 2018 (TAHER-2017-173572). Damen som var tiltalt i saken var tiltalt for overtredelse av straffeloven § 325, jf. § 324 «for grovt, med forsett om en uberettiget vinning for seg selv eller andre rettstridig, å ha forbrukt eller på annen måte tilegnet seg en løsøregegenstand eller pengefordring som han hadde besittelse av, men som tilhørte en annen eller forføyet over penger som var betrodd ham» (strl., 2005, § 325). Hovedspørsmålet i saken var hvorvidt det var gjort underslag fra et dødsbo, både i form av uttak av penger fra konto og låneopptak gjort etter dødsfallet. Tiltalte ble frifunnet, fordi retten ikke kunne bevise utover enhver rimelig tvil at tiltalte ikke handlet etter avtale med den avdøde eieren av boet.

I denne saken er det politirevisor som er involvert. Politirevisoren foretok beregninger av selskapene til sønnene til avdøde. Det viste seg senere at beregningene var misvisende, derfor benyttet retten seg av beregninger foretatt av regnskapsfører isteden. Ekstern revisor har også vært involvert. Revisor har utarbeidet en rapport, i tillegg har vedkommende vært i retten og forklart om enkelte tidsangivelser i saken. Utover dette er ikke revisor nevnt. Dette er eneste rettsavgjørelse fra tingretten hvor tiltalte blir frifunnet.

Revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter

En dom som viser et eksempel på rollen «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter» er en dom fra Haugaland tingrett fra 2016 (THAUG-2015-64394-2). Tiltalte i saken var tidligere ledere og ansatte i en veldedig organisasjon som over en periode på flere år skal ha bedratt

flere bidragsytere. Ifølge rettsdokumentene ble bedrageriet ansett som grovt, velorganiserte og systematiske. Totalt var det snakk om fullbyrdet bedragerier til ca. 1,8 millioner kroner, og forsøk på bedrageri på ca. 1 million kroner.

Innledningsvis i denne dommen blir revisor nevnt i diverse redegjørelser og orienteringsbrev som var adressert den veldedige organisasjonen. Deretter blir revisors rolle tydeligere. Den veldedige organisasjonen jukset med medlemstallene for å få økt økonomisk støtte.

Organisasjonen søkte om støtte til Fordelingsutvalget. I søknaden måtte organisasjonen oppgi hvor mange medlemmer de hadde. En del av søknadsprosessen krevde at det ble vedlagt særattestasjon med merknader fra organisasjonens revisor, som på dette tidspunktet var KPMG. Dette ble gjort i perioden 2007-2010. Det var midlertidig i 2010 Fordelingsutvalget begynte å fatte mistanke om juks med medlemstallene. Fordelingsutvalget tipset riksrevisjonen om mulig juks med medlemstallene, og det ble fattet en beslutning om å foreta en samlet undersøkelse. Det ble etter hvert besluttet å hente inn en ekstern regnskapsmyndighet for å gå igjennom organisasjonens regnskap, og oppdraget ble tildelt PwC. Den veldedige organisasjonen var ikke interessert i å bli gransket av PwC, og ville ikke gi revisor tilgang til nødvendige dokumenter.

Organisasjonen skal også ha innmeldt familiemedlemmer, tilsynelatende uten deres godkjenning. Revisor har i et brev til organisasjonen i 2000 påpekt at dette var i strid med kravet om frivillig og individuell innmelding. Revisor skulle også foreta stikkprøver av medlemstallene, noe som ble gjort. Det som derimot er viktig å påpeke er at medlemmet ikke nødvendigvis er godkjent selv om revisor har foretatt kontroller uten kommentarer. Det betyr bare at revisor ikke oppdaget feil eller mangler på det tidspunkt kontrollen ble foretatt.

PwC og KPMG var ikke eneste revisorer som var involvert i denne saken. Politirevisor var også involvert, særlig ved gjennomgangen av organisasjonens regnskapsbilag og medlemstall. I tillegg gav politirevisor vitneforklaring i retten, og avdekket uredelige forhold. Det ser ut til at denne vitneforklaringen er noe vektlagt i dommen. Saken endte med at samtlige tiltalte ble dømt til fengsel for bedragerier. I tillegg ble hovedmannen dømt til å betale rett under 400 000 kroner i erstatning til NAV, og til å tåle en inndragning på 560 000 kroner.

Et annet eksempel som er interessant er fra Oslo tingrett i 2009 (TOSLO-2009-189648). I denne saken var en mann tiltalt for grovt underslag, grov utroskap og medvirkning til grovt investeringsbedrageri. Tiltalte var utdannet advokat og drev advokatvirksomhet, i tillegg et investeringselskap, A Invest AS. Dette selskapet drev stort sett med utlån av penger, og

dermed var renteinntekter en stor del av selskapets inntekter. Et viktig punkt i denne sammenheng var at tiltalte brukte klientkontoen fra advokatvirksomheten som A Invest AS brukskonto. Dermed var ikke midlene fra A Invest AS og advokatvirksomheten separert – de var blandet sammen på en felles konto. Midlene som har stått på denne felles kontoen har tiltalte dermed benyttet til drift av advokatkontoret, til utbetaling til eller for andre klienter, og da særlig sitt eget selskap A Invest AS.

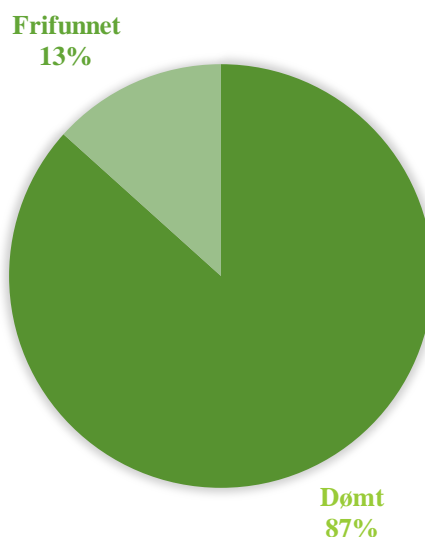
Tiltalte hadde en tidligere kunde som senere ble ansett som en venn. Denne personen døde, og tiltalte ble engasjert av arvingene for å forvalte dødsboet. Den avdøde vennen hadde eiendommer som skulle selges og pengene fra dette salget skulle settes i et fond til fordel for barn og barnebarn. Pengene fra salget ble satt direkte inn på den felleskontoen tiltalte disponerte. Fondet for øvrig skulle forvaltes av et styre bestående av tiltalte, avdødes bror og avdødes ektefelle. Tiltalte hadde dermed tilgang til pengene fra salget av eiendommene avdøde disponerte. Disse pengene underslo tiltalte, og uttakene ble ikke tatt opp med resten av styret eller arvingene på forhånd. Og det er i denne sammenheng revisor blir involvert. Det ble nemlig utstedt standard gjeldsbevis som ble oppbevart på tiltaltes kontor og som kun var signert tiltalte. Disse gjeldsbevisene har gjort at revisor ikke har stilt spørsmålsteget til uttakene. Revisor skal også ha godkjent årsregnskapene til dette fondet, og dermed ble det ikke gjennomgått særlig på styremøtene til fondet.

Revisor er også involvert i en annen del av tiltalen. En av arvingene til den avdøde vennen hadde en skogeiendom som skulle selges. Summen fra dette salget ble satt inn på den felleskontoen tiltalte disponerte. Avtalen var at han skulle forvalte pengene på vegne av arvingen. Disse pengene ble ført som utbytte/utlån til seg selv som privatperson. I tillegg ble en sum av disse midlene brukt til å betale restskatt på vegne av A Invest AS. Arvingen har fortalt at hun aldri samtykket til utlån av pengene sine til tiltalte. Det er også i denne sammenheng fremlagt gjeldsbevis. Denne avtalen ble først undertegnet av arvingen etter at revisor krevde dokumentasjon, etter at pengene var tatt ut av konto. Tiltalte på sin side mener at avtalen er undertegnet før midlene ble trukket fra konto, fordi «revisor krevde nærmere presisering rundt de lånene som fremkom av gjeldsbevisene». Revisor har i denne sammenheng blitt ført bak lyset fordi tiltalte ville unngå å bli oppdaget. Revisor har i utgangspunktet opptrådt i henhold til revisors plikter fordi vedkommende har etterspurt dokumentasjon av gjeldsbevisene. Dette ble lagt vekt på i retten i straffeskjerpende retning.

Felles for rettsavgjørelsene hvor «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter» er at revisor har bidratt i virksomheten med revisjonsarbeid. Ifølge dommene er dette både i tiltaleperioden og i tiden før lovbruddene skjer. Et annet eksempel som viser hvordan revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter er fra Oslo tingrett i 2015 (TOSLO-2015-175713). KPMG, som var revisor for den tiltalte virksomhet, påpekte at regnskapsføringen ikke hadde vært tilfredsstillende. Et fjerde eksempel er også fra Oslo tingrett, men fra året 2010 (TOSLO-2010-21095-2). Saken gjaldt en mann som var tiltalt for grov økonomisk utroskap, bedragerier og korrupsjon. På grunn av dokumenter utarbeidet av selskapets revisor fant retten det bevist at det var mangler ved bokføringen av kassaboken til selskapet mannen representerte. Dette var bidragsytende til å få tiltalte dømt.

5.4.2 Utfallet av straffesakene

Tiltalte blir dømt i 87% av dommene fra tingretten, se figur 7. Straffen blir som i form av bøter eller fengselsstraffer, eller en kombinasjon av disse. Lengden på fengselsstraffen avhenger av alvorlighetsgraden på lovbruddet. Det samme gjelder for størrelsen på bøkene tiltalte må betale. Figur 7 viser også at tiltalte blir frifunnet i 13% av dommene. Det betyr at bevisføringen ikke har vært sterk nok til å få tiltalte dømt, eller at tiltalte rett og slett ikke har begått et lovbrudd.



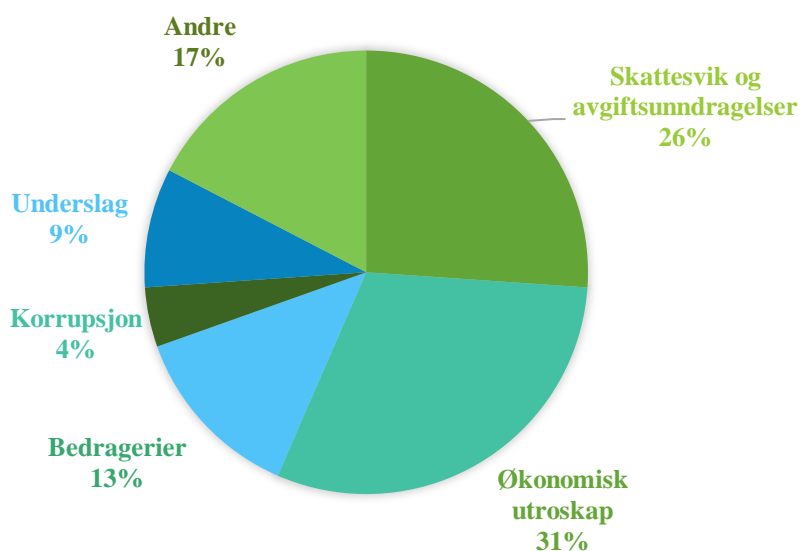
Figur 7: Utfallet av straffesakene fra tingretten

5.4.3 Oppsummering

Funnene fra rettsavgjørelsene avsagt i tingretten var i utgangspunktet begrenset, med tanke på at kun 15 dommer var relevante for oppgaven. Jeg avdekket hvor lite revisor faktisk nevnes i dommene. I flere tilfeller er det kun med en setning eller to. Unntakene er midlertidig

ovennevnte dommer fra Kristiansand tingrett og Haugland tingrett. I disse dommene blir revisor betydelig vektlagt og nevnt.

Det som viser seg er at revisor innehar i hovedsak to roller for bevisføringen i økonomiske straffesaker avsatt i tingretten: Revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter, og revisor har vært inne som sakkyndig eller vitne. I dommene fra tingrettene er det ingen rettsavgjørelser som viser at revisor er tiltalt for et lovbrudd. Det betyr at disse rettsavgjørelsene blir anket videre til lagmannsretten. 87% av dommene ender i fengselsstraffer og/eller bøter for tiltalte, og de resterende 13% ender dermed i frifinnelse. Økonomisk utroskap er det lovbruddet som det begås mest av, tett etterfulgt av skattesvik og avgiftsunndragelser. Det tredje vanligste lovbruddet er bedragerier. Figur 8 viser hvilke typer lovbrudd som er mest vanlig i tingretten. Utelukket fra figuren er de lovbruddene som ender i frifinnelse.



Figur 8: Kriminalitetstypene fra tingretten

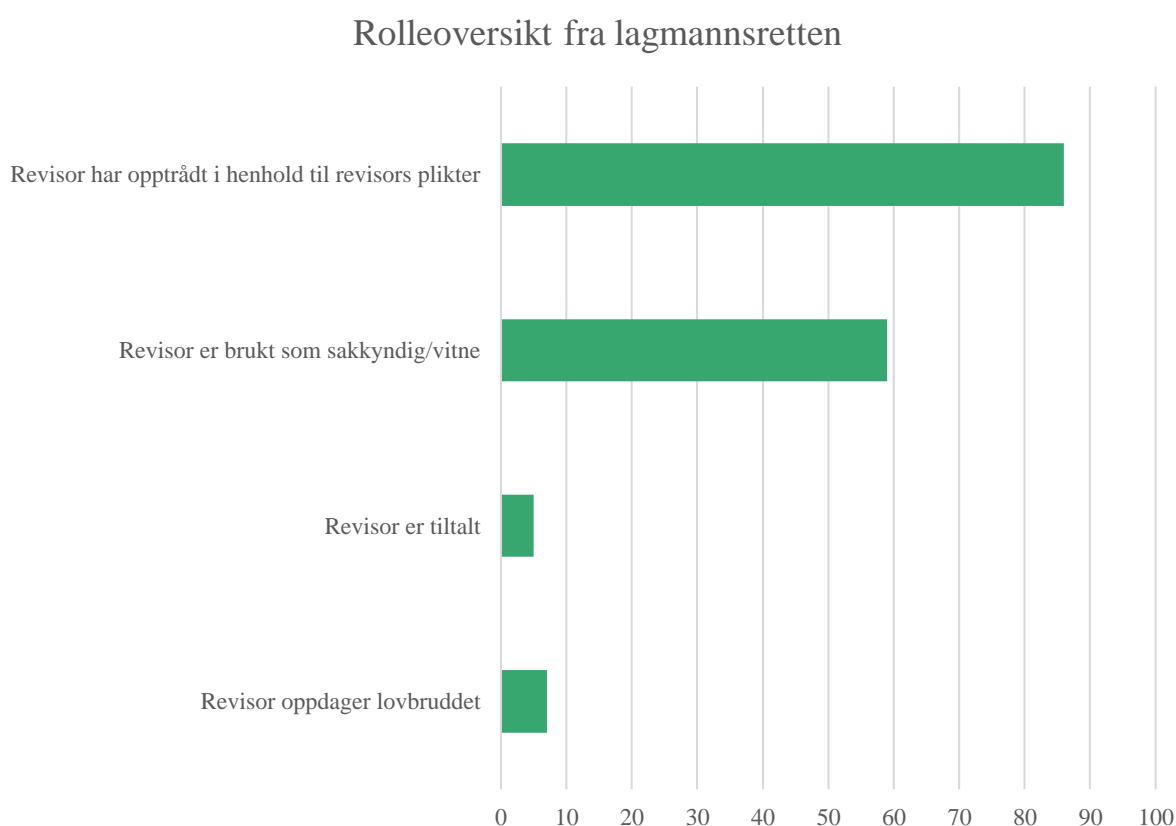
5.5 Lagmannsretten

Rettsavgjørelsene fra lagmannsretten er klart mest omfattende, både når det gjelder antall dommer og omfanget av disse. Det viser at de fleste økonomiske straffesakene blir anket til lagmannsretten. Som oftest ender de også i lagmannsretten, altså blir disse som regel ikke anket til Høyesterett. Sett bort i fra dommene som ble anket til Høyesterett, og andre rettsavgjørelser som av ulike grunner ikke var relevante for forskningen, ble det analysert 135 dommer fra lagmannsretten.

5.5.1 Revisors rolle

I straffesakene fra lagmannsretten finnes alle fire rollene. Den definitivt vanligste rollen er revisors som opptrer i henhold til revisors plikter. Det er også mange tilfeller hvor revisor har vært inne som sakkyndig eller vitne. Dette samsvarer med funnene fra tingretten. I lagmannsretten finnes det derimot mange tilfeller av doble roller, altså at revisor har hatt en kombinasjon av flere roller. Figur 9 viser rolleoversikten fra lagmannsretten.

Stolpediagrammet viser flere roller enn det er dommer. Det er fordi revisor, som tidligere poengtert, i enkelte tilfelle innehar flere roller enn kun en. Jeg vil i påfølgende avsnitt gi eksempler på dommer hvor revisor innehar disse rollene.



Figur 9: Rolleoversikt fra lagmannsretten

Revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter

Et eksempel som viser hvordan revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter, er en dom Gulating lagmannsrett fra 2017 (LG-2017-157726). Saken gjaldt en mann som var tiltalt for å ha satt et hotell i brann for å få utbetalt forsikring. Mannen var medeier av hotellet, sammen med to av sine brødre. Brødrene var også tiltalt for masse punkter som mannen, og en av brødrene har erkjent straffskyld for to av tiltalepunktene. Det er i denne sammenheng revisor blir involvert. Broren som erkjente straffskyld forklarte for retten at han følte press fra både

regnskapsfører og revisor for å få kontroll på pengebruken. Det var på dette tidspunktet han begynte å leke med tanken på å stifte en brann, få utbetalt forsikring for deretter å bygge et nytt hotell. Revisor har også uttalt hvem av brødrene som hadde sjefsrollen.

I retten ble det også vurdert hvorvidt brødrene hadde begått økonomisk utroskap mot selskapet. Brødrene ble tiltalt for å ha foretatt økonomiske overføringer fra hotellet på i overkant av 3 millioner kroner. Retten fant det derimot bevist at dette ble ført som lønn, og kunne dermed ikke ansees som økonomisk utroskap. I denne sammenheng hadde brødrene fått veiledning fra revisor underveis i revisjonen. Revisor hadde også i et brev noen år før brannstiftelsen sendt brev til brødrene om mulige brudd på forvaltningsmessige bestemmelser knyttet til investeringer i Tyrkia. Saken endte med at mannen ble dømt til fengsel i seks år og seks måneder. I tillegg måtte mannen betale godt over 2 millioner til Gjensidige Forsikring.

Et annet eksempel er fra Borgarting lagmannsrett i 2011 (LB-2011-43998). En mann var tiltalt for blant annet grov økonomisk utroskap, brudd på verdipapirhandelloven og regnskapsloven. Mannen drev et børsnotert selskap som gikk konkurs i desember 2002. Ved oppstarten av et datterselskap inngikk tiltalte flere avtaler som var mot morselskapets interesser. Han hadde også overført penger fra datterselskapet til morselskapet uten nødvendig dokumentasjon.

Revisor er særlig involvert i forbindelse med regnskapene til morselskapet. Følgende står skrevet i dommen: «Det foreligger særlig skjerpene omstendigheter fordi revisor ved flere anledninger påpekte vesentlige feil og mangler i regnskapet uten at det ble iverksatt tiltak for å rette opp manglene». I en av tilsynelatende mange revisjonsprotokoller fra selskapets revisor står det at selskapet ikke var à jour med regnskapsførselen, og at det var mange bilag som inneholder betydelige beløp som ikke oppfyller kravene til regnskapsbilag. Disse problemene har blitt påpekt av selskapets revisor. Det kommer også fram i dommen at flere store og viktige transaksjoner ble holdt skjult, og dermed ikke noe revisor ble gjort kjent med.

Borevisor er også betydelig involvert i denne dommen, blant annet ved utarbeidelse av beretninger hvor borevisor har konkludert med når selskapet ble insolvent. Lagmannsretten har lagt vekt på borevisors vurderinger. Borevisor har også fungert som vitne i retten, og det ser ut til at vitneforklaringen blir vektlagt. Saken endte med at mannen ble dømt til fengsel i to år og seks måneder, samt å betale 150 000 kroner i sakskostnader til lagmannsretten.

Revisor er brukt som sakkyndig eller vitne

Det er flere interessante saker fra lagmannsretten hvor revisor er brukt som sakkyndig eller vitne. Et eksempel er en dom fra Borgarting lagmannsrett i 2014 (LB-2014-18113). Dette er i utgangspunktet en av sakene som har doble roller, fordi revisor er tiltalt og fordi revisor har vært inne som sakkyndig/vitne.

Saken gjaldt en tidligere statsautorisert revisor som sammen med to siviløkonomer blant annet var tiltalt for å ha utført grove bedragerier og helerier, i tillegg til regnskapsovertredelser. Revisoren denne dommen handler om leverte inn bevillingen sin i 2003. Lagmannsretten har lagt vekt på de tiltaltes utdanning og virke, og at de var godt kvalifisert til og forså finanstransaksjonene og de økonomiske virkningene av det. En av de tiltalte ble under dissens frifunnet for bedrageri. Å bli frifunnet under dissens betyr at en eller flere dommere, som utgjør mindretallet, er uenig med flertallet om frifinnelsen (Dissens, 2020). Alle tre tiltalte ble også frifunnet for enkelte regnskapsovertredelser.

I denne saken var ekstern revisor involvert i saken, og vedkommende har avgitt forklaring i retten. Revisor har også i revisjonsrapporter som ble sendt til to av de tiltalte, vesentlige feil og mangler, og andre forhold som ikke ble ivaretatt ved regnskapsføringen. Borevisor har involvert også i denne saken med innberetning. Saken endte med at alle tre tiltalte ble dømt for økonomisk utroskap, samt ble to dømt for overtredelse av regnskapsloven. En av de ble også dømt for overtredelse av merverdiavgiftsloven. Revisoren ble straffet med fengsel i tre og år tre måneder. De to andre tiltalte måtte sone to år i fengsel, i tillegg til at en av de måtte betale over 7 millioner kroner i erstatning til staten.

Et annet eksempel på revisors rolle som sakkyndig eller vitne er også fra Borgarting lagmannsrett (LB-2009-48300-2). Saken gjaldt grov korrupsjon og grov utroskap i forbindelse med vedlikehold av Bærum kommunes bygningsmasse. Mannen som var tiltalt tildelte vedlikeholdsoppdrag til sin familie og andre håndverkere, uten reell konkurranse. Mannen fikk betydelige personlige fordeler av dette. Oppdragene som ble tildelt familiemedlemmene var betydelig overfakturert, i tillegg til at det ble fakturert oppdrag uten at de var utført. Dette førte til at Bærum kommune ble påført betydelige tap.

I denne saken er særlig bistandsrevisor og politrevisor involvert. Disse to har avgitt forklaringer for lagmannsretten, samt at de har foretatt beregninger av verdien på arbeidet som er utført av de tiltalte. Beregningene er vesentlig vektlagt av lagmannsretten, og retten viser flere ganger til revisorenes beregninger. Vurderingene ble gjort basert på tiltaltes

regnskaper, og det som var registrert av kostnader og timer i forbindelse med prosjektene. Totalt skal overfaktureringen utgjøre nesten to millioner kroner. Saken endte med at samtlige tiltalte ble dømt til fengsel, i tillegg til at de måtte betale erstatning til Bærum kommune. Tiltalte måtte også tåle inndragning.

De mest interessante rettsavgjørelsene i datainnsamlingen er sakene hvor revisor har vært inne som vitne eller sakkyndig, og tiltalte blir frikjent. Det er midlertidig bare noen få saker hvor tiltalte blir frikjent til tross for revisors innblanding. I Gulating tingrett (LG-2013-172876-2) ble en person under dissens frifunnet for økonomisk utroskap og skatteunndragelse. I denne saken hadde aktoratet innkalt to spesialrevisorer fra Skatt Vest som bistand. Revisorene utgjorde en del av de sakkyndige som aktoratet benyttet seg av for å utrede og uttale seg om en verdivurdering av et selskap ved navn IOT AS. Verdivurderingen ble gjort på ulike måter av de sakkyndige. Følgende er skrevet i dommen: «felles for de fleste av dem er at de bygger på mer eller mindre teoretiske modeller hvor flere års regnskapsresultater (bakover) får vesentlig vekt» og «de sakkyndige har i liten (eller ingen) grad tatt hensyn til den aktuelle situasjonen for en selger som han har oppfattet situasjonen i november 1999, dvs. den subjektive side». Det tyder på at retten anser de sakkyndiges, og deriblant revisorene fra aktoratet, vurderinger som feil. Flertallet i retten var dermed enig i verdivurderingen gjort av revisoren fra forsvarets side. Vedkommende hadde vurdert verdivurderingen på en måte som retten mente var korrekt. Disse vurderingene var med på å frikjenne tiltalte.

I en annen sak fra Borgarting lagmannsrett i 2013 (LB-2013-172145) ble en person tiltalt for skatt- og avgiftsunndragelse som følge av manglende føring av inntekter for to restauranter. Slik det kan leses av dommen har det vært flere revisorer involvert i denne saken. Både påtalemyndigheten og forsvaret har benyttet seg av revisorer for å belyse ulike aspekter ved skyldspørsmålet. Disse forklaringene har midlertidig ikke overbevist lagmannsretten. Det står skrevet følgende i dommen: «selv om analysene fra Janson og Opsahl har pekt på forhold som fremstår som påfallende, mener lagmannsretten at de ikke i nødvendig grad underbygger at A forsettlig eller grovt uaktsomt utferdighet de uriktige regnskapsbilagene. Analysefunnene er ikke helt entydige. Flere av enkeltfunnene som påtalemyndigheten mener er påfallende, kan videre ha andre forklaringer enn manipulering, eksempelvis deling eller sammenslåing av bord». Janson og Opsahl er to av revisorene som har vært involvert. I tillegg er forklaringer fra en servitør som jobbet i restauranten vektlagt. Lagmannsretten fant det dermed ikke bevist utover enhver rimelig tvil at tillate hadde foretatt skatt- og avgiftsunndragelser, og tiltalte ble frifunnet for kravet om straff.

Revisor er tiltalt

En rettsavgjørelse som er verdt å nevne er en dom fra Borgarting lagmannsrett i 2009 (LB-2009-100834). Tiltalte i denne saken var en revisor, og han var tiltalt for overtredelser av revisorloven, og til medvirkning til overtredelser av regnskapsloven. Denne saken er en av dommene fra den omfattende Finance Credit skandalen. Tiltalte var ansvarlig revisor for et revisorteam som reviderte Sponsor Service AS, og dermed medvirket han til mangelfull revisjon av regnskapsposter. Dette førte til at et sterkt misvisende bilde av Sponsor Services økonomiske stilling. Følgende står skrevet i dommen: «Lagmannsretten i nærværende sak er av den oppfatning at As forhold – i betraktning av de feil og mangler som ble gjort ved revisjonen og ut fra hans posisjon som ansvarlig revisor – kvalifiseres til å bedømmes som grov uaktsomhet». Videre står følgende skrevet: «det vises også til bestemmelsen om revisors rolle i revisorloven § 1-2 (tilføydd 1. juli 2009), hvor det heter at revisor er «allmennhetens tillitsperson» ved utøvelsen av revisorvirksomhet, og at denne skal utøves «med integritet, objektivitet og aktsomhet»». Saken endte med at tiltalte ble dømt etter tiltalen til en fengselsstraff på 90 dager. Han ble også dømt til å betale en bot på 30 000 kroner.

Et annet interessant eksempel er fra Agder lagmannsrett i 2010 (LA-2010-65977). I denne saken var en mann, utdannet siviløkonom og revisor, tiltalt for grov økonomisk utroskap ovenfor tidligere arbeidsgiver. Størrelsen på utroskapen var om lag 18 millioner kroner. I tillegg var han også tiltalt for grove bedragerier mot arbeidsgiverens samarbeidspartner.

Tiltalte var ansatt som administrerende direktør i et selskap med navn forkortet til JBUH. Selskapet drev virksomhet knyttet til eiendom, industri og shipping. Tiltalte hadde over en tid vært egenrådig ovenfor andre i selskapet som hadde ført til mistillit mot han. Det «toppet» seg midlertidig når tiltalte hadde fått overført en solid sum penger til sin egen konto som en «bonus» for en avtale som gikk i boks. Han snakket usant til sine kollegaer når han fortalte at han hadde fått godkjenning av styret i selskapet til å overføre disse pengene. Det ble engasjert advokat for å få avskjediget tiltalte.

I denne saken ble det lagt vekt på at tiltalte var i en god posisjon til å utføre de kriminelle handlingene. Han hadde opparbeidet seg tillit i selskapet fordi han var flink i sitt arbeid. På grunn av sin posisjon klart han, ifølge dommen, på en finurlig måte å kamuflere transaksjonene. Saken endte med at tiltalte ble funnet skyldig i tiltalepunktene, og fikk en fengselsstraff på tre år og seks måneder. Han ble også fradømt til rettighetstap for et tidsrom på tre år, i tillegg til at han måtte betale 40 000 kroner i sakskostnader.

Revisor oppdager lovbruddet

Av de totalt 135 dommene som ble analysert var det kun sju saker hvor revisor hadde oppdaget lovbruddet. En av de var fra Gulating lagmannsrett i 2015 (LG-2015-112703). Saken handler om to menn som over en periode på flere år hadde importert alkohol fra utlandet, uten å rapportere dette til avgiftsmyndighetene. Det ble anslått at størrelsen på avgiftsunndragelsen var på om lag 22 millioner kroner.

Mennene stiftet et aksjeselskap hvor de eide halvparten hver. Dette selskapet importerte alkohol til Norge, for så å videreselge det til Vinmonopolet og andre virksomheter som hadde bevilgning til å selge alkohol. Tollvesenet gjennomførte tollkontroll ved flere anledninger i løpet av tiltaleperioden. I rapporten fra 2007 kom det fram at det ikke var ført tilfredsstillende lagerregnskap. Det var også mangler vedrørende rutiner knyttet til salg, regnskap og dokumentasjon av utregnet avgift. Det samme skjedde i 2008 og i 2012. Det var på grunnlag av disse rapportene at det ble det i september 2012 sendt anmeldelse til politiet for unndragelse av særavgifter. Det kommer fram i dommen at revisor i april 2012 sendte hvitvaskingsmelding til Økokrim. Tiltalte hadde forsøkt å lure både regnskapsfører og revisor ved å endre inngående fakturaer. På den måten halverte de det faktiske innkjøpet av alkohol. Revisor hadde ved et par anledninger stilt spørsmål ved fakturaer.

Politirevisor har også vært involvert i denne saken, hovedsakelig som medhjelper for aktoratet under ankeforhandlingen. Denne revisoren hadde også som oppgave å kontrollere tollvesenets rapporter, og han kom fram til samme resultat. I tillegg har politirevisoren avgitt forklaring i retten. Saken endte med at begge tiltalte ble dømt til fengsel i henholdsvis fire år og seks måneder, og 3 år. De måtte også betale erstatning til tollvesenet og Skatt Vest. Begge måtte også tåle inndragning av utbytte.

En annen interessant dom er fra Borgarting lagmannsrett i 2014 (LB-2014-55324). Saken gjaldt hvorvidt tiltalte hadde begått grov utroskap og grov selvvasking av et selskap som hadde gått konkurs. Tiltalte var styreleder i et shippingselskap hvor administrasjonen var lokalisert i Norge.

Revisorene i denne saken var tilknyttet PwC. Ved årsregnskapet i 2007 etterlyste revisorene dokumentasjon på betalinger selskapet hadde gjort til to Panama-registrerte selskaper. Betalingen var på ca. 26,8 millioner dollar, og ble satt inn på en konto i Sveits. Revisorene etterlyste altså avtaledokumenter i forbindelse med denne utbetalingen. Revisorene i PwC mottok etter hvert skriftlige avtaler mellom selskapet til tiltalte og Panamaselskapene, men de

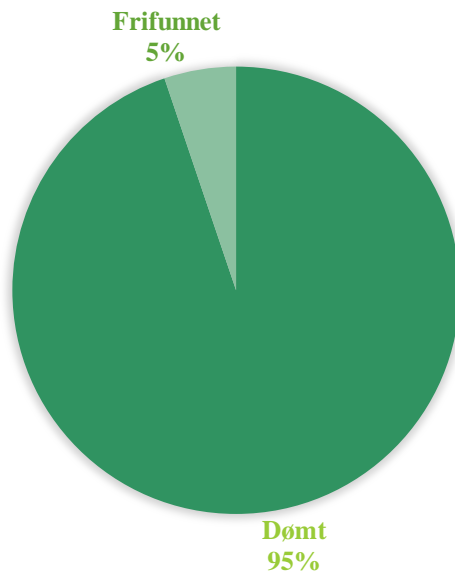
var ikke tilfredse med dokumentene de fikk tilsendt. Derfor ønsket de nærmere avklaringer på hva tjenestene konkret gikk ut på. Den ene av revisorene fra PwC sendte dermed et brev til styret i det norskregistrerte selskapet og fortalte at dokumentasjonen var mangelfull, hvorpå han i tillegg foreslo en uavhengig gransking av betalingene. I et senere brev til selskapet opplyste PwC at de ville trekke seg fra oppdraget dersom det ikke ble iverksatt granskning. Styret i selskapet til taltalte fikk en advokat til å granske avtaleforholdet og betalingene mellom selskapet og de to Panama-registrerte selskapene. Rapporten ble avgitt av advokaten halvannen uke senere uten merknader. Deretter avga revisorene i PwC revisjonsberetning for 2007 uten merknader, som betyr at de har stolt på opplysningene som kom fra i rapporten fra advokaten.

Likevel ble det våren 2008 sendt en hvitvaskingsmelding til EFE ved Økokrim i henhold til rapporteringsplikten ved mistenkelige transaksjoner. Revisoren fra PwC har forklart i retten at grunnlaget for å sende hvitvaskingsmeldingen var kombinasjonen av bruken av sveitsiske bankkontoer, de store beløpene og at selskapene var Panamaregiserte. Økokrim startet dermed etterforskning av saken.

Lagmannsretten vurderte saken dithen at det norskregistrerte selskapet hadde mottatt tilstrekkelige motytelser for sine betalinger til de to Panamaregiserte selskapene. Det er i strid med den vurderingen Økokrim gjorde. Slik som det står skrevet i dommen: «Det lå reelle megleroppdrag til grunn for betalingene». Saken endte med at lagmannsretten under dissens frifant tiltalte for grov utroskap og hvitvasking. Tiltalte måtte ei tåle inndragning, og ble heller ikke idømt rettighetstap.

5.5.2 Utfallet av straffesakene

I likhet med tingretten ender majoriteten av sakene med dom for de tiltalte. I ytterst få saker blir tiltalte frikjent, kun syv av rettsavgjørelse endte i frifinnelse. Det er viktig å poengtere at det er tilfeller hvor en tiltalt har blitt dømt for et punkt på tiltalen, men frikjent for et annet. Disse er midlertidig ikke tatt med i denne beregningen. Figur 10 viser utfallet av straffesakene.



Figur 10: Utfallet av straffesakene i lagmannsretten

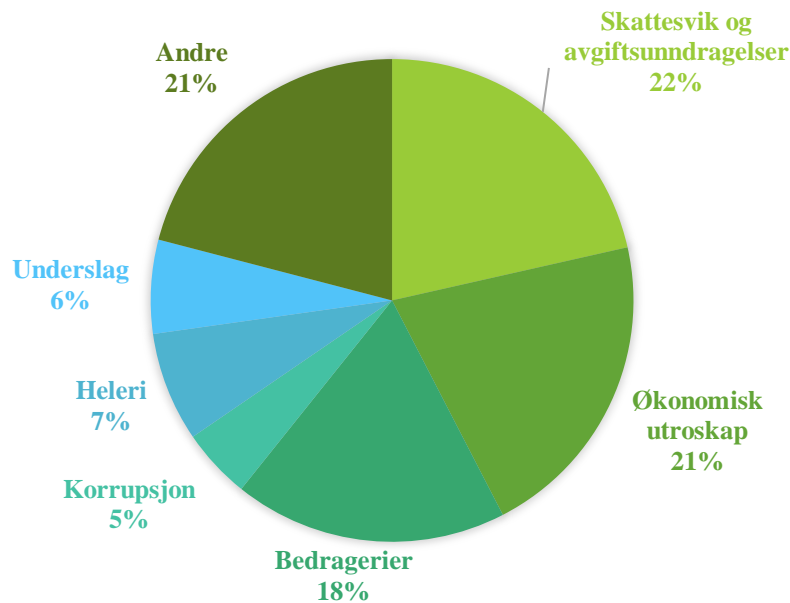
I lagmannsretten ender de fleste rettsavgjørelsene med fengsel eller bot, eller begge deler. Det er også flere tilfeller hvor domfelte mister rettigheten til å drive forretningsvirksomhet i framtiden. Ofte må også domfelte betale saksomkostninger. Varigheten på straffen eller størrelsen avhenger midlertidig av alvorlighetsgraden på lovbruddet. I noen av de mest alvorlige sakene dømmes tiltalte ofte til flere år i fengsel. Et eksempel på det er en dom fra Gulating lagmannsrett i 2014 (LG-2014-20944-2) hvor de to tiltalte ble dømt til fire års fengsel hver for lovbruddene. Et eksempel på en midlere dom er fra Frostating lagmannsrett (2009-164954) hvor revisor ble dømt til å betale en bot på 14 000 kroner fordi han hadde ført regnskap for en bedrift uten regnskapsautorisasjon.

Utfallene av straffesakene viser at bevisføringen i økonomiske straffesaker ofte er meget gode, og det er sjeldent retten finner grunnlag for frifinnelse av tiltalte. Det viser også at økonomiske lovbrudd straffes hardt, men rettferdig.

5.5.3 Oppsummering

Funnene fra lagmannsretten viser at revisor innehar alle de forhåndsdefinerte rollene. Det er klart flest tilfeller av «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter» og «revisor har vært inne som sakkyndig/vitne». I lagmannsretten er det også flere tilfeller av dobbeltroller; revisor har både opptrådt i henhold til revisors plikter, og revisor har vært inne som sakkyndig eller vitne. Også verdt å nevne er det faktum at det er klart flest dommer som blir tatt opp i lagmannsretten, men svært få blir anket videre til Høyesterett. Det betyr at de fleste straffesakene om økonomiske lovbrudd ender i lagmannsretten. Rettsakene ender ofte med

straff for de tiltalte – hele 94,93% av dommene ender i enten fengselsstraff, bøter eller andre former for straff. I likhet med resultatene fra tingretten, er det også i lagmannsretten mest vanlig med saker som handler om skattesvik og avgiftsunndragelser. Saker om økonomisk utroskap og bedrageri er også gjentakende. Heleri, underslag og korrupsjon er noe en repeterende kriminalitetsform. Figur 11 viser hvordan fordelingen av kriminalitetsformene er.



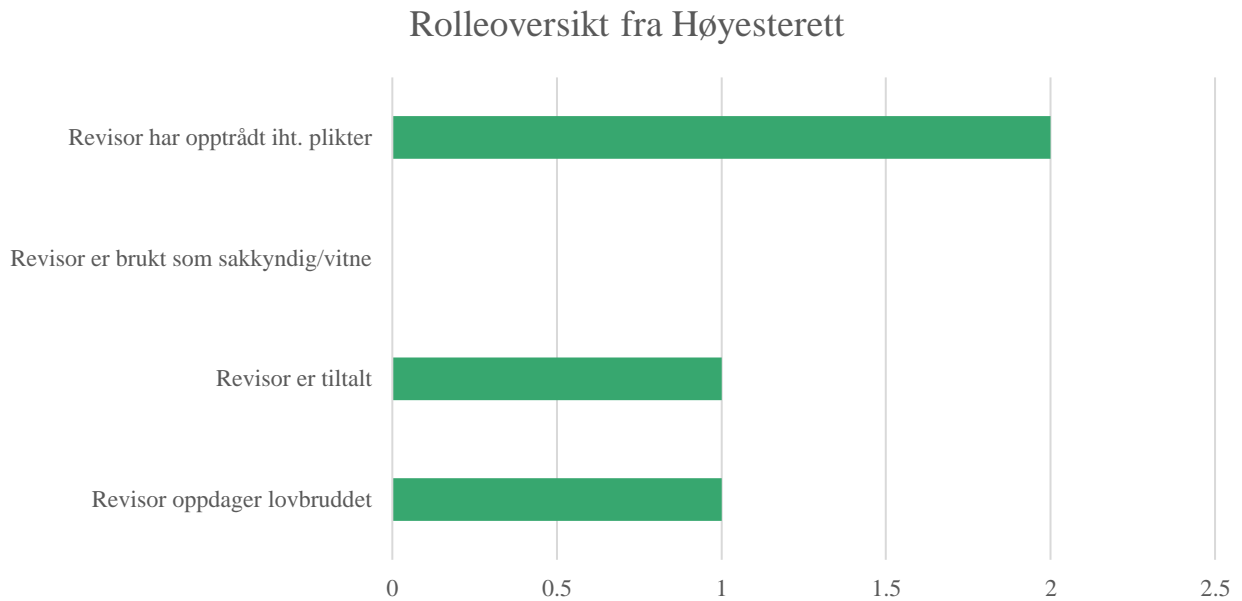
Figur 11: Kriminalitetstypene fra lagmannsretten

5.6 Høyesterett

Den siste delen av datainnsamlingen er dommene fra Høyesterett. Som nevnt i delkapittel 4.2 vektlegges Høyesterettsdommene mer enn dommene fra tingretten og lagmannsretten. Det er midlertidig få dommer fra Høyesterett i perioden 2010 til 2022 – kun fire dommer var relevante for forskningen. Selv om dette er et lavt antall, er de ansett som de viktigste dommene, slik som forklart i delkapittel 4.2

5.6.1 Revisors rolle

Revisor innehar tre av de forhåndsdefinerte rollene; «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter», «revisor er tiltalt» og «revisor oppdager lovbruddet». På grunn av viktigheten av høyesterettsdommer vil disse bli presentert hver for seg.



Figur 12: Rolleoversikt fra Høyesterett

Revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter

Første høyesterettsdom er en avgjørelse fra 2010 (HR-2010-572-A), hvor tiltalte hadde inngått en avtale med en håndverker om svart arbeid. Saken gjaldt dermed straffutmåling for medvirkning til unndragelse av merverdiavgift og overtredelse av ligningsloven på grunn av svart arbeid. I denne saken er revisor kun nevnt en gang. Det er i forbindelse med en revisorrapport som ble vist for Høyesterett som viste det samlede beløpet av skatte- og avgiftsunndragelsen tiltalte hadde gjort, som var på 92 785 kroner. Utover dette er ikke revisor nevnt, og revisorrapporten er heller ikke nevnt igjen. Dermed tolkes rollen dithen at revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter, fordi vedkommende har foretatt standard revisjonsarbeid. Straffen for tiltalte ble satt til ubetinget fengsel i 21 dager.

Den andre dommen fra Høyesterett hvor revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter er en fra 2020 (HR-2020-229-A). Tiltalte i saken var en dame som både i tingretten og lagmannsretten var dømt for overtredelser av merverdiavgiftsloven. Saken gjaldt derfor overtredelser av merverdiavgiftsloven. Revisor er lite nevnt også i denne dommen. Tiltalte skal bevist ha unndratt informasjon fra sine rådgivere, blant annet revisor og regnskapsfører. Utfallet av denne ankesaken er midlertidig annerledes enn foregående saker; Høyesterett opphevd lagmannsrettens dom med ankeforhandling. Lagmannsretten og Høyesterett hadde vurdert rettsanvendelsen på ulike måter, og på grunn av saksbehandlingsfeil kunne saken prøves på nytt i lagmannsretten.

Revisor er tiltalt

I følgende rettsavgjørelse fra 2010 (HR-2010-1855-A) er revisor domfelt for medvirkning til brudd på regnskapsloven. Naturlig nok er revisor nevnt mye i dommen. Denne saken er også en del av Finance Credit skandalen, og det var Økokrim som tok ut tiltale mot revisor i februar 2009. Rollen i denne rettsavgjørelsen er altså at revisor er tiltalt for et straffbart forhold, og dømmes for det. Det kommer fram i dommen at det var betydelige mangler ved revisors arbeid, og han burde ha reagert og ikke godkjent enkelte posterings for regnskapsårene 2000 og 2001. Følgende står skrevet i dommen:

De forhold A dømmes for er av alvorlig karakter. Omsetningslivet og finansmarkedene er avhengig av at selskapenes økonomiske stilling er riktig beskrevet i regnskapene, og av at revisors beretninger bygger på et revisjonsarbeid som oppfyller lovens krav. Svikt i revisors kontrollarbeid får ikke bare betydelige konsekvenser for kreditorer, kredittinstitusjoner og investorer og derigjennom det generelle økonomiske liv, men fører også til at tilliten til lovbestemte kontrollsystemer svekkes på en svært skadelig måte.

Her legger Høyesterett vekt på viktigheten av at revisor opptrer i henhold til gjeldene lover og regler. Konsekvensene av slapt revisorarbeid blir påpekt og hvordan tilliten til viktige organer i samfunnet i ytterste konsekvens kan reduseres. Straffen for lovbruddet ble satt til betinget fengsel i 90 dager i tillegg til en bot på 30 000 kroner. Domfelte måtte også levere inn sin revisorgodkjenning, og ble dermed tvunget til å avslutte sin jobbkarriere som revisor.

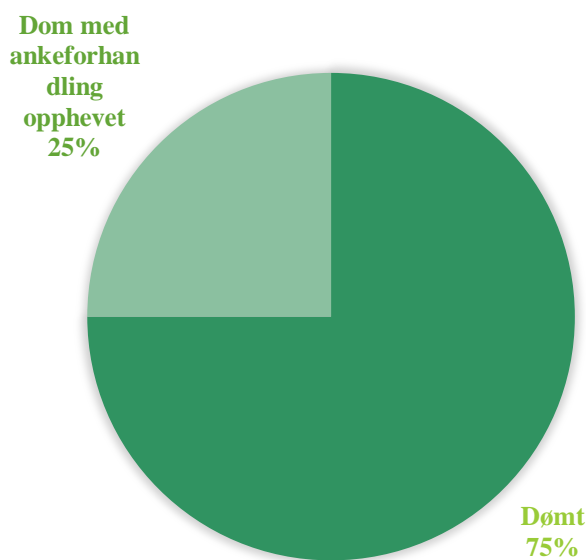
Revisor oppdager lovbruddet

Denne saken er fra 2018 (HR-2018-875-A), og gjaldt unndragelser av skatt og merverdiavgift over en tiårsperiode. Revisor meldte fra om mulige skatte- og avgiftsunndragelser. Det fører til at revisor hadde rollen som den som oppdaget forholdet, og tiltalte ble senere dømt. Revisoren trakk seg senere fra jobben. Han skal ha rådet tiltalte til å legge alle kortene på bordet ovenfor myndighetene, og informerte om at revisor har plikt til å vurdere å tilbakekalle sin underskrift hvis revisor blir kjent med at han har undertegnet nærings- eller kontrolloppgaver som er uriktige. Revisors uttalelser og handlinger blir i relativt stor grad vektlagt i dommen, og blir nevnt i flere setninger. Det er midlertidig ikke særlig overaskende med tanke på at revisor oppdaget og meldte fra om forholdet. Straffen for domfelte ble satt til fengsel i seks måneder.

5.6.2 Utfallet av straffesakene

Rettsakene fra Høyesterett ender med straff for tiltalte. Det var også et tilfelle hvor lagmannsrettens dom med ankeforhandling ble opphevet. Det betyr midlertidig ikke at tiltalte ble frifunnet, vedkommende fikk bare saken sin prøvd på nytt i lagmannsretten på grunn av saksbehandlingsfeil. Bot og fengsel er den vanligste straffeformen. Oppsiktsvekkende er det faktum at straffene er relativt lave – den høyeste fengselsstraffen er satt til seks måneder. Dette er i motsetning til straffene fra tingretten og lagmannsretten hvor det var flere tilfeller av fengselsstraffer på lengre enn ett år.

Det faktum at alle tiltalte blir dømt (unntatt HR-2020-229-A) er et bevis på bevisføringen i økonomiske straffesaker er god. Dette er i samsvar med funnene fra både tingretten og lagmannsretten. Dermed kan det konstateres at personer tiltalt for økonomiske lovbrudd ikke kan forventes å bli frifunnet. Det viser at rettssystemet tar økonomiske lovbrudd på alvor og gir nødvendige straffer for domfelte. Figur 13 viser utfallet av straffesakene i Høyesterett.

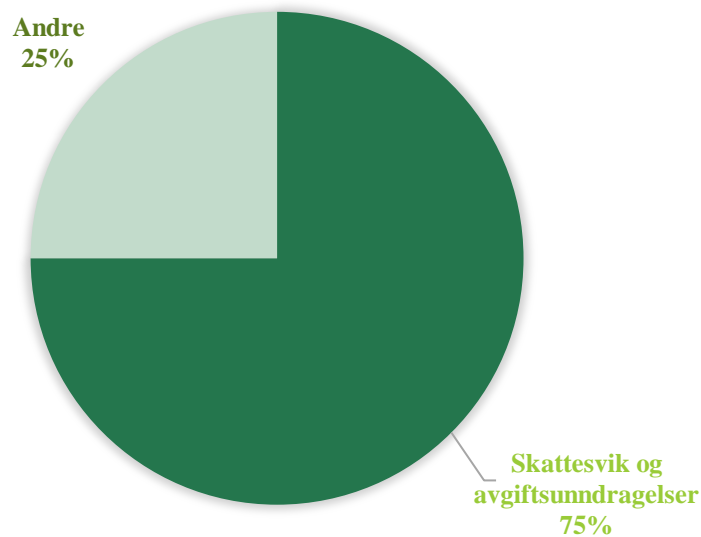


Figur 13: Utfallet av straffesakene i Høyesterett

5.6.3 Oppsummering

Funnene fra Høyesterett viser at revisor innehar tre roller: «revisor oppdager lovbruddet», «revisor er tiltalt» og «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter». Funnene indikerer at revisor ikke innehar dobbeltroller i Høyesterett. Dette skiller seg noe fra funnene i både tingretten og lagmannsretten. Rettsakene ender med fengselsstraff for domfelte, som regel på under ett år. I likhet med tingretten og lagmannsretten er det ofte saker om skattesvik og

avgiftsunndragelser som tas opp i Høyesterett. Verdt å nevne at det faktisk at svært få dommer blir tatt opp i Høyesterett hvor revisor er involvert særlig i perioden 2010 til 2022. Det tyder på Høyesterett anser lagmannsrettsdommene som korrekte og rettfærdige.

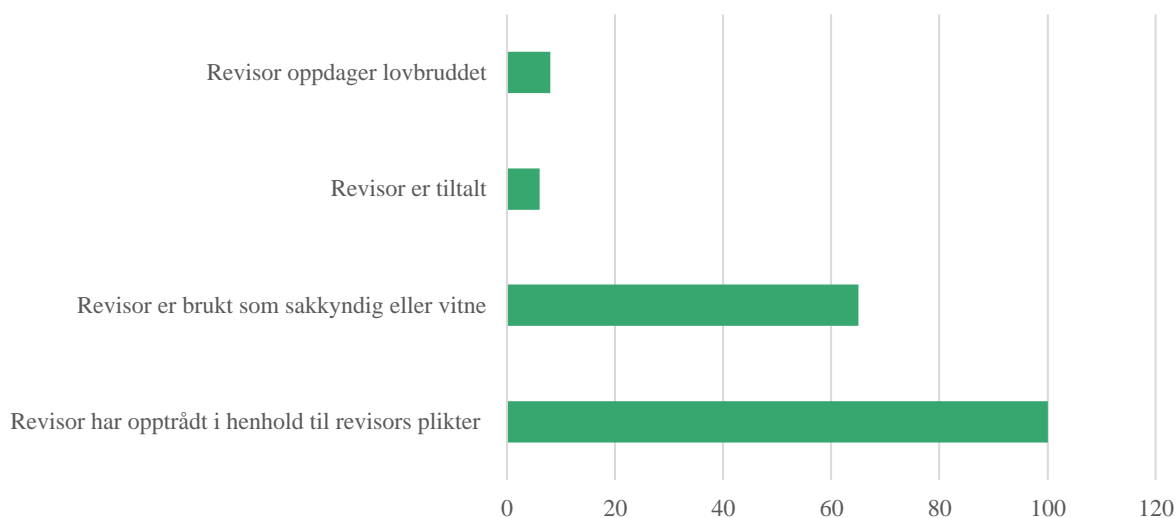


Figur 14: Kriminalitetstypene fra Høyesterett

5.7 Oppsummering av datafunn

Funnene fra de tre rettsinstansene er relativt like. Den rollen revisor har flest ganger er «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter». Dette gjelder for alle tre rettsinstanser, og kan dermed generaliseres. Den rollen som er nest mest vanlig er «revisor er brukt som sakkyndig/vitne». Denne rollen er særlig vanlig i lagmannsretten. Derimot er det ingen tilfeller av denne rollen i Høyesterett noe som kan forklares med at det normalt sett ikke føres vitner for Høyesterett.

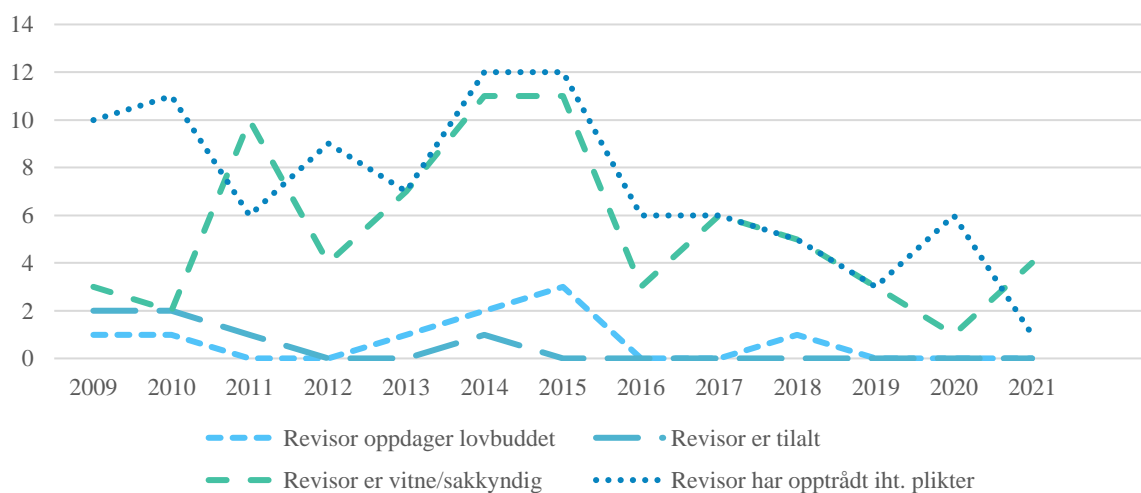
Rolleoversikt fra rettsinstansene



Figur 15: Rolleoversikt fra alle rettsinstansene

Stolpediagrammet ovenfor viser rolleoversikten fra tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. De tilfeller hvor revisor innehar to roller er ikke hensyntatt. Slik som vises av stolpediagrammet, er det få tilfeller av revisor som har oppdaget lovbruddet – kun 8 tilfeller mellom 2010 og 2022. Dette er noe overaskende med tanke på det ansvaret revisor faktisk har med å bekjempe og oppdage økonomisk kriminalitet. Det gir et inntrykk av at revisor ikke er viktigere enn andre aktører, som for eksempel skatteetaten eller regnskapsførere, for å oppdage økonomisk kriminalitet.

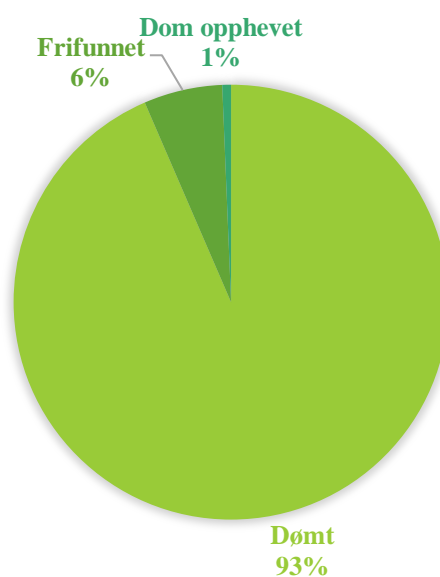
Revisors rolleendring over tid



Figur 16: Revisors rolleendring over tid

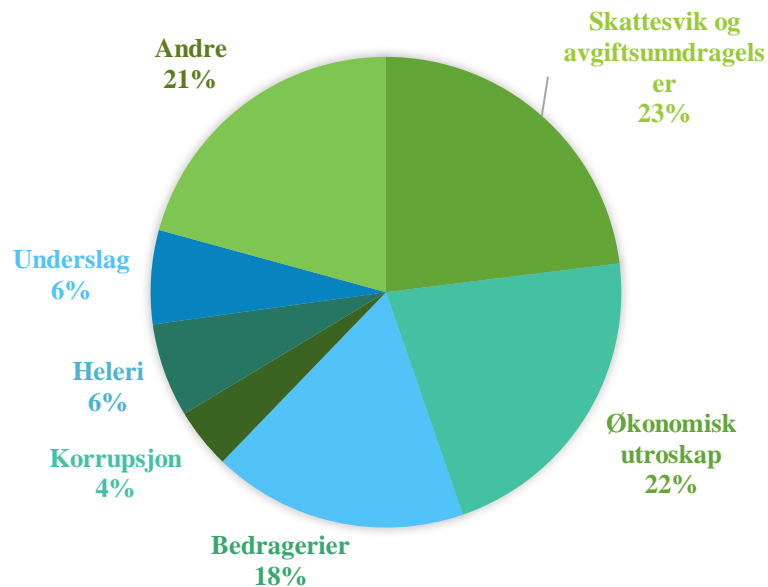
Figur 16 viser hvordan revisors roller har endret seg i løpet av tidsperioden. Slik som grafen viser, beveger rollene seg relativt likt – grafene øker og synker med hverandre. Grafene når et toppunkt i årene 2014 til 2016. Dette kan sees i sammenheng med statistikken fra SSB, som viste at det var flest anmeldelser av økonomiske lovbrudd i denne perioden. Det som midlertidig er overraskende er at revisor ikke har oppdaget noen lovbrudd i perioden 2015 til 2017, og ingen fra 2019 og fram til i dag. Grafen viser at det var minkende antall rettsavgjørelser med revisor involvert i denne perioden, bortsett ifra i 2020. Anmeldelser om økonomiske lovbrudd gikk ikke ned i denne perioden. Dermed betyr det at revisor ikke var særlig innblandet i straffesaker fra denne perioden.

Det jeg midlertidig finner oppsiktsvekkende er i hvor liten grad revisor faktisk er nevnt i dommene. I flere av rettsavgjørelse blir revisor kun nevnt med en setning eller to, særlig gjelder dette dommene fra Høyesterett. Med tanke på hvor lite revisor faktisk ser ut til å vektlegges i rettsavgjørelsene, vil jeg på generelt grunnlag si at revisor ikke er en avgjørende faktor for å få kriminelle dømt. Dette strider imot det faktum at de fleste tiltalene ender med domfellelse for tiltalte, enten i form av fengselsstraff, bøter eller andre former for straff. Slik som det vises av figur 17 ender 93% av sakene med at de tiltalte blir domfelt for ugjerningen de har gjort. Det betyr at bevisføringen i økonomiske straffesaker hvor revisor er involvert er svært god. I kun 6% av dommene blir tiltalte frifunnet. Det betyr at personer som er tiltalt for et økonomisk lovbrudd hvor revisor spiller en eller annen rolle, ikke kan forvente å bli frifunnet.



Figur 17: Utfallet av straffesakene fra rettsinstansene

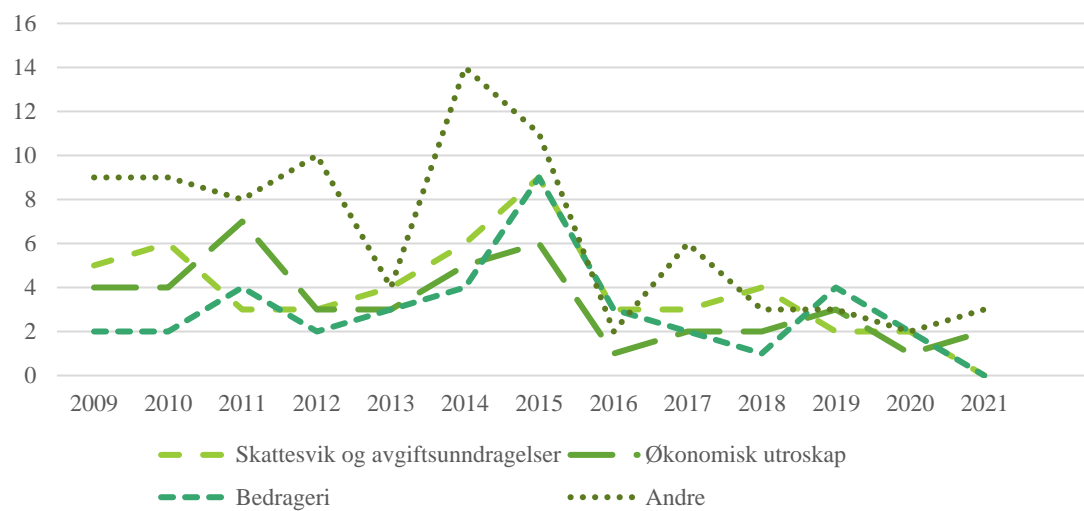
Et annet interessant funn er hvilken kriminalitetstype revisor er mest involvert i. Funnene fra rettsinstansene viser at det er et lite flertall dommer som handler om skattesvik og avgiftsunndragelser. Det er som oftest i disse sakene revisor er innblandet. Dernest er saker som handler om økonomisk utroskap og bedragerier. Revisor er også innblandet i en andel rettsavgjørelser om helerier og underslag. Figur 18 viser et sektordiagram som skal gi en oversikt over fordelingen av de mest vanlige kriminalitetstypene med revisor involvert.



Figur 18: Kriminalitetstypene fra rettsinstansene

Sektordiagrammet er omformet til figur 19, som viser endringen i kriminalitetstypene i perioden 2010 til 2021. For syns skyld går korrupsjon, heleri og underslag under kategorien «andre». Figuren viser at det har vært en jevn fordeling av de ulike kriminalitetstypene. Men slik som i figur 16, er det også her tilfelle at kurvene er økende i perioden hvor anmeldelsene var noe høyere. Kategorien «andre» er i dette diagrammet dominerende. Dette representerer ikke den faktiske virkeligheten, fordi skattesvik og avgiftsunndragelser, og økonomisk utroskap er de mest dominerende kriminalitetstypene.

Endring i kriminalitetstyper over tid



Figur 19: Endring i kriminalitetstyper over tid

6.0 Analyse

I dette kapittelet vil funnene fra datainnsamlingen bli drøftet og analysert. Disse vil bli sammenlignet med litteraturen for å kunne gi et svar på problemstillingen.

6.1 Revisor og økonomisk kriminalitet: hverken forebygger eller avdekker?

Datainnsamlingen viser det at revisor i hovedsak innehar to ulike roller i økonomiske straffesaker; «revisor har opptrådt i henhold til revisors plikter, men andre oppdager lovbruddet» og «revisor har vært inne som vitne eller sakkyndig». Rettsavgjørelsene viser at revisor i liten grad blir vektlagt. Det er som regel kun med en setning eller to. Men det er også flere tilfeller hvor revisor blir vektlagt i større grad, og hvor retten ved flere anledninger viser til revisors beregninger som er gjort i forkant av at hovedforhandlingen starter.

Rettsens oppbygging og kompetanse kan være en begrunnelse for hvorfor revisor i liten grad blir vektlagt. Slik som forklart i delkapittel 4.2 blir rettens kompetanse «bedre» hvor høyere opp i rettssystemet en sak kommer. Derfor kan en revisors uttalelser bli vektlagt mindre i tingretten enn hva den ville blitt i lagmannsretten. Derfor har det vært viktig å gjøre et klart skille mellom rettsavgjørelsene fra de ulike instansene. Det er også viktig å ikke undervurdere rettens kompetanse, men tingretten, lagmannsretten og Høyesterett kan tolke en faktor i en straffesak på ulike måter. Dette kan dermed resultere i at revisor blir vektlagt ulikt i instansene. Når det er sagt er det midlertidig lite som tyder på at dette er grunnen til at revisor blir lite vektlagt.

Det er viktig å trekke fram rollen revisor har som vitne eller sakkyndig. Når revisor påtar seg en slik rolle, plikter vedkommende samtidig til å forklare seg sannferdig ovenfor retten (strl., 2005, § 221). Det betyr at de utsagn revisor kommer med i retten skal være korrekte, og retten kan dermed bygge seg et bilde av hvordan de tiltalte har handlet og hvilke vurderinger som er gjort i forkant av forbrytelsen. Det er flere tilfeller hvor revisor har gjort tiltalte oppmerksom på at de handlinger vedkommende er i ferd med å gjennomføre, vil være i strid med både loven og god forretningsskikk. Videre har revisor forklart at tiltalte ikke tok til seg denne informasjonen. Dette tyder på at tiltalte har handlet med forsett, og var klar over egne handlinger. Opplysninger som dette vil bidra til å opplyse sakens faktiske hendelsesforløp, og er et eksempel på hvorfor revisors involvering i enkelte tilfeller kan være svært viktig.

Et interessant funn som ble gjort i datainnsamlingen er hvor sjeldent revisor oppdager et økonomisk lovbrudd. Det er i samsvar med James (2003) påstand om at det er vanskelig for revisor å oppdage økonomisk kriminalitet. Revisors lovpålagte ansvar for å oppdage

økonomiske misligheter reflekterer ikke virkeligheten. Derfor kan det stilles spørsmål om det forventes for mye av revisor? Det er andre aktører som oppdager lovbruddene når revisor ikke gjør det. Men hvorfor har da samfunnet denne forventingen om at revisor skal oppdage økonomiske lovbrudd, når gjentatte forskningsprosjekter viser at revisor *ikke* oppdager økonomisk kriminalitet?

Derfor er det interessant å drøfte påstanden fra Bamle & Bru (2019) som sier at revisors hovedoppgave ikke er å oppdage økonomisk kriminalitet, men heller virke forebyggende. Datafunnene viser at i flertallet av dommene har revisor opptrådt i henhold til revisors plikter. Likevel har de tiltalte klart å utføre kriminelle handlinger. Dette tyder på at revisor i flere tilfeller har problemer med å virke forebyggende. Særlig gjenspeiles dette i sakene hvor revisor har gjort tiltalte oppmerksom på handlingene, men hvor tiltalte tilsynelatende ikke har brydd seg om revisors uttalelser og likevel gjennomført lovbruddet.

Endringer i revisorloven er også viktig drøfte i denne sammenhengen. Som vist i delkapittel 2.3 har revisorloven gjennomgått endringer jevnlig siden den ble en del av Norges lover. Det var først i den nyeste utgaven av revl. som ble gjeldene i 2021, at revisor fikk et lovpålagt ansvar for å oppdage økonomisk kriminalitet. Fram til da skulle revisor «bare» «vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil» (revl., 1998, § 5-2). Det betyr at revisor av lov ikke hadde plikt til å oppdage økonomisk kriminalitet. Hvorvidt dette kan forklare datafunnene er vanskelig å si, men det er et interessant aspekt som er en av mange faktorer som kan forklare revisors rolle.

6.2 Revisor og type lovbrudd: Manipulering, men ingen hvitvasking?

Funnene fra datainnsamlingen viser at revisor er involvert i flere ulike typer økonomiske lovbrudd. Noen lovbruddstyper var mer representert, og det var skattesvik og avgiftsunndragelser, økonomisk utroskap og bedragerier. Majoriteten av straffesakene handlet om en kombinasjon av ulike lovbrudd, og dette er antakeligvis med på å gjøre økonomisk kriminalitet vanskelig å oppdage.

I delkapittel 2.1 kom det fram at Petter Gottschalk (2018) presenterer bedrageri, tyveri, manipulering og korrupsjon som de vanligste formene for kriminalitet. Med bakgrunn i funnene gjort i denne oppgaven er jeg både enig og uenig i denne påstanden. Funnene fra datainnsamlingen viser at manipulering og bedragerier er godt representert, men det er relativt få tilfeller av korrupsjon og tyveri. Korrupsjon utgjør kun 4% av de totale lovbruddene, og tyveri er ikke nevnt i rettsavgjørelsene. Det som er viktig å påpeke at Petter Gottschalks

påstand er med bakgrunn i *alle* økonomiske lovbrudd, og i denne oppgaven har jeg som kjent kun sett på rettsavgjørelser med revisors innblanding. Det er en vesentlig forskjell på disse to utgangspunktene. Det medfører likevel at revisor burde være oppmerksom på forhold som omhandler skatt og avgifter fordi det relativt ofte skjer lovbrudd relatert til dette. Økonomisk utroskap og bedragerier er antakeligvis vanskeligere for revisor å oppdage, men ved mistanke om slike lovbrudd burde revisor foreta nærmere undersøkelser.

Korejo et al. (2021) argumenterte for at hvitvasking har hatt en eksponentiell vekst de siste årene, og at det antakeligvis hvitvaskes flere milliarder dollar hvert år. Det ser jeg midlertidig lite av i datainnsamlingen. Hvitvaskingslovbrudd var så lite representert i rettsavgjørelsene at det ikke var hensiktsmessig å plassere denne type lovbrudd i en egen kategori, og derfor går de under kategorien «andre». Det vil være for naivt å tenke at hvitvasking ikke foregår i Norge, når forskningen til blant annet Korejo, Rajamanickam og Said (2021) viser at dette er et stort globalt problem. Spørsmålet i denne sammenheng blir derfor om dette kan forklares med bakgrunn i påstandene fra Cindori (2013) og Naheem (2019), som sier at hvitvasking i dag er særdeles komplisert og vanskelig å oppdage. I følge Cindori og Naheem kreves det både ressurser og ferdigheter å avdekke hvitvasking, og kanskje den «vanlige» revisor rett og slett ikke innehar denne kompetansen eller besitter ressursene?

Både Gottschalk (2018) og Bamle og Bru (2019) identifiserte ansatte i næringsvirksomheter som mulige kandidater til å begå økonomiske lovbrudd, spesielt ansatte i tillitsbaserte maktposisjoner. Funnene fra datainnsamlingen viser at dette stemmer. Majoriteten av lovbruddene er relatert til en forretningsvirksomhet. Dette er i noen grad selvforklarende, med tanke på at revisor var involvert på en eller annen måte.

6.3 Revisors ansvarsgap: Økende avstand mellom revisjons- og rettslogikk?

Datafunnene viser at tiltalte blir dømt i 93% av rettsavgjørelsene. Majoriteten av straffereaksjonene er fengselsstraffer eller bøter, eller en kombinasjon av dette. Det viser at en særdeles høy prosent av tiltalene ender med domfellelse for tiltalte når revisor er involvert, noe som igjen betyr at bevisføringen i disse økonomiske straffesakene er så god at domstolen dømmer tiltalte i over 9 av 10 tilfeller. Amundsen (2021) har argumentert for at økonomiske straffesaker ofte ender med frifinnelse for tiltalte. Funnene fra datainnsamlingen viser at dette ikke stemmer, så lenge revisor er involvert på en eller annen måte. Det er særdeles positivt, og viser at til tross for at revisor har vanskeligheter for å oppdage økonomiske lovbrudd, har han

likevel en viktig rolle for å få lovbrøtteren(e) dømt for det straffbare forholdet vedkommende er tiltalt for.

Et av funnene fra datainnsamlingen viser at revisor har oppdaget få lovbrudd de siste ti årene. Hva kan være grunnen til det? Som diskutert i delkapittel 2.2.1 har revisor forpliktelser overfor rettssystemet, egen arbeidsgiver og sine klienter. Funnene fra forskingen viser at revisor ikke klarer å leve opp til sine forpliktelser med å være allmennhetens tillitsperson som avdekker og forebygger økonomisk kriminalitet. I denne sammenheng er det naturlig å diskutere revisors rolle mot institusjonell teori og institusjonell logikk.

Som vist i modellen på side 13 er revisors rolle en kombinasjon av å håndtere rettslogikk og profesjonslogikk som kan forklares med bakgrunn i institusjonell logikk. Ifølge DiMaggio (1997) kan institusjonell logikk brukes som en metode for å forklare hvordan individer, revisorer i denne sammenheng, og organisasjoners oppførsel kan forklares med utgangspunkt i sosiale faktorer i samfunnet. Organisasjoner i denne sammenheng vil være domstolen og revisors arbeidsgiver. Logikkene kan gå under samlebetegnelsen profesjonelle logikker. Jeg vil nå beskrive forskjellen og hvordan revisors roller kan forklares ut ifra dette.

Rettslogikk handler om hvorfor rettssystemet og folkene som arbeider der, gjør som de gjør. Rettssystemet, som inkluderer domstolen, påtalemyndigheten, forsvarerordningen osv. skal gi rettferdige dommer til lovbrøtterne, og sørge for at loven i Norge blir fulgt. Samfunnet generelt har forventninger og antakelser for hvordan rettssystemet fungerer, og av erfaring vet vi også hvordan vi kan forholde oss til rettssystemet. På bakgrunn av utdanning, erfaring, lover og regler skaper disse menneskene det sosialt konstruerte samfunnet som vi lever i. I tillegg har Stortinget og regjeringen en viktig rolle for hvordan rettslogikken fungerer, fordi disse gir føringer til rettssystemet for hvilke lover som gjelder i Norge. Domstolen blir omtalt som den dømmende makt (Berg, 2020). Selv om det ikke er domstolen som bestemmer lovverket i Norge, men Stortinget som lovgivende makt (Berg, 2020), er det domstolen sitt ansvar å få kriminelle dømt. Og det er i denne sammenheng revisor er involvert.

Rettssystemet og resten av samfunnet har forventninger til hvordan revisors utfører sin profesjon. Revisors profesjonslogikk er naturlig nok annerledes enn rettslogikken fordi disse to aktørene har ulike måter å jobbe på, og har ulike forutsetninger for hvordan de skaper sin sosiale virkelighet. Revisors profesjonslogikk er forventninger for hvordan revisor skal utføre sin profesjon basert på normer og regler skapt i revisjonsvirksomhetene, revisors klienter, samfunnet, Stortinget som lovgivende makt, og domstolen som dømmende makt. Disse

aktørene har forventninger om at revisor skal foreta en sannferdig revisjon og oppdage uredelige forhold. Derfor blir revisors handlinger og hvordan vedkommende jobber for å oppdage og forebygge økonomisk kriminalitet det som utgjør revisors profesjonslogikk.

På grunn av revisor manglende evne til å oppdage økonomisk kriminalitet, til tross for at rettslogikken forventer dette, ser vi at revisor har vanskeligheter med å tilpasse seg forventningene og omgivelsene rundt. Som et resultat av dette oppstår det et gap mellom profesjonslogikken og rettslogikken, som en usynlig konflikt. Dette gapet velger jeg å kalle ansvarsgapet. Ansvarsgapet er relativt likt forventningsgapet som drøftes i artikkelen skrevet av Imeny et al. (2018), men jeg mener det er særlig en viktig forskjell. Forventingsgapet presenter en konflikt mellom *forventinger* domstolen og revisor har om forutsetningene for å oppdage økonomisk kriminalitet (Imeny et al., 2021). Jeg mener dette endrer seg i det revisor har et lovpålagt ansvar med å oppdage økonomisk kriminalitet. Da mener jeg revisor ikke lenger bør få anledning til å bortforklare sine begrensede muligheter til å avdekke økonomisk kriminalitet med unnskyldninger som «vi er for lite til stede i bedriften» (James, 2003) eller «vi ser bare på regnskapet» (Imeny et al., 2021; Mitchell et al., 2018; Sikka et al., 2009; Bigus, 2015; Kang et al. 2019). Det er et gap mellom revisors lovpålagte profesjonsansvar med å oppdage økonomisk kriminalitet, og hvordan revisor faktisk håndterer dette ansvaret.

Jeg er midlertidig enig i Douglas Carmichael (2004) at det ikke kan forventes at revisor oppdager *all* økonomisk kriminalitet. Jeg er også enig med Jeppesen (2019) som poengterer at revisor alene ikke kan sette en stopper for økonomisk kriminalitet. Men det er en vesentlig forskjell på å oppdage alle økonomiske lovbrudd, og å oppdage sju økonomiske lovbrudd over en tiårsperiode, som funnene i datainnsamlingen viser. Det er kjent fra før at revisor har tilgang til sine klienters dokumenter og transaksjoner under utførelsen av revisjonen (Khlif & Ammari, 2018). Det er derfor lett å argumentere for at påstanden fra Jeppesen (2019) er korrekt som sier at revisor i private revisjonsselskaper har en tendens til å overse feil i årsregnskapet. Spørsmålet som dukker opp i denne sammenheng er dermed om vi er vitne til en rollekonflikt hvor revisor har vanskeligheter for å skille sine kunders interesser fra det ansvaret han har ovenfor domstolen og rettssystemet. Funnene fra datainnsamlingen viser midlertidig at det er få tilfeller hvor revisor har spilt på lag med tiltalte, men det er mange tilfeller av tilsynelatende svak revisjonsutførelse. Har det i disse tilfellene vært viktigere for revisor å «pleie» forholdet til sine klienter for å unngå å miste kunder, slik som Myers, Myers og Omer (2003) påstår? Det oppstår en avstand mellom rettslogikken og profesjonslogikken som resulterer i ansvarsgapet. Dette ansvarsgapet er revisors manglende evne til å avdekke og

forebygge økonomisk kriminalitet til tross for samfunnets og rettssystemets forventning om det. Ansvarsgapet har ikke revisor klart å «tette», og revisors rolle har dermed ikke tilpasset seg endringene økonomisk kriminalitet har hatt det siste tiåret.

6.4 Oppsummering

Analysen viser at funnene gjort i dette forskningsprosjektet i stor grad samsvarer med tidligere forskning. Revisor er ofte involvert i saker som handler om skattesvik og regnskapsmanipulasjon, økonomisk utroskap og bedragerier. Dette er i stor grad likt Petter Gottschalks påstander om vanligste former for økonomisk kriminalitet. Det er midlertidig få tilfeller om hvitvasking, noe som går imot påstandene fra Korejo, Rajamanickam og Said. Funnene viser også at revisor hverken oppdager eller forebygger økonomisk kriminalitet. Det tyder på at det stilles for høye forventninger til revisor, og at han ikke klarer å leve opp til disse. Dette resulterer i det jeg har valgt å kalle ansvarsgapet – en konflikt mellom revisors ansvar med å oppdage og forebygg økonomisk kriminalitet og hans faktiske muligheter til å gjøre dette.

7.0 Avslutning

I dette kapittelet vil jeg oppsummere og konkludere med arbeidet som er gjort i denne oppgaven. I tillegg vil jeg komme med forslag til videre forskning, samt gi praktiske implikasjoner.

7.1 Konklusjon

Tidligere forskning på revisors rolle i økonomiske straffesaker viser at revisor i utgangspunktet har en begrenset rolle knyttet til å oppdage økonomisk kriminalitet. Etter endringer i revisorloven og revisjonsdirektivene har revisor fått et tydeligere lovpålagt ansvar med å oppdage økonomisk kriminalitet. Hensikten med oppgaven var derfor å undersøke hvorvidt det har skjedd endringer i revisors rolle som følge av endringer i lovverket det siste tiåret. Konklusjonen på denne problemstillingen baserer seg på funnene gjort i datainnsamlingen og analysen av disse.

Med tanke på endringene i revisorloven og revisjonsdirektivene hadde jeg på forhånd forventet en endring i revisors rolle. Denne endringen fremkommer ikke av datainnsamlingen og analysene. Statistikk fra SSB og politiet viser at det har vært et jevnt antall anmeldelser av økonomiske lovbrudd i perioden 2010 til 2022. Disse opplysningene i seg selv indikerer tydelig at omfanget av lovbruddene ikke har gått ned, noe som igjen betyr at revisor hverken har oppdaget eller virket forebyggende i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet. Det samsvarer med funnene fra datainnsamlingen som viser at revisor svært sjeldent oppdager økonomiske lovbrudd. Når det gjelder bevisføringen av økonomiske straffesaker har revisor en viktig rolle som sakkyndig og vitne for å forklare sakens faktiske hendelsesforløp. Det viser seg at denne rollen heller ikke har endret seg vesentlig det siste tiåret. Man kan selvsagt tenke seg at endringer i lovverket har bidratt til at revisor i større grad har hindret mulige økonomiske lovbrudd og at det i seg selv har ført til at antall anmeldelser ikke har økt. Dette er imidlertid lite trolig fordi rammebetingelsene for revisor ikke ble endret samtidig.

Funnene etter datainnsamlingen og analysen forteller:

- Lovendringene har ikke ført til at revisor forebygger eller avdekker flere økonomiske lovbrudd.
- Innenfor økonomisk kriminalitet er hvitvasking og selvvasking et av områdene som øker mest. Straffesakene jeg har analysert omhandler hvitvasking i liten grad, derfor har revisors rolle ikke økt tilsvarende innenfor disse områdene.

- Det oppstår et ansvarsgap mellom samfunnets forventinger og krav til å oppdage økonomisk kriminalitet og virkeligheten som viser at revisor ikke avdekker dette.
- Revisors rolle har endret seg i liten grad til tross for endringer i revisorloven og revisjonsdirektivene.

Hvorfor har vi så ikke fått den endringen vi kanskje kunne forvente? Det er det flere grunner til, men det har etter min mening en tydelig årsak:

Å oppdage økonomisk kriminalitet er ikke revisors hovedoppgave, denne oppgaven «forsvinner» litt i en travel jobbhverdag. Det er svært vanskelig å oppdage økonomisk kriminalitet, fordi lovbryterne bruker avanserte metoder for å bevisst føre revisor bak lyset. Det bygges kompliserte strukturer for å gjennomføre ulovlighetene. Derfor mener jeg at det forventes for mye av revisor, og at han har ikke mulighet til å innfri disse. Revisor har et ansvar for å oppdage og forebygge økonomisk kriminalitet, men denne studien viser at revisor har problemer med det. Jeg mener derfor det burde skje endringer i revisors rammebetingelser og at det gis tydeligere fokus på økonomisk kriminalitet og alle aspekter ved det. Opplæring, kompetansebygging og veiledning gitt av personer med høyere kompetanse kan være et sted å starte. Da får vi kanskje se en nedgang i kurven som viser antall anmeldte økonomiske lovbrudd. Forhåpentligvis.

7.2 Videre forskning

Som videre forskning vil jeg anbefale en lignende studie noen år fram i tid. På den måten vil man kunne se hvorvidt det har blitt endringer i revisors håndtering med forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet etter iverksettelsen av revl. 2020. I tillegg mener jeg at det ville vært interessant å få kommentarer fra en representant for revisorene på funnene i denne oppgaven, og se hvilke argumenter revisor har som kan forklare håndteringen av økonomisk kriminalitet. Jeg mener også det ville vært interessant å se nærmere på revisor/klient forholdet for å undersøke hvorvidt det oppstår en rollekonflikt hos revisor når mistanken om økonomiske lovbrudd oppstår.

Jeg vil også anbefale å studere effekten av mer opplæring og utdanning om økonomisk kriminalitet. Av personlig erfaring er det lite fokus på økonomisk kriminalitet i studieløpet, og det kunne vært interessant å se hvorvidt økt kunnskap fører til at revisor oppdager flere misligheter. Dette kan eksempelvis gjøres som en case-studie for å studere hvordan revisor prioriterer bruken av ressurser. Det hadde også vært interessant å studere hvorvidt

digitalisering og moderne revisjonsmetoder kan hjelpe revisor å oppdage økonomisk kriminalitet.

7.3 Praktiske implikasjoner

De praktiske implikasjoner i denne sammenheng vil være å prøve å skape en endring i revisors rolle i økonomiske straffesaker. Revisor og revisors arbeidsgiver bør tilstrebe å øke kompetansen, i form av kurs eller mer utdanning for de ansatte. Dette kan føre til at revisor i større grad vet hvordan han skal forholde seg til og identifisere mistenkelige transaksjoner. I tillegg kan en holdningsendring hos revisor være viktig for å forstå sitt eget ansvar i forbindelse med økonomisk kriminalitet. Igjen faller dette tilbake på opplæring og kompetanse, som vil være nøkkelen for at en endring skal kunne skje.

Litteraturliste

- Advokat Sulland. (2021, 16. desember). *Økonomiske straffesaker*. Advokat Sulland. <https://www.advokatsulland.no/saksomrader/okonomiske-straffesaker/>
- Aghili, S. (2019). *Fraud Auditing Using CAATT*. Taylor & Francis Group.
- Alford, R. R. & Friedland, R. (1985). *Powers of Theory: Captialism, the State, and Democracy*. Cambridge University Press.
- Alford, R. R. & Friedland, R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, 232-263. DOI: 10.4135/9781446262023.n28
- Amundsen, B. (2021). *Politiet overlater etterforskningen av økonomisk kriminalitet til de mistenkte*. Forskning.no. <https://forskning.no/finans-kriminalitet-politikk/politiet-overlater-etterforskningen-av-okonomisk-kriminalitet-til-de-mistenkte/1841798>
- Anderson, J.C., Lowe, D.J & Reckers, P.M (1993). Evaluation of auditor decisions: hindsight bias effects and the expectations gap. *Journal of Economic Psychology*, 14(4), 711-737.
- Bamle, M., & Bruu, B. (2019). *Økonomisk kriminalitet - Trusler og tiltak*. Gyldendal.
- Berg, O. (2019, 29. januar). Organisasjonsteori. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/organisasjonsteori>
- Berg, O. (2020, 18. juli) Statsmaktene. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/statsmaktene>
- Bigus, J. (2015). Auditor reputation under different negligence regimes. *Abacus*, 51(3), 356-378. <https://doi-org.ezproxy.nord.no/10.1111/abac.12051>
- Burns, J. & Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Burns, J. (2000). A River Runs Through It: A metaphor for Teaching Leadership Theory. *The Journal of leadership studies*, 7(3), 41-55. <https://doi-org.ezproxy.nord.no/10.1177/107179190000700303>
- Carmichael, D. (2004). The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor. *Accounting Horizons*, 18(2), 127-133. DOI: 10.2308/acch.2004.18.2.127
- Cindori, S. (2013). Money laundering: correlation between risk assessment and suspicious transactions. *Financial theory and practice*, 37(2), 181-206. DOI: 10.3326/fintp.37.2.3
- Dahlum, S. (2020, 8. juli) Validitet. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/validitet>
- Damayanthi, S. & Gooneratne, T. (2017). Institutional logics persperctive in management - control research: A review of extant literature and directions for future research. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(2). DOI: 10.1108/JAOC-01-2017-0002
- Dissens, (2020, 17. juli). I *Store norske leksikon*. Hentet 1. mai 2020 fra <https://snl.no/dissens>

- DiMaggio, P. (1997) Culture and Cognition. *Annual Review of Sociology*, 263-287. DOI: 10.1146/annurev.soc.23.1.263
- Deloitte. (u.å). *Revisjonens historie*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/about-deloitte/articles/revisjonens-historie.html>
- Easterby-Smith, M., Thrope, R., Jackson, P., & Jaspersen, L. (2018). *Management & Business Research*. (6. utg.). Sage Publications Ltd
- Esplin, A. & Sunder, S. (2018). Demand for and assessment of audity quality in private companies. *Abacus*, 54(3), 319-325. <https://doi-org.ezproxy.nord.no/10.1111/abac.12138>
- Finance Credit-saken, (14. desember 2021). I *Store norske leksikon*. Hentet 3. mai fra https://snl.no/Finance_Credit-saken
- Gamage, S. & Gooneratne, T. (2016). Management controls in an apparel group: an institutional theory perspective. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(2), 223-241. DOI: 10.1108/JAAR-09-2015-0075
- Gisle, J. (2016, 13. juni) Sakkyndige. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/sakkyndige>
- Gisle, J. (2019, 19. juli). Hovedforhandling. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/hovedforhandling>
- Gottschalk, P. (2018). *Økonomisk kriminalitet: Ledelse og samfunnsansvar* (2. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Graham, L. (2015). *Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing under the New COSO Framework*. John Wiley & Sons.
- Grunnloven. (1814). Kongeriket Norges grunnlov (LOV-1814-05-17). Lovdata. <https://lovdata.no/lov/1814-05-17-nn>
- Helgesson, K. & Mörth, U. (2018). Client privilege, compliance and the rule of law: Swedish lawyers and money laundering prevention. *Crime, Law and Social Change*, 227-248. DOI: 10.1007/s10611-017-9753-8
- Hirsch, E. & Kaarbø, T. (2015). Revisors ansvar for feil. *Revisjon og regnskap*, 15(3), 44-54. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/3-44-54.pdf>
- Horn, H. (2014, 19. desember). Sakkyndighet i straffesaker om miljø og økonomi. *Økokrim*. <https://www.okokrim.no/sakkyndighet-i-straffesaker-om-miljoe-og-oekonomi.416975.no.html>
- Hov, J. (2010). *Rettergang I*. Calax.
- Internasjonal revisjonsstandard (ISA). (2009). *ISA 240 Revisors oppgaver med plikter til vurdere misligheter ved revisjon av selskaper*. <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-240-0121.pdf>

- Imeny, V., Norton, S., Moradi, M., & Salehi, M. (2021). The anti-money laundering expectations gap in Iran: auditor and judiciary perspectives. *Journal of Money Laundering Control*, 24(4), 681-692. DOI: 10.1108/JMLC-09-2020-0105
- Jackall, R. (1988). *Moral Mazes: The World of Corporate Managers*. New York: Oxford University Press.
- James, K.L. (2003). The effects of internal audit structure on perceived financial statements fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17(4), 315-327. DOI: 10.2308/acch.2003.17.4.315
- Jennings, M., Kneer, D.C & Reckers, P.M. (1993). The significance of audit decisions aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 489-507. DOI: 10.1111/j.1911-3846.1993.tb00894.x
- Jeppesen, K.K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5). DOI: 10.1016/j.bar.2018.06.001
- Johannesen, A., Christoffersen, L. & Tufte P.A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Abstrakt Forlag.
- Johannsen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P.A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4. utg.). Abstrakt Forlag.
- Johnston, M (2017). Secondary Data Analysis: A Method of Which the Time Has Come. *Qualitative And Quantitative Methods In Libraries*, 3(3), 619-626.
- Kang, M., Lee, H.Y., Mande, V. & Woo, Y.S. (2019). Audit firm attributes and auditor litigation risk. *Abacus*, 55(4), 639-675. DOI: 10.1111/abac.12171
- Kaurel, F., Halbo, F., & Gårseth-Nesbakk, L. (6. januar. 2021). I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/revisjon>
- Khlif, I. & Ammari, A. (2020). Strength of auditing and reporting standards, corruption and money laundering: a cross-country investigation. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1243-1259. DOI: 10.1108/MAJ-10-2018-2026
- Korejo, M., Rajamanickam, R. & Said, M. (2021). Financial institutions and anti-money laundering violations: who is to bear the burden of liability? *Journal of Money Laundering Control*. DOI: 10.1108/JMLC-07-2021-0071
- Liggio, C.D. (1974). Expectation gap: the accountants' Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(3), 27-44.
- Lowe, J. (1994). The expectations gap in the legal system: perception differences between auditors and judges. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 10(3), 39-44. DOI: 10.19030/jabr.v10i3.5922
- Magnussen, S. (2019). *Vitnepsykologi 2.0*. Abstrakt forlag AS.
- Martinsen, L.B. & Martinsen G.E. (2012). *119 års selvstendig bankdrift er over*. NRK. <https://www.nrk.no/nordland/nordlandsbanken-er-historie-1.8340174>

- Maulidi, A. & Ansell, J. (2021). Corruption as distinct crime: the need to reconceptualise internal control on controlling bureaucratic occupational fraud. *Journal of Financial Crime*. DOI: 10.1108/JFC-04-2021-0100
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. DOI: 10.1086/226550
- Mitchell, A., Sikka, P. & Willmott, H. (1998). Sweeping it under the carpet: the role of accountancy firms in money laundering. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6), 589-607. DOI: 10.1016/S0361-3682(98)00010-5
- Moll, J., Burns, J. and Major, M. (2006), "Institutional theory", in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*, Spiramus, London.
- Mortvedt, O. M. (2020, 13. mai). *Økonomisk kriminalitet koster samfunnet minst 145 milliarder*. Politiforum. <https://www.politiforum.no/nyhet-okokrim-okonomisk-kriminalitet/okonomisk-kriminalitet-koster-samfunnet-minst-145-milliarder/158868>
- Myers, J.N., Myers, L.A., & Omer, T. (2003). Exploring the Term of the Auditor-Cleint Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779-799. DOI: 10.2308/accr.2003.78.3.779
- Naheem, M. (2019). Anti-money laundering/trade-based money laundering risk assessment strategies – action or re-action focused? *Journal of Money Laundering Control*, 22(4), 721-733. DOI: 10.1108/JMLC-01-2016-0006
- Norges domstoler. (2021). *Hva skjer i en hovedforhandling? I Norges domstoler*. <https://www.domstol.no/meddommere/veien-gjennom-en-rettsprosess/hva-skjer-i-en-hovedforhandling/>
- Norton, S. (2017). Suspicion of money laundering reporting obligations: Auditor compliance, or sceptical failure to engage? *Critical Perspectives on Accounting* 50, 56-66. DOI: 10.1016/j.cpa.2017.09.003
- NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven*. Finansdepartementet.
- Parsons, T. (1956). *Economy and society: a study in the integration of economic and social theory* (2. utg.). Routledge & Kegan Paul.
- Revisorforeningen. (u.å.). *Revisjon = tillit*. Revisorforeningen. <https://revisorforeningen.no/om-revisjon/Revisjon-gir-tillit/>
- Revisorloven. (1999). *Lov om revisjon og revisorer* (LOV-1999-01-15-2). Lovdata. <https://lovdata.no/lov/1999-01-15-2>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer* (LOV-2020-11-20-128). Lovdata. <https://lovdata.no/lov/2020-11-20-128>

- Schäffer, U., Strauss, E. & Zecher, C. (2015). The role of management control systems in situations of institutional complexity. *Qualitative research in accounting and management*, 12(4), 395-424. DOI: 10.1108/QRAM-01-2015-0010
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2009). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach* (5. utg.). John Wiley & Sons Ltd.
- Shonhadji, N. & Maulidi, A. (2020). Is it suitable for your local governments? A contingency theory-based analysis on the use of internal control in thwarting white-collar crime. *Journal of financial crime*. DOI: 10.1108/JFC-10-2019-0128
- Sikka, P., Filling, S. & Liew, P. (2009). The audit crunch: reforming auditing. *Managerial Auditing Journal*, 24(2), 135-155. DOI: 10.1108/02686900910924554
- Standing, A. & Van Vuuren, H. (2003). The roles of auditors: research into organized crime and money laundering. *Institute for Security Studies Papers*, 73, 1-14.
- Statistisk sentralbyrå. (2021). 08631: Anmeldte lovbrudd og ofre [Statistikk]. <https://www.ssb.no/statbank/table/08631/tableViewLayout1/>
- Stenvold, T. D. (2018). Revisors ansvar for identifisering av regnskapsmessige misligheter. Regnskap og revisjon. <https://www.revregn.no/i/2018/1/revisjon-1-2018-1626>
- Straffeloven. (2005). *Lov om straff* (LOV-2005-05-20-28). Lovdata. <https://lovdata.no/lov/2005-05-20-28/§221>
- Straffeprosessloven. (1981). *Lov om rettergangsmåten i straffesaker* (LOV-1981-05-22-25). Lovdata. <https://lovdata.no/lov/1981-05-22-25>
- Politidirektoratet. (15. mars 2022). *STRASAK-rapporten 2021: Anmeldt kriminalitet og politiets straffesaksbehandling*. Politidirektoratet. <https://www.politiet.no/globalassets/04-aktuelt-tall-og-fakta/strasak/2021/anmeldt-kriminalitet-strasak-2021.pdf>
- Suddaby, R. (2010). Challenges for Institutional Theory. *Journal of management inquiry*, 19(1), 14-20. <https://doi-org.ezproxy.nord.no/10.1177/1056492609347564>
- Switzer, S.M. (2007). *Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting*. John Wiley and Sons.
- Thornton, P. & Ocasio, W. (1999). Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958-1990: *American Journal of Sociology*, 105(3), 801-843. <https://doi-org.ezproxy.nord.no/10.1086/210361>
- Thornton, P. & Ocasio, W. (2008). *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. SAGE Publications Ltd.
- Thornton, P., Jones, C. & Kury, K. (2005). Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing. *Research in the Sociology of Organizations*, Vol. 23, 125-170.
- Tjora, A., Skirbekk, S. & Tjernshaugen A. (2021, 22. februar). Rolle. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/rolle>

Tsingou, E. (2010). Global financial governance and the developing anti-money laundering regime: What lessons for International Political Economy? *International Politics*, 47(6), 617-637. DOI: 10.1057/ip.2010.32

Universitetet i Oslo. (u.å). *NVivo*. Universitetet i Oslo.
<https://www.uio.no/tjenester/it/forskning/datafangst-og-analyse/nvivo/>

Zakaria, K.M., Nawawi, A. and Salin, A.S.A.P. (2016), “Internal controls and fraud – empirical evidence from oil and gas company”, *Journal of Financial Crime*, 23(4) 1154-1168. DOI: 10.1108/JFC-04-2016-0021

Zucker, L. G. (1977). The Role of Institutionalization in Cultural Persistence: *American Sociological Review*, 726-743. DOI: 10.2307/2094862

Wiesen, J.L. (1978). Securities acts and independent auditors: what did Congress intend? A research study. *American Insistute of Certified Public Accountants*.

Økokrim, Oslo politidistrikt & Advokatforeningen. (2016, januar). Aktørenes samhandling i store økonomiske straffesaker – en veileder. Norges domstoler.
<https://www.domstol.no/globalassets/upload/obyr/internett/diverse/anbefalinger-i-store-straffesaker.pdf>

Økokrim. (8. november 2021). *Rapport om profesjonelle aktører*. Økokrim.
<https://okokrim.custompublish.com/rapport-om-profesjonelle-aktoerer.6399017-411472.html>

Økokrim. (2. mai 2022). *Trusselvurdering*. Økokrim. <https://www.okokrim.no/oekokrims-trusselvurdering-2022.6527255-549307.html>