



Revisor som samfunnets tillitsmann

Gjør revisor en dårligere jobb med å avdekke korrupsjon, desto lavere risiko for å møte konsekvenser?

Emma Claire Hagelund og Janecke Ramstad Sandvik

Veileder: Tina Søreide

Masteroppgave i regnskap og revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet og fungerer som samfunnets tillitsmann. Det fremgår av lovgivning, forskrifter og revisjonsstandardene 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. Likevel er ikke revisors handleplikter helt avklart i loven og standardene. I tillegg er standardene rundt revisors ansvar med hensyn til korrupsjon svært uklare, noe som kan føre til at revisor overser sine eventuelle oppgaver og plikter til å avdekke korrupsjon. Vi ser også at revisor rapporterer om få mistenkelige forhold til Økokrim. Noe av forklaringen på dette kan være manglende kunnskap om hva rapporteringssystemet etter hvitvaskingsloven egentlig er og manglende kunnskap om – og holdningen til – den rollen som revisor er tillagt i denne forbindelse.

Denne masteroppgaven undersøker hvilke plikter og oppgaver revisor har i forbindelse med korrupsjon. Vi har gjennomgått relevant lovgivning, litteratur og tidligere forskning knyttet til temaet for oppgaven vår. Ved hjelp av empirisk metode har vi undersøkt revisors egne holdninger til hans ansvar for avdekking av misligheter og korrupsjon, samt hvordan eventuelle konsekvenser vil påvirke deres arbeid.

Våre resultater indikerer at revisor anser det lite sannsynlig at misligheter og korrupsjon han ikke avdekker vil bli avdekket ved en senere anledning. Dersom det skulle avdekkes ved en senere anledning anser revisor risikoen for å holdes ansvarlig som moderat. Flertallet av respondentene mener likevel at de allerede utfører en god nok jobb, og at konsekvenser ikke vil påvirke mengden arbeid revisor utfører.

Forord

Denne oppgaven er skrevet som en del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole, og utgjør 30 studiepoeng. Oppgaven er skrevet i samarbeid med Skatteetaten og Skattesenteret ved Norges Handelshøyskole. Formålet med deres samarbeid er å gjenoppbygge et forskningsmiljø på skatteunndragelse og etterlevelse i Norge. Vi vil takke for å ha fått lov til å være en del av denne satsingen.

Valg av oppgave er dels grunnet NHHs nye masterkurs *Corruption – Incentives, disclosure and liability*, som gav oss ny forståelse og interesse for korrupsjon, og de utfordringer som hører med. Som MRR-studenter ble det samtidig naturlig å koble temaet til en problemstilling innen revisjon.

For å belyse problemstillingen vår har vi vært innom flere fagområder, noe som har gjort arbeidet med oppgaven både utfordrende og lærerikt.

Vi vil rette en stor takk til alle revisorer som har tatt seg tid til å ta vår spørreundersøkelse. Dette har gjort det mulig for oss å belyse oppgavens problemstilling. Vi vil spesielt takke vår veileder Tina Søreide for oppfølging, engasjement og gode tilbakemeldinger gjennom prosessen. Til slutt vil vi takke hverandre for et godt samarbeid.

Bergen, 20.12.2016

Emma Claire Hagelund

Janecke Ramstad Sandvik

Innholdsfortegnelse

Sammendrag.....	ii
Forord	iii
Innholdsfortegnelse	iv
1. Innledning.....	1
1.1 Bakgrunn og motivasjon	1
1.2 Problemstilling og avgrensninger	2
Revisor	3
Dårlig jobb	3
Korrupsjon	3
Risiko.....	4
Konsekvenser.....	4
Privat sektor.....	4
1.3 Oppgavens struktur	4
2. Lover og reguleringer	5
2.1 Revisors rolle og oppgaver.....	5
2.2 God revisjonsskikk.....	5
2.3 Profesjonelt skeptisk holdning.....	6
2.4 Lovbestemmelser og revisjonsstandarder.....	7
2.5 Revisjonsberetningen.....	8
2.6 Revisors rapporteringsplikter.....	9
2.7 Vesentlighet.....	9
2.8 Revisor og styret	10
2.9 Oppsummering.....	11
3. Litteraturgjennomgang	12
3.1 Økonomisk teori.....	12
3.1.1 Beslutningsskjevheter	15
3.1.2 Oppsummering	16
3.2 Ansvarlighet og revisor	17
3.2.1 Revisor som beslutningstaker.....	19
3.2.2 Revisjonskvalitet.....	21

3.2.3	Oppsummering.....	23
3.3	Revisor som “gatekeeper”	24
3.3.1	Revisor som samfunnets tillitsmann.....	24
3.3.2	Forventningsgap	25
3.3.3	Revisors tilbøyelighet til å gjøre en god/dårlig jobb.....	26
3.3.4	Oppsummering.....	29
4.	Korrupsjon.....	31
4.1	Korrupsjon og lovverket.....	32
4.2	Hva er spesielt med korrupsjon?	32
4.3	Hvordan skjules korrupsjon i regnskapene?	33
4.4	Skatteparadisene	34
4.5	Eksempler på hvordan korrupsjon kan skjules i regnskapet.....	34
4.5.1	Tilfelle 1 – Bestikkelser av offentlige tjenestemenn.....	34
4.5.2	Tilfelle 2 – Fiktive fakturaer	34
4.5.3	Tilfelle 3 – Bestikkelser ved bruk av agenter, mellommenn og selskaper med skjulte eiere	35
4.5.4	Tilfelle 4 – Siemenssaken	35
4.6	Korrupsjon og revisjonsstandardene.....	35
4.7	Reguleres korrupsjon i hvitvaskingsloven?	36
4.8	Oppsummering	38
5.	Straff og konsekvenser.....	39
5.1	Ulike konsekvenser	39
5.2	Hensikten med straff	39
5.3	Betingelser for straff.....	41
5.3.1	Skyldkravet	42
5.4	Medvirkning	43
5.5	Straffens effekt.....	44
5.5.1	Sammenheng mellom straff og nedgang i kriminalitet	44
5.6	Oppsummering	44
6.	Empirisk metode	46
6.1	Hypotese	46
6.2	Valg av metode.....	46
6.3	Spørreundersøkelsen	47
6.4	Måling av resultater.....	48
6.5	Datainnsamling	49
6.6	Frafallsanalyse	50

6.7	Statistisk metode	50
6.8	Reliabilitet og validitet	52
6.8.1	Reliabilitet	52
6.8.2	Validitet	53
6.9	Representativt utvalg	54
7.	Presentasjon av funn	55
7.1	Deskriptiv analyse	55
7.1.1	Revisjonskvalitet/forpliktelse i arbeidet	57
7.2	Situasjonsbeskrivelser	58
7.2.1	Situasjon 1	59
7.2.2	Situasjon 2	60
7.2.3	Diskusjon	61
7.3	Mer kontroll, mer arbeid?	62
7.4	Sammenligning av grupper	64
7.5	Straff og konsekvenser	66
7.5.1	Rettighetstap - tilbakekalling av godkjenning som revisor	66
7.5.2	Suspensjon som revisor	66
7.5.3	Bot og fengselsstraff	66
7.5.4	Uthenging i media/miste omdømme	67
7.5.5	Reprimande/svekkede karrieremuligheter	67
7.6	Effekt av konsekvenser	67
8.	Avslutning	70
8.1	Konklusjon	70
8.2	Veien videre	72
	Litteraturliste	74
	Lover og forskrifter	82
	Forkortelser	83
	Appendiks	84
	Appendiks 1: ACFE	84
	Appendiks 2: Beslutningsskjevheter	85
	Appendiks 3: Spørreundersøkelse	86
	Appendiks 4: Tidsbruk	94
	Appendiks 5: Frekvenstabeller	95
	Appendiks 7: Situasjon 2	101

Appendiks 8: Krysstabeller og kjikvadrattest	104
Appendiks 9: ANOVA.....	106
Appendiks 10: Straff og konsekvenser	113

1. Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon

I søkelyset av Wells Fargo skandalen i USA reiser blant annet Senator Elizabeth Warren spørsmål ved revisjonskvaliteten utført av KPMG (Warren et al. 2016). Ansatte i Wells Fargo åpnet mellom 2011 og 2015 så mange som to millioner falske bankkontoer (Rapoport, 2016). KPMG har de siste fire årene avgitt en ren revisjonsberetning og vurdert internkontrollen som effektiv (Wells Fargo, 2015). Spørsmålet om hvorvidt revisor burde fanget opp denne typen misligheter belyser et langvarig og problematisk tema blant investorer. Tidligere skandaler som korrupsjonssaken i FIFA setter også spørsmålstegn ved kvaliteten på revisjonen. Burde den eksterne revisor oppdaget korrupte innbetalinger på \$150 millioner til representanter i FIFA? Til tross for at det gikk rykter om korrupsjon i organisasjonen utstedte KPMG en ren revisjonsberetning (Verver, 2013).

I følge ISA 240 punkt 10 har revisor som mål å “identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter, innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis [...] og håndtere misligheter eller mistenkte misligheter identifisert gjennom revisjonen, på en hensiktsmessig måte.” Det er likevel iboende begrensninger for at revisor ikke oppdager vesentlig feilinformasjon. “Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, ikke avdekkes, er høyere enn risikoen for at vesentlig feilinformasjon som skyldes feil, ikke avdekkes, siden misligheter kan innebære avanserte og nøye planlagte opplegg for å skjule dem, for eksempel forfalskning, bevisst unnlatelse av å registrere transaksjoner eller bevisst feil fremstilling overfor revisor” (ISA 240 punkt 6).

I 2010 ble det gjort en undersøkelse for OECD hvor det kommer frem at Norges skyggeøkonomi utgjør over 15 prosent av BNP. Dette er penger som er blitt tjent på kriminalitet, korrupsjon, svindel og skatteunndragelser (Feld og Schneider, 2010). Korrupsjon foregår som andre kriminelle handlinger stort sett skjult for offentligheten. Dette gjør det utfordrende både når det gjelder innhenting av data, måling av omfanget, samt hvordan det skal bekjempes. Det er derfor behov for å ytterlig synliggjøre problemet. Å bekjempe korrupsjon krever innsats og samarbeid mellom reguleringsmyndigheter, eksterne

revisorer og granskere. I vår oppgave har vi valgt å fokusere på den eksterne revisor og hans rolle i å avdekke korrupsjon.

Revisor blir gjerne oppfattet som samfunnets tillitsmann og det fremgår av forarbeidene til revisorloven at revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet. Likevel finner en internasjonal undersøkelse utført av ACFE at selskapets eksterne revisor avslører korrupsjon i bare 3,4 % av tilfellene der korrupsjon avdekkes (Appendiks 1). Flere aktører har ikke god nok kunnskap om revisjonens innhold og begrensninger, og har derfor stor tillit til effekten av revisjonen. Brukere av regnskapet har derfor ofte en annen oppfatning av revisjonsberetningen enn revisor selv. Hva er egentlig revisors rolle når det kommer til å avdekke korrupsjon? Hvor mye arbeid kan en forvente at revisor skal gjøre? Og hvilke konsekvenser kan revisor møte på dersom arbeidet er mangelfullt? Det kan se ut til at loven og revisjonsstandardene har mange retningslinjer når det kommer til blant annet misligheter og hvitvasking, men det er noe uklart hva som gjelder for korrupsjon.

1.2 Problemstilling og avgrensninger

Selv om korrupsjon kan foregå ved bruk av enkle metoder, er det ofte svært vanskelig å avdekke. I noen tilfeller føres ikke korrupsjon i regnskapet. I andre tilfeller vil den korrupte handlingen være kamuflert i regnskapet for å oppfattes som en vanlig transaksjon. Revisor kan i flere tilfeller stå overfor en mulig interessekonflikt hvor incentiver til å la korrupsjon og misligheter gå ubemerket kan påvirke uavhengigheten og objektiviteten ved deres revisjonsarbeid. I tilfeller der revisor avdekker hendelser hvor kunden oppnår fordeler gjennom ledelsesstyrt økonomisk kriminalitet kan revisor stå overfor moralske valg mellom plikten til å anmelde forholdet og inntjening ved et videre samarbeid med kunden. Denne oppgaven er motivert av denne avveilingen, og handler om hvordan revisorer i Norge vurderer hvilke forhold som eventuelt kan påvirke retningen av samfunnstjenlige valg. Konsekvenser, og en eventuell straff, er ment å ha en preventiv og avskrekkende virkning. Derfor vil vi se om eventuelle konsekvenser vil påvirke revisors adferd og kvaliteten på arbeidet. Ut i fra dette har vi valgt følgende problemstilling:

Gjør revisor en dårligere jobb med å avdekke korrupsjon, desto lavere risiko for å møte konsekvenser?

Vi vil nå definere og avgrense problemstillingen vår. Andre begreper og faguttrykk vil bli definert løpende i teksten. Vi tar ikke sikte på at listen er fullstendig og uttømmende.

Revisor

Når vi skriver revisor i problemstillingen vår, sikter vi til den eksterne revisor. Med ekstern revisor mener vi den eller de personene som gjennomfører revisjonen, oppdragsansvarlig revisor eller andre medlemmer av revisjonsteamet (ISA 200, punkt 13 d). Gjennom oppgaven vil vi referere til revisor som “han”.

Dårlig jobb

Med “dårlig jobb” sikter vi til at revisor utfører mindre arbeid enn det som kreves ved mistanke. Revisor er pliktig til å utføre revisjonen på et minimums kvalitetsnivå, og resultatene av en slik revisjon er ment for å avlaste revisors ansvar for påfølgende revisjonssvikt (Causey og Causey, 1991).

Hva som regnes som minimum av kvalitet er derimot vagt, og krever tolkning. I Norge inneholder lovgivningen en del krav til hva revisor skal gjøre og ikke gjøre i forbindelse med et revisjonsoppdrag, dels i lover, dels i forskrifter. Hovedkravet kommer til uttrykk i revisorloven (revl.) § 5-2:

- Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn (revl. § 5-2 første ledd).
- Revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk (revl. § 5-2 annet ledd).

Korrupsjon

Korrupsjon er definert i Strl. § 387 a) og b) og straffes den som “for seg eller andre krever, mottar eller aksepterer et tilbud om en utilbørlig fordel i anledning av utøvelsen av stilling, verv eller utføringen av oppdrag, eller, gir eller tilbyr noen en utilbørlig fordel i anledning av utøvelsen av stilling, verv eller utføringen av oppdrag”. Vi vil komme tilbake til korrupsjon i kapittel 4.

Risiko

Risiko er et mål som kombinerer sannsynligheten og virkningen av en hendelse. Vi ser i vår oppgave på revisors oppdagelsesrisiko og risikoen for å møte konsekvenser.

Konsekvenser

Med konsekvenser mener vi følgen av en ulovlig hendelse eller handling. Som “handling” regnes også unnlattelse av handlinger som skulle vært gjennomført. I vår oppgave har vi fokusert på konsekvenser som erstatningsansvar, bot og fengsel, omdømmetap, tap av kunder og fremtidige inntekter, reprimande eller miste retten til å praktisere som revisor. Reglene og sanksjonene overfor revisjonsselskap er de samme som overfor fysiske personer. Straffeloven har et eget kapittel 4 om foretaksstraff.

Privat sektor

For å begrense omfanget av oppgaven har vi valgt å fokusere på selskaper som opererer innenfor privat sektor. Et selskap defineres i selskapsloven (sel.) § 1-1, første ledd. som “en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakers felles regning og risiko”.

1.3 Oppgavens struktur

Oppgaven er delt opp i 8 kapitler. I første del av oppgaven introduserer vi tema og motivasjon bak oppgaven, før vi redegjør for problemstillingen og avgrensninger. Kapittel 2 gjennomgår relevante lover og reguleringer for å tydeliggjøre hva som er revisors oppgaver og plikter etter loven og revisjonsstandardene. Videre vil litteraturgjennomgangen i kapittel 3 redegjøre for økonomisk teori og adferdsøkonomi. Deretter vil vi gjennomgå teori og tidligere forskning knyttet til revisors ansvarlighet og revisors rolle som samfunnets tillitsmann. Kapittel 4 vil gi en innføring i korrupsjon, og ved hjelp av eksempler tydeliggjøre hvordan korrupsjon kan skjules i regnskapet. Kapittel 5 tar for seg straff og konsekvenser, ved blant annet å se på hensikten med straff og betingelsene for at en person skal kunne straffes. Kapittel 6 vil presentere den empiriske metoden vi har benyttet oss av i oppgaven. I kapittel 7 presenterer og diskuterer vi funnene fra analysen vår. Til slutt vil vi i kapittel 8 presentere oppgavens konklusjon, før vi diskuterer forslag til veien videre.

2. Lover og reguleringer

2.1 Revisors rolle og oppgaver

Det følger av revl. § 1-1 at “revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av virksomhet”. Alle som har plikt i å utarbeide årsregnskap og årsberetning etter regnskapsloven § 1-2 har etter revl. § 2-1, også revisjonsplikt. Revisors lovpålagte oppgaver blir definert i revisorloven kapittel 5. Revisor skal først og fremst “vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter”. Det at revisor er ansvarlig for at regnskapet gir “et tilnærmet riktig bilde” er dermed ingen garanti for at det er korrekt. Likevel er revisors attestasjon en veldig viktig handling som har stor betydning for flere brukere av regnskapet. Revisor skal sørge for at regnskapet er troverdig, slik at brukere viser tillit til selskapet og dets finansielle informasjon. Dersom regnskapet skulle inneholde feil og/eller misligheter, og revisor ikke fanger opp dette, vil dette føre til et feilaktig bilde av selskapets økonomiske stilling. Dette kan få negative konsekvenser for blant annet investorer, långivere og leverandører. Det er derfor viktig at revisor opprettholder profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen, og “gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering” (ISA 200, punkt 3).

Revisorlovens generelle bestemmelser suppleres og utfylles av revisjonsstandardene. International Standards on Auditing (ISA) fastsettes av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). To av målene til IAASB er å ivareta allmennhetens interesser ved å sette standarder for at revisjonen skal være av høy kvalitet og styrke samfunnets tillit til profesjonen som leverer revisjonstester (IAASB, 2016).

2.2 God revisjonsskikk

Det fremgår av revl. § 5-2 at “revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk”. Begrepet “god revisjonsskikk” er en rettslig standard, som vil si at innholdet

ikke er nærmere fastsatt i loven fordi det kan forandre seg over tid i samsvar med de rådende oppfatninger av revisjonsfaget. Verken revisorloven av 1999, lovforarbeidene til revisorloven av 1999 eller DnRs Standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, attestasjonstjenester og beslektede tjenester inneholder en klar definisjon av begrepet (Gulden, 2012). Den definisjonen av god revisjonsskikk som ofte blir brukt i dag kommer fra NSRFs tidligere Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon § 2: “God revisjonsskikk er å utføre revisjonsoppdrag i overensstemmelse med den oppfatningen av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket”.

2.3 Profesjonelt skeptisk holdning

Det følger av ISA 200 punkt 15 at “revisor skal planlegge og gjennomføre en revisjon med profesjonell skepsis og være innforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon”. Hva som menes med profesjonell skepsis er definert i punkt 13 (I) som “en holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis”. Revisor må altså kunne forvente å samle bevis gjennom revisjonen som underbygger ledelsens uttalelser, men som ikke nødvendigvis er riktige. Revisor må opprettholde sin skeptiske holdning selv om han eller hun har god kjennskap til selskapet som revideres og dets ledelse. I slike situasjoner kan det være at revisor letter på kravene til revisjonshandlingene fordi han har tillit til ledelsens uttalelser. Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen (2010) påpeker blant annet at der er flere situasjoner der den profesjonelle skepsisen har vært der i utgangspunktet, men fordi revisor kjenner selskapet og stoler på de “hederlige” personene i selskapets ledelse, har risikoen for misligheter og feil blitt undervurdert. Et eksempel fra rettspraksis der ledelsen har bedt revisor avstå fra ytterligere substanshandlinger, analyser og detaljtester, og formålet i etterkant har vist seg å være å hindre at revisor skulle oppdage misligheter er Tamro dommen, RG - 2003 - 425. Dette har ført til kritikk av revisors arbeid, ettersom ledelsen ikke var så hederlig likevel.

2.4 Lovbestemmelser og revisjonsstandarder

I revl. kap. 5 om revisors oppgaver ved revisjon av årsregnskap mv. har forebygging og avdekking av misligheter og feil fått en relativt bred plass. Det fremgår av § 5-1, siste ledd, at en av målsetningene er at “revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil”. Videre i revl. § 5-2 første ledd om revisors plikter står det 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”. Ifølge revl. § 5-2, fjerde ledd, nr. 3 skal revisor “skriftlig påpeke følgende overfor den revisjonspliktige ledelse: misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet”.

Endelig fremgår det av revl. § 5-3 om dokumentasjon av oppdrag i første ledd, annet punktum at “forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning”.

Hirsch (2004) påpeker at bestemmelsene i revisorloven viser at lovgiveren har gitt forebygging og avdekking av misligheter en sentral plass i revisjonsarbeidet. Gulden (2012) mener det er noe uklart hva som menes med å bidra til å forebygge og avdekke misligheter, og tolker det slik at “sannsynligvis innebærer det krav til noe skjerpet aktsomhet hos revisor, men ikke at revisor i normaltilfellet skal innrette sin revisjon spesielt mot å avdekke misligheter, eller at revisor må drive aktivt forebyggende arbeid”. Akkurat hva som menes med dette er noe uklart og revisor må anvende skjønn.

Det følger videre av lovens ordlyd at revisors ansvar for å forebygge og avdekke misligheter og feil i utgangspunktet vil være begrenset til revisjonen av årsregnskapet. Likevel fremhever Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen (2010) at revisorloven synes å kreve at dersom revisor under sin planlegging og risikovurdering finner at risikoen er stor for at det kan forekomme misligheter og feil som ikke nødvendigvis gir utslag i årsregnskapet, må revisor ta hensyn til dette under sin revisjon, ved å utføre ytterlige revisjonshandlinger. Revisor skal med andre ord ikke aktivt lete etter misligheter, men å holde øynene åpne for transaksjoner eller tilfeller som kan vekke mistanke.

Hirsch (2004) påpeker i tillegg at det må antas at dersom revisor, under den ordinære revisjonen, kommer over forhold som tilsier at det foreligger misligheter og feil, inntreer plikten etter § 5-3 første ledd annet punktum selv om forholdet faller utenfor det egentlige formål med revisjonen, og selv om forholdet ikke gir seg utslag i årsregnskapet.

Revisorlovens kap. 5 om avdekking av misligheter og feil sier lite om hvilke handleplikter revisor har. I revl. § 5-2 er revisors vurdering av risikoen for at årsregnskapet kan være påvirket av misligheter og feil knyttet til at revisjonen skal utføres etter revisors “beste skjønn”. ISA 200 punkt 13. (k) definerer profesjonelt skjønn som “anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget”.

Betydelige deler av revisors yrkesutøvelse er skjønnsutøvelse. Revisorloven og revisjonsstandardene tar i bruk begrepene “beste skjønn” og “profesjonelt skjønn”. Hva revisor selv anser som beste skjønn eller profesjonelt skjønn vil være individuelt og variere fra person til person. Dette kan føre til store variasjoner i utøvelse av revisjonen, og avhenger av den enkelte revisors objektive vurdering. Nyhus (2004) påpeker blant annet på DnRs fagdager at det kan være problematisk når upresise adferdskrav som “etter beste skjønn” er straffesanksjonerte. Han trekker også fram at det ikke finnes noen bransjefaglige skriftlige standarder når det gjelder begrepet “etter beste skjønn”. Som en anvisning på en bestemt målestokk kan det derfor være hensiktsmessig å ta i bruk begrepet om at det er “den oppfatning som til enhver tid er alminnelig blant dyktige og samvittighetsfulle utøvere av revisjonsyrket som vil være avgjørende”. Dette vil igjen være en objektiv bedømmelse.

2.5 Revisjonsberetningen

Når revisor har utført sin årsoppgjørrevisjon i henhold til lov, forskrifter og revisjonsstandarder skal det utstedes en revisjonsberetning. Revisorlovens § 5-6 har nærmere bestemmelser om revisjonsberetningens innhold og når beretningen må avgis. Det er først når revisor har avgitt sin revisjonsberetning at revisjonen er avsluttet. Inntil beretningen er undertegnet kan revisor foreta de kontrollhandlinger som anses nødvendige. Dersom revisor avgir en “ren” revisjonsberetning, og det senere skulle vise seg at årsregnskapet skulle inneholde misligheter og feil, er det ifølge Hirsch (2004) den “rene” revisjonsberetningen

som er den ansvarsutløsende handlingen i henhold til revl. § 8-1. Det er likevel de mangelfulle revisjonstestene og handlingene under revisjonen som reelt sett utløser erstatningsansvaret. For å unngå erstatningsansvar der mislige forhold er avdekket, må revisor enten ta forbehold i revisjonsberetningen eller avgi negativ beretning. I noen tilfeller kan det være aktuelt å trekke seg som revisor. Et nylig eksempel på dette er Norske Skog saken hvor tidligere revisor, EY, mente selskapets verdier var overvurdert og advarte i revisjonsberetning om at styret kunne bli holdt ansvarlig. Styret var ikke enige i revisor sin vurdering av selskapet, noe som førte til at partene ble enige om å velge en annen revisor (Frantvold og Finstad, 2016).

2.6 Revisors rapporteringsplikter

Revisor skal først og fremst rapportere om misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet til den revisjonspliktiges ledelse, jf. revl. § 5-2, fjerde ledd, 3. punkt. I situasjoner hvor revisor står overfor mistanke om økonomisk kriminalitet under revisjonsoppdraget har revisor gjennom revl. § 6-1, fjerde ledd en *rett* men ikke en plikt til å rapportere til politiet. Videre følger det av bestemmelsene i hvitvaskingsloven at rapporteringspliktige, herunder revisor, skal rapportere forholdene til Økokrim, dersom nærmere undersøkelser av en mistanke om at en transaksjon har tilknytning til en straffbar handling, ikke avkrefter mistanken.

2.7 Vesentlighet

Ved revisjon av et årsregnskap legger revisor vesentlighetskonseptet til grunn både ved planlegging og gjennomføring (ISA 200, punkt 6). Revisor må på forhånd av revisjonen fastsette en grense for hvilken feilinformasjon som anses av vesentlig betydning for regnskapet. Gulden (2012) definerer feilinformasjon som vesentlig, “hvis, og bare hvis, kunnskap om feilinformasjonen ville medføre at en rimelig bruker av årsregnskapet endret sine økonomiske disposisjoner”. Vesentlighetsgrensen som fastsettes er av stor betydning for revisors arbeid. Dersom vesentlighetsgrensen settes for høy, er det risiko for at feil som kan være av betydning går udekket. Hvis revisor derimot setter en vesentlighetsgrense som er for lav, vil det være unødvendig bruk av ressurser (Gulden, 2012). Enkeltransaksjoner som ikke individuelt er av vesentlige beløp vil likevel kunne være av betydning samlet sett. Revisor er

heller ikke pålagt å aktivt lete etter et slikt problem. Dette hadde gjort revisjonen svært tid- og kostnadskrevende. Det begrensede ansvaret revisor har kan være noe av forklaringen på hvorfor ikke flere revisjonsselskaper har blitt forfulgt for mangelfull revisjon. I følge Wells Fargo er de falske kontoene, summen av penger kunder har tapt og forliket på \$185 millioner bare en liten andel av bankens resultat og har dermed ingen vesentlig innvirkning på regnskapet til selskapet (Rapoport, 2016).

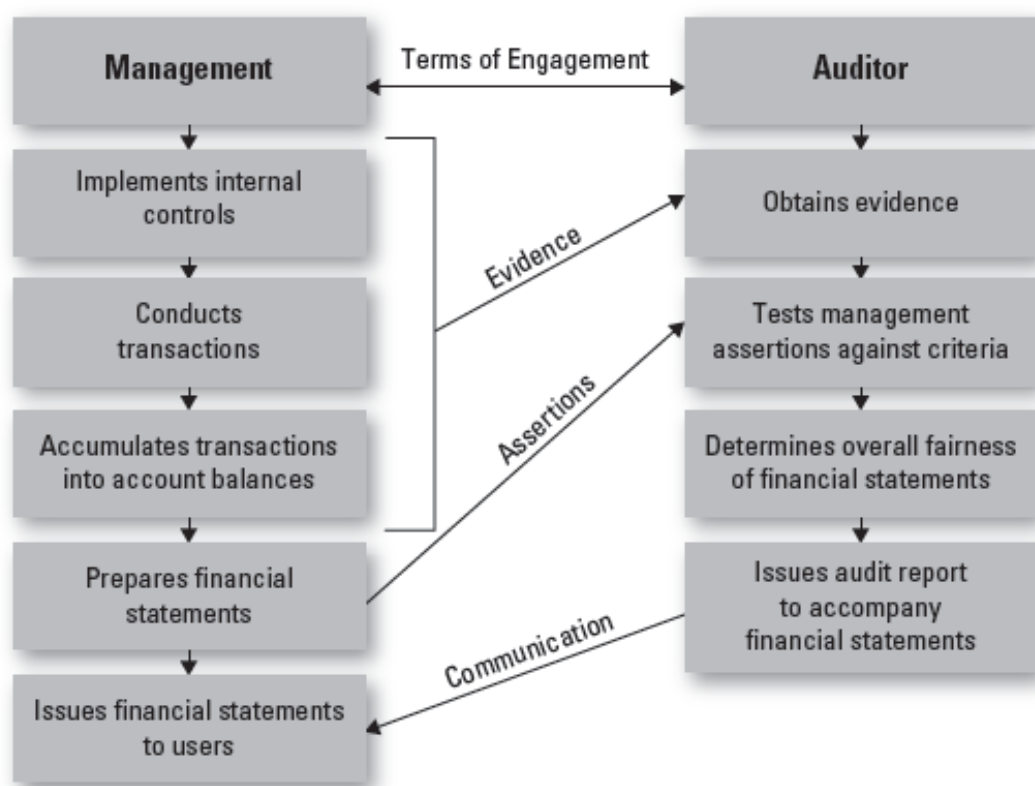
2.8 Revisor og styret

Finansiell informasjon blir brukt til planlegging, kontroll og evaluering av aktiviteter både hos ledelsen i selskaper og av samfunnets investorer. For at denne informasjonen skal være nyttig for beslutningstakingende formål, kreves det at informasjonen er både relevant og troverdig (Coffee, 2006). Revisors viktigste oppgave her er å bidra til at selskapet, markedet og investorene får pålitelig og relevant finansiell informasjon basert på de lovene og reglene som eksisterer (Kinney, 1999).

Det er imidlertid viktig å huske at “revisor er verken lært opp til eller forventes å være en ekspert når det gjelder å vurdere hvorvidt dokumenter er autentiske” og at “en revisjon er ikke en offisiell granskning av påståtte forseelser. Revisor har følgelig ingen spesifikk juridisk myndighet, som for eksempel ransakingsmyndighet, som kan være nødvendig ved en slik granskning” (ISA 200 punkt A49).

Styret og revisor har en klar funksjonsdeling med tilhørende oppgaver og plikter, som illustrert nedenfor (Figur 1), når det gjelder ansvaret for den finansielle informasjonen som blir presentert gjennom årsregnskapet. Det fremgår av aksjeloven (asl.) § 6-12 punkt 3, at “styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll”. En revisjon i samsvar med ISA-ene gjennomføres ut i fra forutsetningen om at ledelsen har erkjent sine oppgaver og plikter som er grunnleggende for gjennomføringen av revisjonen. Revisor er kontrolløren som skal påse at selskapet drives i samsvar med lovgivningen, og skal gi trygghet til brukerne av regnskapet om at dette er tilfellet. Revisor sine kontrollhandlinger har mulighet til å forhindre misligheter tilknyttet til årsoppgjøret. Når det gjelder fordeling av ansvar knyttet til misligheter og feil i årsregnskapet, følger det videre i

standarden at: “revisjonen av regnskapet ikke fritar ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for deres ansvar” (ISA 200, punkt 4).



Figur 1: (Eilifsen et al., 2014, s.13)

2.9 Oppsummering

Kort oppsummert kan en si at ledelsen og styret har ansvar for å utarbeide årsregnskapet i samsvar med gjeldende lover og forskrifter. Revisor er kontrolløren som skal påse at selskapet drives i samsvar med lovgivningen, og skal gi trygghet til brukerne av regnskapet om at dette er tilfellet. Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. For at revisjonen skal være kostnadseffektiv setter revisor en grense for vesentlig feil. For å minimere risikoen for vesentlige feil til et akseptabelt nivå, har revisor ansvar for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Forebygging og avdekking av misligheter og feil har en sentral plass i revisjonsarbeidet, men hvilke handleplikter revisor har er ikke helt avklart i loven og standardene. Inntil revisjonsberetningen er undertegnet kan revisor foreta de kontrollhandlinger som anses nødvendig.

3. Litteraturgjennomgang

Litteraturgjennomgangen trekker på ulike emner innen samfunnsvitenskap og er tredelt. I den første delen vil vi først gå inn på økonomisk teori, der vi ser på om revisor kan betraktes som en rasjonell aktør, og hvilke beslutningsskjevheter han kan være utsatt for. Videre vil vi se på revisor og hvordan ansvarlighet spiller en rolle når det gjelder individets adferd og valg. Dette gjør vi ved å se på teori og tidligere forskning fra områder innen psykologi, adferdsøkonomi, sosiologi og revisjon. I del tre ser vi på revisor som samfunnets tillitsmann. I tillegg ser vi på hvordan insentiver påvirker revisor, og deres tilbøyelighet til å gjøre en god eller dårlig jobb. Det er, til vår kjennskap, lite forskning som ser på revisor og hans rolle når det gjelder avdekking av korrupsjon. Mye av den forskningen vi ser på og tar i bruk er derfor knyttet generelt til misligheter.

3.1 Økonomisk teori

Oppfatningen om at individer er rasjonelle aktører har dominert og formet økonomisk analyse i flere år. Kraakman (1986) tar utgangspunkt i økonomisk teori, ved at gatekeepere vil opptre uredelig så lenge utbetalingen de mottar overstiger deres potensielle samlede straff. På den andre siden argumenterer Guan et al. (2015) for at man til tross for lav etterspørsel etter høykvalitets revisjon i Kina, har gatekeepere som rapporterer finansiell informasjon et insentiv til å levere en revisjon av høy kvalitet for å redusere saks- og reguleringskostnader, samt for å beholde sitt gode rykte.

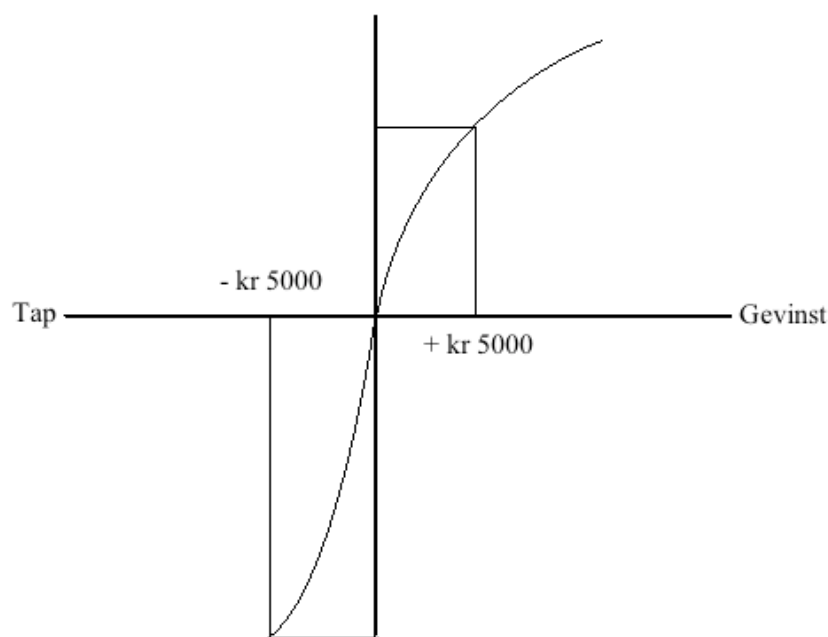
Teorien om rasjonelle aktører antar at individet er nyttemaksimerende, har stabile og konsistente preferanser og er i stand til å ta rasjonelle valg i henhold til visse normative regler eller aksiomer. Sistnevnte tar utgangspunkt i at individet har tilgang til et perfekt definert problem og kjennskap til alle mulige alternativer. Det tar også utgangspunkt i deres nøyaktige vekting, en nøyaktig vurdering av alle alternativene, og til slutt nøyaktig beregning og valg av alternativet med høyest forventet verdi (Plous, 1993).

Marnet (2008) påpeker at synet på rasjonelle individer i tillegg har blitt tatt i bruk av det amerikanske rettssystemet, i hvert fall før Enron-skandalen. I saken *DiLeo v. Ernst & Young*

avviser dommer Easterbrook at tiltalte revisor var medvirkende delvis på grunn av manglende bevis på motiv og muligheter. Han sier i tillegg at:

“An accountant’s greatest asset is its reputation for honesty, followed closely by its reputation for careful work. Fees for two years’ audits could not approach the losses [the auditor] would suffer from a perception that it would muffle a client’s fraud... [The audit firm’s] partners shared none of the gain from any fraud and were exposed to a large fraction of the loss. It would have been irrational for any of them to have joined cause with [client]” (901 F.2d, at 629, sitert i Marnet, 2008).

Herbert Simon (1956, referert i Plous, 1993, s. 95) foreslo at individer “satisfierer” istedenfor å optimalisere når de tar beslutninger. “Satisfiering” vil si å velge det som tilfredsstiller et individs viktigste behov, selv om dette valget ikke alltid vil være ideelt eller optimalt. Selv om mange beslutningstakere tar i bruk nyttemaksimering, hevder Plous (1993) at prospektteori gir en mer nøyaktig beskrivelse av hvordan folk faktisk tar beslutninger. I prospektteori erstattes begrepet “nytte” med “verdi”, hvor verdi defineres som forholdet mellom gevinst og tap. I følge teorien er verdifunksjonen for tap brattere enn den er for gevinst (Figur 2). Et tap på 5000 kr vil altså føles sterkere enn en gevinst på 5000 kr (Helstrup og Kaufmann, 2002) .



Figur 2: Hypotetisk verdifunksjon i prospektteori (Helstrup og Kaufmann, 2002, s.248)

Tradisjonelt har det vært slik at dersom eierstyring og selskapsledelse skal forbedres har det vært nødvendig med aktører som opptrer rasjonelt og har langsiktige planer. Likevel viser det seg at gatekeepere handler annerledes enn disse antakelsene. Teorien vil ha det til at en gatekeeper ikke vil risikere negativt omdømme for en liten sum med penger. Likevel er det observert saker der gatekeeper setter ryktet på spill for økonomisk vinning som var mye mindre enn et potensielt tap (Marnet, 2008).

Videre er rasjonalitetsteorien kritisert blant annet for at den ikke tar hensyn til den faktiske beslutningsprosessen til et individ. Faktiske tankeprosesser, kognitive begrensinger, indre faktorer, oppfatninger og beslutningsskjevheter (judgment bias) er dermed ignorert eller valgt bort (Marnet, 2008).

Heuristikk er mentale snarveier eller tommelfingerregler, som har sitt opphav i menneskets evolusjon, og har ført til evnen rasjonell/analytisk tenkning. Disse mentale snarveiene kan være både effektive og føre til gode løsninger ved at man reduserer komplekse oppgaver og gjør det mulig å vurdere sannsynligheten og verdien ved en enkel beslutningsprosess. En bakside er at det også kan føre til systematiske feil (Tversky og Kahneman, 1975; Slovic et al., 2004). Mange viktige beslutninger er basert på at man ikke vet hva utfallet vil bli. Disse mentale snarveiene kan føre til beslutningsskjevheter (Tversky og Kahneman, 1975).

Som alle andre er revisor også utsatt for beslutningsskjevheter. Beslutningsskjevheter kan påvirke revisjonen før motiv og uredelig hensikt skal tas med i beregningen. Bare nærhet til kunden er nok til å introdusere skjevheter i oppfatning, tolkning og skjønn til de som blir revidert. Distansen og anonymiteten til brukerne av regnskapet, i motsetning til nærheten og kjennskapet til revisjonsklienten forsterker “self-serving bias” i revisjonssammenheng. Konsekvensene fra en negativ revisjonsberetning vil sannsynlig være umiddelbare og betydelige, i motsetning til de fjerne og usikre negative konsekvensene blant de fremmede (Marnet, 2008). Revisor er spesielt utsatt for fire beslutningsskjevheter; tilgjengelighet (availability), forankring (anchoring), bekreftelse (confirmation) og overkonfidens (overconfidence) (Messier, 2016).

3.1.1 Beslutningsskjevheter

Tilgjengelighet

Tilgjengelighet går ut på at fenomener eller hendelser som skjer oftere vil være lettere tilgjengelig å hente frem, og derfor virke mer sannsynlig (Tversky og Kahneman, 1975). Antakelsen om at noe er mer sannsynlig grunnet at det er enkelt å hente frem i hukommelsen kan i flere tilfeller være riktig (Taylor, 2008). Andre ganger er tilgjengelighet grunnet mediedekning. Plous (1993) nevner blant annet at folk flest tror at haien dreper flere folk i USA enn fallende flydeler, fordi det får mer oppmerksomhet i media. Dersom det er enklere å komme med eksempler på eller forklaringer for en hendelse kan dette også føre til systematiske feil.

Et eksempel der revisor kan bli påvirket av tilgjengelighet er valg av revisjonshandlinger. Revisor kan for eksempel ta i bruk en metode brukt på et nylig oppdrag, selv om det ikke nødvendigvis vil være den mest hensiktsmessige metoden for dette oppdraget. Denne tendensen vil ha større effekt dersom metoden viste seg å fungere bra.

Forankring

Forankring kan beskrives som utilstrekkelig opp- eller nedjustering fra en opprinnelig verdi, eller et “anker” (Tversky og Kahneman, 1975). Forankring er relevant innen revisjon på flere områder. Et eksempel er der ledelsens estimer eller ikke-reviderte kontoer kan virke som et anker. Revisor skal objektivt vurdere riktigheten til en konto. Dersom revisor er påvirket av beløpet som er påpekt av ledelsen, kan denne objektiviteten bli svekket. Eller med andre ord, revisor forankres til ledelsens estimat (Kinney og Uecker, 1982).

Bekreftelse

Bekreftelse skjer når en søker etter eller tolker bevis på en slik måte at en finner assosiasjoner, helt eller delvis, til eksisterende oppfatninger, forventninger eller hypoteser. Individuer har en tendens til å søke etter bekreftende bevis, og ikke bevis som motstrider egne meninger og preferanser. Når individet har fått bekreftende bevis er det ofte tilbøyelig til å mene at dette også er tilstrekkelig med bevis (Nickerson, 1998).

Innen revisjon kan bekreftelse føre til beslutningsskjevheter i analytiske substanshandlinger. Glover, Jiambalvo og Kennedy (2000) finner blant annet at revisor har en tendens til å stole på ledelsens forklaringer på et vesentlig avvik mellom revisors forventning og ledelsens bokførte verdi, selv når kundens forklaring viste seg å være utilstrekkelig.

Annen forskning (Glover, Prawitt og Wilks, 2005) finner at revisor er tilbøyelig til å stole på svake analytiske handlinger dersom det er liten eller ingen forandring fra tidligere år. Dersom det er liten eller ingen endring fra tidligere år vil dette kunne føre til at det ikke er nødvendig å utføre mer arbeid.

Overkonfidens

Forskning viser en klar tendens til at folk er overkonfidente (Oskamp, 1965; Kennedy og Peecher, 1997; Russo og Schoemaker, 2002), det vil si at de har en overdreven tiltro til sikkerheten i sine egne vurderinger (Helstrup og Kaufmann, 2002).

Det finnes forskning som finner at revisor viser overdreven selvtillit når det gjelder deres tekniske kunnskap og kompetanse innen revisjon av høyrisikoområder. Det viser seg at partnere og managere viser overdreven tillitt til mindre erfarne revisorers evne til å utføre komplekse oppgaver. På den annen side overvurderer associates og senior associates kompetansen til revisorer med mer erfaring, når det kommer til å utføre arbeid på et lavere nivå, som de ikke er vant til å utføre til vanlig. Overkonfidens kan føre til resultater som ikke er optimale, blant annet fordi revisor unngår å spørre om hjelp og veiledning, eller unnlater å tilegne seg ny kunnskap. Andre konsekvenser kan føre til dårlige prestasjoner, budsjettoverskridelser, tildeling av revisjonsoppgaver til underkvalifiserte underordnede, eller for dårlig gjennomgang av underordnedes arbeidspapirer (Kennedy og Peecher, 1997).

3.1.2 Oppsummering

Økonomisk teori antar at revisor er en rasjonell beslutningstaker, og at han ikke vil risikere negativt omdømme for en liten sum med penger. Likevel er det observert saker der gatekeeper setter ryktet på spill for økonomisk vinning som var mye mindre enn et potensielt tap. Rasjonalitetsteorien blir kritisert for at den ikke tar hensyn til den faktiske beslutningsprosessen til et individ og beslutningsskjevheter. Revisor er spesielt utsatt for fire beslutningsskjevheter; tilgjengelighet, forankring, bekreftelse og overkonfidens.

3.2 Ansvarlighet og revisor

Hall et al. (2003) definerer ansvarlighet som:

“Accountability refers to a real or perceived likelihood that the actions, decisions, or behaviors of an individual, group, or organization will be evaluated by some salient audience, and that there exists the potential for the individual, group, or organization to receive either rewards or sanctions based on this expected evaluation” (s.33).

Ansvarlighet refererer i denne sammenheng til de implisitte eller eksplisitte forventninger om at man kan bli kalt på ens oppfatninger, følelser og handlinger til andre (Lerner og Tetlock, 1999). Videre vil ansvarlighet tillate at sanksjoner, enten det skulle være i form av belønning eller straff, fordeles rettferdig (Schlenker et al. 1994).

Ordet “accountability” stammer fra regnskapsføring og ifølge Bovens (2007) er det opprinnelig et angloamerikansk fenomen. En rekke andre språk, blant annet Norsk, har dermed ikke et tilsvarende ord, og skiller ikke semantisk mellom ordene “responsibility” og “accountability”. Videre i denne oppgaven refererer vi til ordet “accountability” når vi snakker om ansvar, ansvarlighet, ansvarskrav eller lignende.

Ansvar er et fundamentalt element i et samfunn, og for organisasjoner som opererer i dette samfunnet (Hall et al., 2003). Uten ansvarlighet ville individer være i stand til å oppføre seg uten å ta hensyn til konsekvenser ilagt av andre (Mitchell et al., 1998). Dersom grupper eller organisasjoner ikke hadde noen form for ansvarlighet ville det også være vanskelig å koordinere aktiviteter, og effektiv drift ville være utfordrende (Frink og Klimoski, 1998).

Tetlock (1985,1992) argumenterer for at ansvarlighet er et grunnleggende sosialt beredskap som driver individets adferd og valg. Dette er fordi individet er opptatt av sitt omdømme, sin status og hvordan det blir oppfattet av andre. Ettersom ansvarlighet innebærer en oppfatning av en potensiell evaluering, vil individer posisjonere seg i en forsvarsposisjon i tilfelle de skulle bli utsatt for en slik evaluering.

Fordi mennesker blir ansett som agenter for deres egne handlinger, vil ansvarlighet regnes som en forutsetning for sosial orden (Hall et al., 2004). Ettersom muligheten til å bli holdt ansvarlig er til stede, og at det er en direkte sammenheng mellom ansvar og selvbilde, kan

det å bli holdt ansvarlig ha en innvirkning på menneskelig sosial adferd (Lerner og Tetlock, 1999).

Formell ansvarlighet i organisasjoner referer til de objektive, eksterne systemene som blir tatt i bruk av organisasjoner for å overvåke de ansatte og sørger for at de kravene som blir stilt blir overholdt. Et eksempel på dette kan være evalueringsprosedyrer av resultater. Disse systemene vil som regel være implementert som en kontrollmekanisme for å forsøke å styre eller forme adferd i gitte retninger (Hall et al., 2007). Tilstedeværelsen av slike systemer antas generelt å gi mer positive organisatoriske resultater. Mitchell et al. (1998) finner blant annet at det reduserer antallet ulovlige handlinger.

Folk vil som regel være positive til ansvarskrav fra myndighetene, så lenge det er ansett som legitimt. På den annen side, dersom det blir ansett som påtrengende og krenkende, vil den fordelaktige effekten av krav om ansvar slå feil ut eller i verste fall ha motstridende effekt (Tyler, 1997). Der det finnes kontroll, kan det altså forekomme mer ulovligheter der kontrollen er svak. Forskning på holdninger avslører blant annet at mennesker som føler at publikum vil prøve å kontrollere deres oppfatninger ofte vil svare på trusselen mot deres selvstendighet ved å hevde sine egne synspunkter enda sterkere (Baer et al., 1980).

Selv om teori og praksis tyder på at i hvert fall et minimum av ansvar vil være nødvendig for effektiv drift, kan det bli for mye av det gode. Dette gjelder for eksempel overvåkning. På den ene siden vil overvåkning av mennesker, fordi overvåkeren ikke stoler på de som blir overvåket, føre til en viss indre motivasjon til å fullføre en oppgave. Dersom overvåkerens motiv er ikke-kontrollerende (for eksempel bare nysgjerrighet) er det derimot ingen motivasjon (Enzle og Anderson, 1993). Det viser seg også at overvåking kan bli så påtrengende at det overvelder beslutningstakerens kognitive og følelsesmessige mestringsressurser, og hindrer prestasjonen av oppgavene som skal utføres (Sutton og Galunic, 1996). Dermed vil, ifølge Lerner og Tetlock (1999), en økt grad av ansvarlighet over et visst nivå kunne føre til begrensede resultater. Falk og Kosfeld (2006) finner at dersom en oppdragsgiver velger å kontrollere sin agent reduserer dette agentens tilbøyelighet til å handle i oppdragsgivers beste interesse. Dermed vil insentivene virke mot sin hensikt og føre til dårligere resultater, i motsetning til et tillitsbasert forhold.

Tetlock (1992) foreslår at forhåndsbestemt ansvarlighet til et publikum, hvor deres standpunkt er kjent, ofte kan føre til kognitiv latskap. Dette vil skje ved at individet tyr til

stereotypier og standardløsninger ved å utnytte de alternativene som er lettest forsvarlig. Dersom individet finner ut at det holdes ansvarlig etter å ha utført en handling, vil han derimot ty til bortforklaringer eller unnskyldninger (Lerner og Tetlock, 1999).

Hall et al. (2006) fant at ansvarlighet var påvirket av både anspenhet på jobben, og emosjonell utmattelse. Videre fant Lanivich et al. (2010) at ansvarlighet har en positiv korrelasjon med depresjon på arbeidsplassen, et lavere nivå av organisatorisk engasjement og arbeidsintensitet, samt lavere tilfredshet på arbeidsplassen.

Det er varierte resultater når det kommer til forholdet mellom ansvarlighet og tilfredshet på arbeidsplassen. Thoms et al. (2002) og Breaux et al. (2009) får resultater hvor ansvarlighet korrelerer med økt tilfredshet på arbeidsplassen. Mennesker vil som regel holdes ansvarlig overfor en rekke andre mennesker, noe som har blitt forklart som et nett av ansvarlighet, og alle vil være utsatt for en viss mengde ansvar. Stress vil ikke nødvendigvis alltid ha en negativ effekt. Forskning på stress (Ganster og Schaubroeck, 1991) viser at selv om store mengder med stress typisk vil ha negative konsekvenser, vil moderate mengder stress kunne øke begeistring og interesse for arbeidet. Dette kan være en forklaring på hvorfor ansvarlighet har en positiv korrelasjon med både negative utfall på jobben, som anspenhet og depresjon, samtidig som det korrelerer med trivsel på jobben (Laird et al., 2009).

3.2.1 Revisor som beslutningstaker

Behovet for å redegjøre for ens handlinger kan enten foregå før eller etter en beslutning er blitt gjort. Når behovet for å redegjøre for en handling foregår før en beslutning er fattet, vil individet være klar over at han kan bli nødt til å forsvare denne handlingen overfor andre. Staw (1980) referer til dette som prospektiv rasjonalitet. I slike situasjoner vil individet vie betydelig kognitiv innsats for å finne den beste forsvarsstillingen (Tetlock, 1985). En annen mulighet er at et individ må forsvare en allerede utført handling, som gjerne har ført til en negativ konsekvens. Dette vil være typisk for revisor dersom det ikke oppdages misligheter eller feil, som blir avdekket av noen andre ved en senere anledning. For å opprettholde sitt image vil han eller hun ta i bruk retrospektiv rasjonalitet, hvor individet må forsvare tidligere oppførsel. Mye av de kognitive prosessene vil da bli brukt til å forsvare dets stilling for å ikke tape ansikt.

Ansvarlighet spiller en stor rolle i et individs avgjørelse eller handling dersom det har oppstått, eller kan oppstå, en ubehagelig situasjon (Schlenker, 1980). Videre lister Schlenker (1986) tre forhold som normalt er til stede i denne type situasjon.

1. Individet går ut fra at dets beslutning eller handling er offentlig kjent, eller kommer til å bli det;
2. Individet tror dets handlemåte vil bli evaluert av andre, og
3. Individet forutsetter at de må forklare eller forsvare dets beslutninger eller handlemåte til andre.

Disse forholdene kan antas å være tilstede i revisors daglige arbeidsmiljø. Schlenker (1980) oppgir to strategier for å håndtere slike situasjoner; forklaringer eller unnskyldninger. For å minimere effekten av den ubehagelige situasjonen vil individet komme med forklaringer. Dette kan enten være i form av forsvar av uskyld, bortforklaringer eller rettferdiggjørelse. Disse formene trenger ikke være gjensidig utelukkende, men kan gli over i hverandre i sosiale settinger.

Forsvar av uskyld: Revisor vil enten prøve å forklare at en hendelse ikke har skjedd, eller at han ikke er ansvarlig for det som har skjedd. Det hender blant annet av og til at revisor og deres firma blir saksøkt for virksomhetssvikt selv om det ikke har forekommet revisjonsfeil (Messier og Quilliam, 1992). Ivaran-dommen i Rt 2003 s.696, er et illustrerende eksempel på et slikt tilfelle. Saken gjaldt hvorvidt revisor kunne holdes ansvarlig for å ikke ha hindret eller redusert tapet som følge av administrerende direktør sin valutahandel. Høyesterett fant at revisor ikke kunne holdes ansvarlig på grunnlag av at primæransvaret for kontroll av daglig leders disposisjoner lå hos styret. De mislighetene som var begått var utenfor de oppgaver og plikter som knytter seg til revisor sitt ansvar. Hirsch (2004) påpeker at selv om Ivaran-dommen gjaldt rettstilstanden før den nye revisorloven og de nye aksjelovene, må dommen antas å ha samme betydning for ansvarsfordelingen mellom styret og revisor i dag.

Bortforklaringer: Blir brukt for å minimere ansvarlighet for en hendelse. Dermed har revisor innrømmet å være skyldig, eller delvis skyldig. Bortforklaringer tar som regel form som anmodning om uforutsette hendelser eller formildende omstendigheter (Schlenker, 1980). Innen revisjonen finnes det for eksempel standarder som forsvare revisor ved uforutsette hendelser revisor ikke er i stand til å oppdage (Messier og Quilliam, 1992).

Rettferdiggjørelse: Blir brukt for å minimere eller fornekte de negative konsekvensene fra en hendelse. Dette kan for eksempel forekomme ved å sammenligne seg selv og sine handlinger med liknende handlinger som ikke har fått konsekvenser eller sanksjoner. Innen revisjon hender dette blant annet når revisor må forsvare seg mot søksmål. Vanligvis vil det være et ekspertvitne som uttaler seg om at revisor handlet i samsvar med det som er forventet av han (Messier og Quilliam, 1992).

En annen taktikk er unnskyldninger eller beklagelser. I dette tilfellet vil et individ innrømme skyld, men vise at dette ikke er vanlig oppførsel. Individer vil som regel bruke en beklagelse dersom:

1. konsekvensene er små, og de er villige til å innrømme skyld, eller
2. det er stor sannsynlighet for at han vil bli dømt skyldig av publikum.

Forklaringer og beklagelser blir brukt oftere og på mer ekstreme måter desto mer uheldige de negative konsekvensene er (Schlenker, 1980). I et revisjonsselskap er det sannsynlig at fornærmede revisor vil beklage seg til sine overordnede, og i noen tilfeller underordnede, men det anses mindre sannsynlig at kunder eller en tredjepart vil få samme unnskyldning (Messier og Quilliam, 1992).

3.2.2 Revisjonskvalitet

Dersom revisor på forhånd vet hva som kreves av profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet for å unngå ansvar for en revisjon av dårlig kvalitet, kan han unngå ansvar ved å utføre mer revisjonsarbeid. Dersom kvaliteten derimot baseres på utfallet eller konsekvensene av revisjonen, og konsekvensene er alvorlige, vil det være vanskeligere å være beskyttet mot juridisk ansvar ved å utføre en revisjon av høyere kvalitet. Dette er fordi dommere som regel vil mene at standarden ikke er møtt dersom det er alvorlige konsekvenser, selv om revisjonen tilsynelatende er av relativ høy kvalitet (Kadous, 2000). Når en ser på hva som kan lede til ansvar her i Norge vil dette først og fremst gjelde brudd på handlenormer innenfor revisjonens hovedformål. Hirsch (2004) påpeker videre at når aktsomhetsnormen for revisor i revl. § 8-1 nærmere skal bestemmes, er begrepet “god revisjonsskikk” av helt sentral betydning. Aktsomhetsnormen er dermed objektiv, ettersom revisor skal sammenlignes med “dyktige og ansvarsbevisste utøveres” adferd, som er

presisert i revisjonsstandardene. Dersom revisor har handlet i samsvar med revisjonsstandardene, skal det i praksis mye til for at han likevel har handlet “uaktsomt” i revl. § 8-1s forstand.

Kadous (2000) hevder at selv om tidligere undersøkelser har vist at standarden for tilbørlig aktsomhet er bestemt *ex ante*, finner hun i sin undersøkelse at standarden for tilbørlig aktsomhet vil variere ut i fra konsekvensene og utfallet til en feilaktig revisjon.

Selv om revisor har utvist fornuftig dømmekraft under revisjonen, er det likevel mulig at de som evaluerer kvaliteten på revisjonen vil være strengere dersom det har forekommet negative utfall (Fischhoff, 1982). Peecher, Solomon og Trotman (2013) hevder at det er mulig at nye regulatoriske inspeksjoner kan øke sannsynligheten for at revisor vil møte sanksjoner til tross for at de kom frem til konklusjoner som var rimelig på tidspunktet for revisjonen.

Det å holde revisor ansvarlig for en vurdering som avviker fra regulatorenes vurdering, eller som avviker fra en senere oppdagelse av uønskede utfall i regnskapet kan føre til etterpåklokskap og andre skjevheter som kan svekke regulatorers evne til vurdere revisors arbeid på en rettferdig måte.

Tidligere empiri utført av Pierce og Sweeney (2003) fant at 43% av revisorer sa at de av og til har akseptert dårlige forklaringer og utført overfladiske dokumentkontroller. For annen oppførsel ble det rapportert om lavere andeler, blant annet bias av stikkprøveutvalg som er mindre problematiske (36%), større tillit til klientarbeid enn hensiktsmessig (31%), manglende undersøkelser av regnskapsprinsipper (29%), for tidlig “sign-off” (24%) og reduksjon av revisjonsarbeid til et nivå som er regnet som lavere enn rimelig (21%). En videre undersøkelse av Pierce og Sweeney (2005) viste at partnere generelt ikke anser at denne type oppførsel vil føre til negative konsekvenser, med mindre det forekommer på et viktig område. De var også av den oppfatning av det var mindre sannsynlig at denne oppførselen ville forekomme innen viktige områder, ettersom det er områder med mer kontroll, og revisors profesjonalitet ville oppfatte alvorlige konsekvenser som avskrekkende.

I Pierce og Sweeney’s (2006) undersøkelse om konsekvenser av mangelfullt arbeid i revisjonsfirmaer identifiserte respondentene en rekke negative konsekvenser som et resultat av mangelfullt revisjonsarbeid. De identifiserte konsekvenser knyttet både til den enkelte revisor, til firmaet som en helhet, og om det kom til å bli oppdaget internt og eksternt. Det

var en generell enighet om at det var liten sjanse for at slik oppførsel skulle bli oppdaget både internt og eksternt, og at det dermed var liten sannsynlighet for konsekvenser som følge.

Det er tidligere blitt rapportert om mangelfullt arbeid i undersøkelser utført av Pierce og Sweeney (2003, 2005), og at kontroll av personalet dermed kan virke ineffektivt. Til tross for dette virker det som om partnere i revisjonsfirmaene forutsetter at kontrollene faktisk er effektive, og at revisors profesjonalitet sikrer at slik oppførsel ikke skjer på de viktigste områdene i revisjonen (Pierce og Sweeney, 2006).

3.2.3 Oppsummering

Ansvarlighet refererer i denne sammenheng til de implisitte eller eksplisitte forventninger om at man kan bli kalt på ens oppfatninger, følelser og handlinger til andre. Tetlock argumenterer for at ansvarlighet er et grunnleggende sosialt beredskap som driver individets adferd og valg. Dette er fordi individet er opptatt av sitt omdømme, sin status og hvordan det blir oppfattet av andre. Kontroll kan være nødvendig for å lede individer i ønsket retning, men kan ha en negativ virkning dersom det oppfattes påtrengende. Ansvarlighet spiller en stor rolle i et individs avgjørelse eller handling dersom det har oppstått, eller kan oppstå, en ubehagelig situasjon. Forklaringer og unnskyldninger er to strategier som brukes for å håndtere slike situasjoner. Dersom revisor har handlet i samsvar med revisjonsstandardene, skal det i praksis mye til for at han likevel har handlet "uaktsomt" i revl. § 8-1s forstand. Selv om standarden for tilbørlig aktsomhet er bestemt på forhånd, viser det seg likevel at tilbørlig aktsomhet vil variere ut i fra konsekvensene og utfallet til en feilaktig revisjon. Tidligere empiri har undersøkt revisors mangelfulle arbeid og konsekvenser knyttet til det. Det var en generell enighet blant respondentene i at det var liten sannsynlighet for at slik oppførsel skulle bli oppdaget både internt og eksternt, og at det dermed var liten sannsynlighet for konsekvenser som følge.

3.3 Revisor som “gatekeeper”

Vi skiller mellom interne revisorer og eksterne revisorer. Intern revisor jobber innad i organisasjonen, og rapporterer til styrets ledelse. Deres hovedoppgave er å sikre at retningslinjer er implementert og overholdes for å sikre en effektiv risikostyring. Eksterne revisorer er på den andre siden uavhengige av organisasjonen de reviderer. Selskaper leier inn den eksterne revisor, som videre rapporterer til aksjonærene for å forsikre og skape troverdighet om at ledelsens utarbeidede regnskap er utført i overensstemmelse med de lover og regler som gjelder, slik at beretningen reduserer finansiell risiko for investorene (Kinney, 2005). Dette innebærer å begrense risikoen for både utilsiktede feil og tilsiktede feil av personer med påvirkningskraft til selskapet. Hvorvidt handlingene er tilsiktede eller ikke, avgjør om det er en mislighet eller feil.

Den eksterne revisor kan dermed fungere som en gatekeeper som sikrer informasjonen i regnskapet, både for reguleringsmyndighetene, det vil si samfunnet og investorene, og for selskapet som revideres. En gatekeeper blir gjennom litteraturen definert på ulike måter. En definisjon av Coffee (2006) legger vekt på hvordan gatekeepere fungerer som et mellomledd mellom investorer og selskapet, med tanke på omdømme og at han skal være i den posisjon at han kan hindre uredelige handlinger. Revisor er der for å beskytte brukerne av regnskapet mot finansielle skandaler og misligheter og kan med andre ord bli sett på som en privat “vakt” som er strukturert inn i prosessen, og ved å holde tilbake sin godkjenning, lukker han porten og kan dermed hindre urett.

3.3.1 Revisor som samfunnets tillitsmann

Det fremgår av forarbeidene til revisorloven (Ot.prp. nr. 75 (1997-98)) at revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet og fungerer som samfunnets tillitsmann. Revisjon handler om å etablere tillit. Revisor fungerer som samfunnets tillitsmann fordi han gir en uttalelse om regnskapet og selskapets økonomiske situasjon som brukerne av regnskapet bruker i sin vurdering av handlinger. Samfunnet vil ha større troverdighet til en ekstern revisors beretning og evaluering, enn en vurdering fra selskapet selv, fordi revisor ikke direkte tjener på å skjule noe i regnskapet fra offentligheten.

At revisor ikke oppdager korrupsjon og andre former for misligheter er ikke i seg selv overraskende. Kompleksiteten og gråsonene som eksisterer gjør det vanskelig å oppdage. Spørsmålet som gjentar seg, er hva som kreves av revisor både når det gjelder omfanget av arbeid, samt hva som skal avdekkes (Ojo, 2006). I de senere år har revisor i lys av store skandaler som Enron, mottatt kritikk når det gjelder deres ansvar for avdekking og hvilken verdiskapning bidraget av revisjonen gir til samfunnet (Ganuza og Gomez, 2007). Samfunnet og tilsynsmyndighetene har stilt seg kritiske til revisors ansvar for å ikke korrigere uredelige regnskapsrapportering, samt mangel på å advare investorer om en eventuell risiko som ligger hos selskapet.

Anne Merethe Bellamy (2002), avdelingsdirektør i Avdeling for markedstilsyn, er blant de som etter Enron-skandalen har diskutert hvorvidt revisjon er en profesjon i krise. Hun konkluderer med at Norge har en revisjonsbransje som er preget av høy kvalitet og sunne etiske normer. Dette er basert på “revisorutdanningen, kvalifikasjonskravene, revisjonsselskapenes egne opplegg for videreutdanning og skolering, og ikke minst revisorforeningens kurstilbud og kvalitetskontroll borger for at revisorstanden som helhet preges av meget høy kompetanse og skikkelighet i yrkesutøvelsen”.

3.3.2 Forventningsgap

I lyset av skandaler både nasjonalt og internasjonalt, har regnskapsmanipulasjon og økonomisk kriminalitet ført til økte forventninger til revisor fra samfunnet. Kinney (2005) er blant flere (Humphrey et al., 1993; Koh & Woo, 1998; Gramling et al., 2004) som legger vekt på forventningsgapet mellom revisor og regnskapsbruker i dagens samfunn. Liggio (1974) var den første til å anvende begrepet “forventningsgap” i revisjonen. Han definerer det som et skille mellom nivå av forventet ytelse, i den grad det er et gap mellom hva investorene forventer av revisjonen og hva revisor selv mener er tilstrekkelig mengde arbeid å utføre.

Baron et al. (1977) undersøkte i USA synet på revisors ansvar i forbindelse med avdekking av vesentlige feil, uregelmessigheter og andre straffbare handlinger. Gjennom spørreundersøkelser undersøkte de i hvilken grad revisor og brukerne av regnskapet (investorer, finansanalytikere etc.) hadde forskjellige oppfatninger rundt revisors ansvar for avdekking og opplysningsplikt. De fant i sine studier at revisorer og brukerne hadde svært forskjellige oppfatninger når det gjelder hva som kreves av revisor. Brukerne av regnskapet

anså revisorer å være mer ansvarlig for å oppdage og avsløre misligheter enn det revisor selv gjorde. Videre viser undersøkelser fra Storbritannia (Humphrey et al. 1993) at det var en signifikant forskjell mellom revisors og individers oppfatninger rundt revisors ansvar, spesielt når det gjaldt revisors ansvar relatert til misligheter og svindel. Ved bruk av spørreundersøkelser på respondenter fra blant annet offentlige virksomheter, samt finansdirektører og analytikere, undersøkte de hva som er og bør være revisors rolle, samt hvilke beslutninger en forventer revisor å ta.

De overnevnte studiene tyder på at brukerne av regnskapet har høyere forventninger til revisjonen enn de fleste revisorer selv legger til grunn. Verdien på revisjonsberetningen til brukerne av regnskapet er basert på revisors evne til å avdekke feil samt å avstå fra press fra kundene når det gjelder rapportering (DeAngelo, 1981). I følge Wright og Wright (1997) velger revisor i over 65-75% av tilfellene å ikke rapportere. Selv om feil blir oppdaget gjennom revisjonshandlinger kan det fortsatt foreligge rapporteringsrisiko som påvirker kvaliteten på revisjonen, dersom revisorer velger å ikke rapportere den oppdagede feilinformasjon (Palmrose, 1987).

3.3.3 Revisors tilbøyelighet til å gjøre en god/dårlig jobb

Mens standardene tilsier at revisor har ansvar for å både oppdage og rapporterer vesentlige feil de kommer over under utførelsen av revisjonen, viser empiriske bevis at revisor avstår fra å rapportere omtrent 50 % av tilfeller hvor det forekommer *vesentlig* feilinformasjon (Wright og Wright 1997). Braun (2001) undersøker i sine studier revisors tilbøyelighet til å ignorere reguleringsposter som overstiger vesentlighetsgrensen enten enkeltvis eller samlet. Gjennom studiet hennes undersøker hun gjennom åtte ulike case hvordan belønning og straff vil påvirke valget til revisjonspartnere og managere. Respondentene fikk bakgrunnsinformasjon på forhånd av casene, samtidig som de fikk informasjon om selskapets vesentlighetsgrense og tidligere års erfaring av utførelsen av revisjonen. Respondentens honorarer ble brukt til å illustrere den potensielle belønningen, mens risiko for søksmål illustrerte den potensielle straffen. Resultatene tydet på at revisor ikke blir påvirket av belønningen, men at risikoen for straff var en signifikant faktor i enkelte situasjoner. I tillegg er kontekst og andre forhold av betydning for revisors valg ved å rapportere eller ikke.

Som tidligere nevnt skal en ren revisjonsberetning fra revisor gi trygghet i at årsregnskapet utarbeidet av ledelsen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjonsstandardene er, blant annet, ment å sikre at revisor utfører revisjonen til et visst kvalitetsnivå. Disse standardene setter likevel ikke et tak, og revisor kan selv velge å utføre mer arbeid enn minimumskravet. I teorien vil høyere kredibilitet på leverte attestasjonstjenester kunne føre til økte inntekter i form av revisjonshonorarer.

Moore et al. (2006) argumenterer for at ubevisste fordommer påvirker revisor og hindrer troverdigheten til beretningen. Kinney, Palmore og Scholz (2004) stiller seg også kritiske til revisjonskvaliteten, og fokuserer i deres studie på kundeforhold og om det foreligger en empirisk sammenheng til hvordan ikke-revisjonsbaserte tjenester, som konsulenttjenester påvirker kvaliteten av revisjonen. De ser på hvordan inntektene som kommer fra konsulenttjenester og andre ikke-revisjonsbaserte tjenester kan føre til at et selskap blir økonomisk avhengig av revisjonskunden, noe som kan påvirke revisors vilje til å utfordre mulig feilinformasjon i kundens regnskap. Bellamy (2002) trekker også frem omfanget av revisors tilleggstjenester, i den grad at det kan påvirke revisors objektivitet og risikoen for at revisor mister sitt kritiske skjønn. Det følger av revl. § 4-5 første ledd at revisor ikke kan utføre andre tjenester for den revisjonspliktige “dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet”.

Et revisjonsselskap er som regel i sunn konkurranse med flere selskaper for å “vinne” kunden, noe som legger et kostnadspress på revisjonsselskapet. Dette vil igjen begrense omfanget undersøkelser som foretas, som i noen tilfeller kan påvirke kvaliteten på revisjonen. Videre er det diskusjon rundt hvorvidt prisen på hovedproduktet, revisjonen, settes for lavt for å sikre oppdrag i en anbudskonkurranse, for så å satse på at tilleggstjenestene veier opp for denne kostnaden (Patel og Prasad, 2013). Ikke-revisjonsbaserte tjenester kan bedre effektiviteten og kvaliteten av revisjon gjennom kunnskapsdeling ved at revisor kjenner til datasystemer og prosedyrer i selskapet (Simunic, 1984). Tidspress har ifølge McDaniel (1990) vært assosiert med å ha negative virkninger på revisors opptreden og utførelse. Nelson og Tan (2005) påpeker i tillegg at revisor jobber under et stramt budsjett og tidspress, spesielt under arbeidet med kunders årsbudsjett, som gjør det sannsynlig at beslutninger tatt av revisor lett kan bli påvirket.

Pågående kundeforhold kan resultere i at revisor som reviderer selskapet et flertall av ganger, kan bli en forlenget arm i selskapet, istedenfor enn en ekstern observatør (Moore et

al., 2006). Dette har resultert i at flere selskaper periodisk roterer revisor for å unngå dette. Manns (2013) påpeker at private gatekeepere som blir betalt fra selskapene de overvåker har insentiver til å la tvilen komme selskapene til gode, og dermed unngå innhenting av mer informasjon, i frykt for å risikere forholdet deres. Short, Toffel og Hugill (2013) påpeker også at revisor som reviderer det samme selskapet flere år på rad, kan stå overfor en risiko ved at de fokuserer på hvilket arbeid som ble utført på tidligere besøk og hva som ble avdekket. Dette kan føre til at teamet identifiserer færre brudd. Et nytt team, som har et nytt syn og sinn til å oppdage andre misligheter, vil kunne ha bedre forutsetninger for å identifisere mulige uredelige handlinger (Velte og Freidank, 2015).

Gatekeepere er betrodd i den grad at de utfører gjentakende handlinger og som regel har et godt omdømme. Revisjonsselskapene er avhengig av et godt rykte for å opprettholde kundene sine og det er naturlig at de vil gå langt for å beskytte det. Påstander om redusert revisjonskvalitet kan skade omdømmet til både revisjonsselskapet og individuelle revisorer. Coffee (2002) legger i tillegg frem i sine studier at omdømme kan skade revisjonskvaliteten. Han påpeker at dersom omdømmerisikoen til selskapet er større enn den eventuelle fortjenesten, vil man stole på revisor. Det kan likevel oppstå situasjoner hvor revisor ikke alltid vil prioritere å fokusere på omdømme, men finner det er rasjonelt å risikere omdømme så lenge han har et bedre rykte enn rivalene sine (Coffee, 2006).

Selv om revisors omdømme er basert på kvaliteten av revisjonen som utføres, er det viktig å måle dette opp mot presset om en kostnadseffektiv revisjon og konkurransen blant revisjonsselskapene for å vinne kunder. Videre vil ikke kvaliteten på revisors attestasjon alltid være like åpenlys blant regnskapsbrukere som långivere, leverandører eller investorer. Revisjonshandlingene til revisor og hans team vil mest sannsynlig være lite transparente og innsatsen vil ikke alltid være observerbar. Da kan man jo lure på om et godt omdømme er av stor nok betydning for å utføre revisjonsarbeid av høy kvalitet (Pritchard, 2006). Dyck, Morse og Zingales (2010) nevner også omdømme som et insentiv til å oppdage misligheter, og at eventuell avdekking av misligheter kan føre til nye karrieremuligheter. De finner likevel at dette kun gjelder for “big-impact cases”.

Revisor er ansatt av styret. Han er en agent på deres vegne og har et mandat til å overvåke prosedyrer i selskapet han er ansatt av. Her vil revisor ha tilgang til både intern og ekstern informasjon. Dyck, Morse og Zingales (2010) mener derfor at revisor vil ha insentiv til å rapportere om misligheter dersom han vil kunne beholde en kontrakt, eller blir tildelt en ny

kontrakt etter han har rapportert. Selv om dette i teorien skulle være et sterkt insentiv, viser det seg likevel at revisor er mer tilbøyelig til å opprettholde et godt forhold med ledelsen, enn å vise lojalitet overfor investorer. Det viser seg i tillegg at revisor som regel vil miste en kontrakt dersom han rapporterer om misligheter. Som et resultat finner Dyck, Morse og Zingales (2010) at revisor vil kunne risikere å få et dårlig rykte dersom han reviderer et selskap med misligheter, og det senere kommer frem at han ikke rapporterte om dette, men at det å rapportere om misligheter og miste en kunde vil føles som en større kostnad for revisor.

Et annet problem med omdømme er, i følge Marnet (2008), at de fremtidige fordelene ved å være ærlig kan bli overskygget av den potensielle avkastningen ved personlig vinning eller uaktsomhet. Eksempler der dette kan forekomme er situasjoner der individet går mot slutten av karrieren, i et oppdrag, eller at firmaet står overfor snarlig nedleggelse. Andre situasjoner kan være der partneren ikke møter negativt omdømme, men revisjonsselskapet gjør det, der andre tjenester oppveier eventuelle fremtidige tap, feiltolkning av risiko fra slike handlinger og/eller forventet straff, fordi individet ikke var klar over omfanget av risiko, eller kan rasjonalisere dette til et minimum. I tillegg er det ikke alltid åpenbart om omfanget av sanksjoner etter skandaler faktisk fører til betydelig tap av omdømme, økonomisk stilling, eller personlig frihet, eller om sanksjonene er alvorlige nok til å være avskrekkende, selv når aktøren oppfatter riktig sannsynlighet for sanksjoner.

3.3.4 Oppsummering

Revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet og fungerer som samfunnets tillitsmann. Den eksterne revisorer er uavhengig av organisasjonen de revider og kan dermed fungere som en gatekeeper som sikrer informasjonen i regnskapet. Brukerne av regnskapet har tillit til revisor, men det er et tydelig forventningsgap mellom hva investorene forventer av revisjonen og hva revisor selv mener er tilstrekkelig mengde arbeid. I enkelte tilfeller kan revisors tilbøyelighet til å gjøre en god/dårlig jobb påvirkes av insentiver. Braun (2001) finner at belønning i form av honorarer ikke vil påvirke revisor når det kommer til rapportering av vesentlig feilinformasjon, men at risiko for søksmål vil ha en effekt i enkelte situasjoner. Kinney, Palmore og Scholz (2004) ser på hvordan inntektene som kommer fra ikke-revisjonsbaserte tjenester kan føre til at et selskap blir økonomisk avhengig av revisjonskunden. Dette kan påvirke revisor ved at han ønsker å bevare et langvarig

kundeforhold fremfor å rapportere avdekkede misligheter. Simunic (1984) finner derimot at ikke-revisjonsbaserte tjenester kan bedre effektiviteten og kvaliteten av revisjonen. Det er enighet i at godt omdømme er av en viss betydning (Coffee, 2006; Pritchard, 2006; Dyck, Morse og Zingales, 2010), men at det å rapportere om misligheter og dermed miste en kunde vil føre til en større kostnad for revisor. Tids- og kostnadspress viser seg også å kunne ha en negativ virkning på revisors beslutningstaking (McDaniel, 1990; Nelson og Tan, 2005).

4. Korrupsjon

Korrupsjon kan betraktes som kjøp og salg av beslutninger som ikke skal være til salgs (Søreide, 2013). Michael Johnston definerer fenomenet som “The abuse of trust, generally one involving public power, for private benefit, but by no means always, comes in the form of money” (Rose og Peiffer, 2015, s. 3).

I forarbeidene til straffelovens bestemmelser om korrupsjon heter det at korrupsjon “utgjør en trussel mot rettstaten, demokratiet, menneskerettighetene og sosial rettferdighet, og kan også hindre økonomisk utvikling og virke konkurransevridende”. Korrupsjon kan være en isolert handling som begås av en tjenestemann eller privat ansatt med hensikt om å oppnå personlig vinning. Det kan også være et selskap som utfører en handling for å oppnå konkurransefortrinn eller vinne et anbud.

Korrupsjon er nært beslektet med andre typer økonomisk kriminalitet som underslag av offentlige midler, økonomisk utroskap, bedrageri og prissamarbeid. I tillegg er en annen og viktig kategori når man snakker om korrupsjon de handlingene som befinner seg i gråsonen for hva som er lovlig eller ulovlig, men som folk flest anser som kritikkverdig (Renå, 2012). Slike gråsoner kan for eksempel være tilretteleggingsbetalinger (“facilitation payments”), bruk av agenter og mellommenn eller forskjellige former for gaver og andre fordeler (Kvamme, 2011).

I forbindelse med dokumentlekkasjen Panama Papers kom det frem at DNB Luxembourg i over ti år har hjulpet kundene sine med å opprette postkasseselskap på Seychellene. I en redegjørelse utstedt av DNB (2016) kommer det frem at “juridisk avdelings undersøkelser viser at Konsernrevisjonen i Norge ved flere anledninger fikk dokumenter med informasjon om at etablering av selskaper i lavskatteland var en del av DNB Luxembourgs tjenestetilbud. Disse opplysningene foranlediget ikke nærmere undersøkelser fra Konsernrevisjonen”. Det er ikke nødvendigvis slik at kundene har gjort noe ulovlig, men DNB Luxembourg har lagt til rette for at strukturer kan misbrukes ved å holde inntekter og formue skjult for skattemyndighetene.

Videre i redegjørelsen understreker styret at “det å legge til rette for at kunder etablerer selskaper i lavskatteland ligger langt fra det en bank bør involvere seg”.

Det at revisor i tillegg fikk dokumentasjon hvor det kom frem at DNB bidro i en gråsonesituasjon kan tale for at revisor i det minste burde utvist profesjonell skepsis og foretatt nærmere undersøkelser.

4.1 Korrupsjon og lovverket

Helt frem til 1996 kunne virksomheter i Norge få skattemessig fradrag for utgifter til bestikkelser til privat og offentlig sektor i andre land. Siden den tid har det skjedd flere endringer. Norge har blant annet ratifisert alle gjeldende internasjonale bestemmelser mot korrupsjon og gjort de nødvendige tilpasninger av straffeloven i den forbindelse (Renå, 2012).

I straffeloven blir korrupsjon definert i § 387 a) og b) og straffes den som “for seg eller andre krever, mottar eller aksepterer et tilbud om en utilbørlig fordel i anledning av utøvelsen av stilling, verv eller utføringen av oppdrag, eller, gir eller tilbyr noen en utilbørlig fordel i anledning av utøvelsen av stilling, verv eller utføringen av oppdrag”. Det avgjørende spørsmålet er hva en utilbørlig fordel innebærer. Vurderingen vil være basert, i følge lovforarbeidene, på en totalvurdering av situasjonen. Her vil en rekke momenter spille inn. Blant annet ytelsens formål, ytelsens art og verdi, hvilken grad av åpenhet som foreligger, hvilket regelsett som eksisterer i bedriften eller bransjen, om forholdet gjelder offentlige tjenestemenn eller privat næringsliv, og også hvilken posisjon henholdsvis giver og mottaker til ytelsen har. I Norge kan du bli dømt for korrupsjon eller grov korrupsjon, hvor straffen er bøter eller fengsel inntil henholdsvis 3 og 10 år. Både enkeltindivider og selskaper kan bli straffet for å ha vært involvert i korrupsjon, enten i Norge eller i utlandet (Søreide, 2013). Bestemmelsene om foretaksstraff fremgår av strl. §§ 27 og 28. Foretaksstraff kan ilegges både når det er mulig å utpeke en gjerningsperson og når det ikke er mulig å straffe en enkeltperson for overtredelsen.

4.2 Hva er spesielt med korrupsjon?

Selv om korrupsjon kan foregå ved bruk av enkle metoder, er det ofte svært vanskelig å avdekke. Dette er blant annet fordi partene som er involvert vil investere betydelig med innsats for å dekke til mistenkelige transaksjoner eller opprette fiktive arrangementer for å

unngå at den korrupte handlingen oppdages (Grimstad, 2015). I tillegg er korrupsjon et fenomen som er ulovlig og ofte foregår i det skjulte. Dette medfører at det er vanskelig å skaffe pålitelig informasjon om hvor omfattende problemet egentlig er (Søreide, 2013).

De vanligste metodene for å måle korrupsjon i et land er spørreundersøkelser rettet mot et utvalg av befolkningen. Dette vil si noe om individers oppfatning av problemet, uten at det nødvendigvis er en god måling av omfanget. En annen måte som kan si noe om omfanget til korrupsjon i et land vil være å se på antall personer eller selskaper som er dømt for korrupsjon. Dette vil heller ikke nødvendigvis være en god måling av omfanget. Antall rettsaker eller dommer kan være basert på tilfeldige avsløringer, tilgjengelig etterforskningskapasitet, bevissituasjonen og/eller forekomsten av varsling (Søreide, 2013). Strengere regelverk og økt oppmerksomhet rundt fenomenet taler for at det er flere saker som avdekkes enn tidligere, men det betyr ikke nødvendigvis at totale antall saker er større i dag enn det var tidligere (Renå, 2012).

Økokrim (2011, referert i Renå, 2012, s. 38) påpeker i tillegg at det antas å være store mørketall, og at det er tilfeldig hva slags utroskapsforhold politiet får kjennskap til. Dette kan blant annet være grunnet at det er mange som vegrer seg for å melde i fra om denne type handlinger fordi det kan føre til negative konsekvenser for selskapets omdømme.

Korrupsjon handler om skjulte avhengighetsforhold. Det er svært sjelden at man finner skriftlige avtaler eller annen dokumentasjon om korrupte avtaler. Fremgangsmåten til hvordan en avtale mellom to parter inngås vil være mer raffinert, nettopp fordi begge parter vil ha et ønske om at det skal holdes skjult og være vanskelig å oppdage (Grimstad, 2015).

4.3 Hvordan skjules korrupsjon i regnskapene?

Regnskapsundersøkelser er en viktig metode for å avdekke økonomisk kriminalitet. Korrupsjon vil ofte stå i en særstilling ettersom selve korrupsjonshandlingen ofte skjer utenfor regnskapet, men på den måten at regnskapsmanipuleringen har skjedd i forkant av fordelsoverføringen. Ofte vil korrupte fordelsoverføringer være i form av kontanter for å bryte revisjonssporet. Gjerningspersonen vil derfor være nødt til å få midler ut av selskapet uten at det vekker mistanke, og på en slik måte at det oppfattes som en vanlig transaksjon. I andre tilfeller kan korrupte handlinger bli bokført i regnskapet. Da vil de som regel være

kamouflert som at det er noe annet enn det faktisk er. En annen måte å skjule korrupsjon i regnskapet er å ikke føre noe i regnskapet i det hele tatt (Kvamme, 2011).

4.4 Skatteparadisene

Det kan i tillegg være vanskelig å følge revisjonsspor der transaksjoner havner i skatteparadisselskaper. Skatteparadis tilbyr blant annet streng sekreterse der personene som står bak selskapene er skjult, skjulte transaksjoner fra begynnelse til slutt, gjennomstrømningsarrangementer og tilsløring av eierskapsstrukturer. Kvamme (2011) påpeker derfor at skatteparadiser, og selskaper som er etablert der utgjør en særlig problemstilling når mistenkelige, mulige korrupsjonstransaksjoner skal forfølges.

4.5 Eksempler på hvordan korrupsjon kan skjules i regnskapet

Kvamme (2011) nevner en rekke eksempler på hvordan korrupsjon kan skjules i regnskapet. Han påpeker i tillegg at metodene er utømmelige og at det kun er fantasien som setter grenser. Tilfellene er hentet fra virkeligheten, og vi vil nevne noen av de for å illustrere hvordan det kan foregå.

4.5.1 Tilfelle 1 – Bestikkelser av offentlige tjenestemenn

I en sak fikk hovedkontoret til et selskap med virksomhet i Asia informasjon om flere uregelmessigheter knyttet til driften i datterselskapet. Da granskingen av selskapet ble satt i gang viste det seg at de hadde hatt flere problemer med å skaffe seg lisenser. For at de skulle få takk i disse lisensene ble det betalt bestikkelser på flere hundre tusen kroner til representantene som var ansvarlige for å utstede disse lisensene. Disse bestikkelsene måtte derfor skjules. Dette ble gjort ved å betale bestikkelsene via selskapets advokatfirma, og merke betalingene som “Professional fees”. Både regnskapsfører og leder for virksomheten var klar over hva disse betalingene gikk til og godkjente transaksjonene.

4.5.2 Tilfelle 2 – Fiktive fakturaer

Undervisningsbyggsaken i Oslo er et godt eksempel på hvordan korrupsjons- og utroskapshandlinger ble utført ved hjelp av fiktiv fakturering. Hovedmannen bak

handlingene var i en periode eiendomssjef i et kommunalt selskap som hadde ansvaret for utvikling, drift og forvaltning av skolebygninger. Fremgangsmåten var stort sett slik at flere selskaper som hadde leveranseavtaler med det kommunale selskapet utstedte fakturaer uten at det ble utført noe arbeid. Disse fakturaene ble så betalt etter eiendomssjefens attestasjon, og videre overført, delvis eller i helhet, til hans private bankkonto.

4.5.3 Tilfelle 3 – Bestikkelser ved bruk av agenter, mellommenn og selskaper med skjulte eiere

Det å drive forretninger i utlandet med myndighetsrepresentanter, mellommenn og agenter kan føre til risiko når det kommer til korrupsjon og bestikkelser. Disse bestikkelsene går gjerne via agenter eller mellommenn som benytter seg av selskaper i skatteparadiser. Dette tilfellet omhandler et stort globalt konsern innen helseprodukter og farmasøytisk industri. Det kom blant annet frem i saksdokumentene til FCPA at omfattende bestikkelser i en rekke land ble skjult i konsernregnskapet. Disse bestikkelsene ble klassifisert som “comissions”, “civil contracts”, “travel”, “donations” og “discounts”. Kickback-betalinger til den Irakiske regjeringen ble gjort ved å bruke en Libanesisk kontraktagent og skjult som “comissions”.

4.5.4 Tilfelle 4 – Siemenssaken

I Siemenssaken benyttet konsernet seg av bestikkelsesfond for å vinne prosjekter i Afrika, Midtøsten, Asia, Karibia og Europa. Bedriften opprettet nye selskaper som ble kontrollert av de ansatte, for så å utstede fiktive fakturaer for å tappe konsernet for penger og flyttes til selskapene som holdt til i forskjellige skatteparadiser. Disse midlene ble igjen benyttet til bestikkelser i flere land.

4.6 Korrupsjon og revisjonsstandardene

Kassem og Higson (2016) finner i sin studie at selv om det er klare retningslinjer angående misligheter er ikke korrupsjon like tydelig definert i revisjonsstandardene. Verken ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale standardene* eller ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper* refererer direkte til revisors oppgaver og ansvar med hensyn til korrupsjon. Etter ISA 200 er revisor ansvarlig for å avdekke

vesentlige feil som følge av misligheter eller feil. Ettersom korrupsjon blir omtalt som en “tradisjonell” mislighet av PwC (2016), vil den eksterne revisor trolig være ansvarlig for å avdekke vesentlige feil som følge av korrupsjon. Dette er derimot ikke tatt hensyn til i ISA 240, som kun krever at den eksterne revisor skal rette oppmerksomheten mot mislighetsrisiko som kommer fra to typer tilsiktet feilinformasjon; feilinformasjon som resultat av uredelig regnskapsrapportering og feilinformasjon som resultat av underslag av eiendeler. Begrunnelsen for dette er at underslag av eiendeler og uredelig regnskapsrapportering mer sannsynlig vil ha en innvirkning på regnskapet (jf. ISA 240, A1-A6). Dette indikerer at begge standardene antar at korrupsjon ikke har en innvirkning på regnskapet, til tross for at vi tidligere har nevnt flere eksempler på hvordan korrupsjon kan skjules i regnskapet. Revisor har som tidligere nevnt ansvar for å oppdage misligheter som har vesentlig innvirkning på regnskapet. Likevel argumenter Kassem og Higson (2016) for at den korrupte handlingen er av større betydning enn det faktiske beløpet, ettersom det kan betraktes som en svekkelse av ledelsens integritet.

Vi har flere steder i oppgaven sett på eksempler der revisor klandres for mangelfullt arbeid. Som regel er ikke det tilfellet, og revisor har utført sine oppgaver og plikter. Under revisjonen av Siemens i 2003 identifiserte KPMG at €4.12 millioner var tatt ut i kontanter fra en av selskapets avdelinger, og flagget betalingene for gjennomgang. Ledelsen i Siemens gjorde ingen ytterligere undersøkelser av disse betalingene. KPMG gjorde i tillegg ledelsen oppmerksom på 250 mistenkelige betalinger. Heller ikke her gjorde ledelsen i Siemens noe for å undersøke ugjerningene (SEC, 2008). Dette synliggjør de problemene revisor kan stå overfor når de korrupte handlingene er ledelsesstyrte, eller ledelsen ikke gjør nødvendige justeringer for å rette opp i ulovligheter som eksisterer i selskapet.

4.7 Reguleres korrupsjon i hvitvaskingsloven?

Økokrim definerer hvitvasking som “handlinger som gjøres for å få utbytte av straffbare handlinger til å framstå lovlig”. Formålet med økonomisk kriminalitet vil som regel være å få tilgang til et utbytte som kan disponeres. Dersom utbyttet fremstår lovlig vil det være mulig å bruke disse midlene uten at det stilles videre spørsmål. Utbytte i tilknytning til hvitvasking kan i følge Grimstad (2015) inkludere “penger som er mottatt som bestikkelse, eller midler som er holdt utenfor regnskapet til selskapet og oppbevart på en særskilt konto (for eksempel i et skatteparadis) for å kunne benyttes til å bestikke potensielle kunder,

agenter, mellommenn eller myndighetspersoner for å oppnå tillatelser eller salgskontrakter for bedriften”. Vi har tidligere i oppgaven sett på tilfeller fra virkeligheten der selskapene har brukt nettopp disse metodene til å begå korrupte handlinger.

Hvitvasking begås i tre faser. I fase en plasseres utbyttet fra straffbare handlinger. I andre fase kamoufleres utbyttet fra den straffbare handlingen. Fase tre er integreringsfasen, hvor utbyttet kan benyttes uten at det er særlig risiko for at det skal oppdages at det stammer fra en ulovlig handling. Oppdagelsesrisikoen vil være særlig høy i fase en, ettersom utbyttet enda ikke er blitt kamouflert, samt nærhet i tid til den ulovlige handlingen. Senere i prosessen vil det være vanskeligere å oppdage en tilknytning til utbyttet. Dette er grunnen til at hvitvaskingsloven pålegger en rekke næringsvirksomheter, blant annet revisor, plikt til å rapportere mistanke om hvitvasking (Grimstad, 2015).

Hvitvaskingsloven ble innført som et ledd i å øke tilsynet med finanssektoren og styrke kampen mot økonomisk kriminalitet. I følge loven gjelder rapporteringsplikten en rekke juridiske personer, i tillegg til juridiske og fysiske personer i utøvelsen av deres yrke. Revisor faller inn under siste kategori. Ved mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling skal det, i følge hvitvaskingsloven (hvv.) § 17, foretas nærmere undersøkelser for å bekrefte eller avkrefte mistanken. Etter hvv. § 18 skal mistenkelige transaksjoner (MT-rapporter) rapporteres til Enheten for finansiell etterretning (EFE) i Økokrim. Økokrim (2010, referert til i Renå, 2012, s. 51) mottar årlig over 6000 MT-rapporter, og mener det er grunn til å tro at det er betydelig underrapportering i en del bransjer, i lys av deres sentrale roller. Revisor, regnskapsførere, advokater og meglere rapporterte henholdsvis 86, 59, 6 og 15 MT-rapporter til EFE i 2010. Dette kan synes å stemme overens med funnene i ACFEs internasjonale rapport fra 2016 der den eksterne revisor avdekker korrupsjon i 3,4% av tilfellene. Fagansvarlig i Økokrim (2008, referert til i Renå, 2012, s. 286) peker på to faktorer som kan være noe av forklaringen til den antatte underrapporteringen: “manglende kunnskap om hva rapporteringssystemet etter hvitvaskingsloven egentlig er” og “manglende kunnskap om – og holdningen til – den rollen som revisor er tillagt i denne forbindelse”.

Rapportering om mistenkelige transaksjoner er et viktig bidrag til myndighetenes arbeid mot økonomisk kriminalitet. Det er likevel politiet og påtalemyndighetene som avgjør om en sak skal etterforskes og eventuelt bringes inn for domstolene. Det er derfor avgjørende at politi og påtalemyndighet har kapasitet til å undersøke saker som vekker mistanke.

Korrupsjonssaker kan i mange tilfeller være svært krevende å etterforske og vanskelig å avdekke. Tilgjengelig kapasitet vil være spesielt avgjørende i slike saker (Renå, 2012). Beklageligvis konkluderte Riksrevisjonen (2009, referert til i Renå, 2012, s. 286) med at “politi og påtalemyndigheter utgjør en flaskehals i oppfølgingen av anmeldte saker”.

4.8 Oppsummering

Korrupsjon kan betraktes som kjøp og salg av beslutninger som ikke skal være til salgs. Regnskapsundersøkelser er en viktig metode for å avdekke økonomisk kriminalitet. Dersom beslutninger kjøpes eller selges vil det ofte også finnes en motpost i form av en utgift eller inntekt. Dersom dette ikke føres i regnskapet i det hele tatt eller tas ut i form av kontanter for å bryte revisjonssporet, vil det være spesielt vanskelig for revisor å oppdage. Dersom det tas ut midler av selskapet gjøres dette ofte slik at det oppfattes som en vanlig transaksjon. Andre ganger blir korruperte handlinger bokført i regnskapet, men da ofte som noe annet. Dette kan også være vanskelig for revisor å avdekke. For at penger som er tjent på økonomisk kriminalitet, herunder korrupsjon, skal kunne benyttes må det fremstå lovlig. Dette kan gjøres i form av hvitvasking. Ved mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling skal revisor foreta nærmere undersøkelser for å bekrefte eller avkrefte mistanken. Mistenkelige transaksjoner skal rapporteres til Økokrim. Økokrim og ACFE viser til et lavt antall rapporter fra revisor. Noe av forklaringen på dette kan være “manglende kunnskap om hva rapporteringssystemet etter hvitvaskingsloven egentlig er” og “manglende kunnskap om – og holdningen til – den rollen som revisor er tillagt i denne forbindelse”.

Uklarhetene i standardene rundt revisors ansvar med hensyn til avdekking av korrupsjon kan dermed føre til at revisor overser sine oppgaver og plikter til å avdekke korrupsjon av vesentlig betydning. I tillegg er det uklart hvordan revisor skal reagere på korrupsjonsrisiko, spesielt i tilfeller der ledelsen ikke tar hensyn til revisors bemerkninger.

5. Straff og konsekvenser

5.1 Ulike konsekvenser

Revisors ansvar knyttet til yrkesutøvelsen er tredelt. I tillegg til disiplinansvar og erstatningsrettslig ansvar er det knyttet strafferettslig ansvar til revisors yrkesutøvelse.

5.2 Hensikten med straff

Begrepet straff blir tradisjonelt definert som et onde som staten tilføyer en lovovertreder på grunn av en lovovertrødelse, i den hensikt at det skal føles som et onde (Rt. 1977 s. 1207). Formålet med straff er at det skal motvirke handlinger som er kriminalisert. Det preventive formålet kan deles inn i tre deler. *Individualpreventive* virkninger er straffens evne til å påvirke det enkelte individ til å ikke begå nye lovbrudd i fremtiden. *Allmennpreventive* virkninger hindrer andre til å ikke begå lovbrudd. Den tredje delen er knyttet til *atferdsregulerende virkning*, der individer som begår lovbrudd skal bli forfulgt og straffet. Atferdsregulerende virkning er altså ment å bidra til den sosiale ro i samfunnet (Ot.prp. 90 (2003-2004)).

De individualpreventive virkninger av straffen kan igjen deles i tre. Virkningene kan fungere alene eller samlet. Den *uskadeliggjørende virkning* fører til at gjerningspersonen varig eller midlertidig fysisk hindres fra å foreta nye straffbare handlinger. Straffens uskadeliggjørende virkning vil først og fremst være knyttet til forskjellige former for frihetsberøvelse. Eksempler på frihetsberøvelse inkluderer fengsel, utestengelse fra visse geografiske områder eller rettighetstap. Dersom en revisor har opptrådt på en slik måte at han anses som uskikket, kan Finanstilsynet tilbakekalle godkjenningen som registrert eller statsautorisert revisor. Den *avskrekkende virkning* oppstår når lovbrøtteren opplever straffen som så negativ at han avstår fra fremtidige straffbare handlinger. Trolig avhenger virkningen av flere faktorer: straffens art, i hvilken utstrekning straffen oppleves som alvorlig av den domfelte, og om lovbruddet er styrt av rasjonelle overveielser, impulser eller avhengighet. Straffens *forbedrende virkning* oppstår når gjerningspersonene tar inn over seg den bebreidelse som ligger i straffen, og innser at handlingen var feil (Ot.prp. 90 (2003-2004)).

Det er også flere allmennpreventive virkninger. Straffens *avskrekkende virkning* er ganske lik som ved individualprevensjonen. Forskjellen er at virkningen kommer fra den generelle mulighet for å bli straffet, og ikke av frykten for å bli straffet igjen. Hvor mye kunnskap et individ har om lover og regler, samt hva som skjer når en overtrer disse lovene og reglene er nødvendig for at det skal være en avskrekkende virkning (Ot.prp. 90 (2003-2004)).

Straffens avskrekkende virkning har en glidende overgang til kost/nyttevirkninger. Når straffen virker slik, avveier den potensielle lovbrøyer hva han eller hun vinner ved å gjennomføre den straffbare handlingen, opp mot hvilken kostnad straffereaksjonen(e) vil representere. Denne virkningen vil ha størst effekt dersom den ulovlige handlingen utføres etter en å ha vurdert de forskjellige utfallene (Otp.prp. 90 (2003-2004)). For eksempel kan fordelene ved å overse regnskapsfeil veies opp mot sannsynligheten for at man holdes ansvarlig dersom det blir oppdaget ved en senere anledning, og hva en eventuell straff vil bli i en slik situasjon. Ut i fra “deterrence theory”, eller den avskrekkende virkning, er antakelsen at straffen lovbrøyer vil bli utsatt for er tilstrekkelig for å motvirke fremtidige forbrytelser. Dette er basert på lovbrøyeren er et rasjonelt individ. Formålet er at man endrer kostnadene og fordelene, slik at det å begå en kriminell handling virker ulønnsomt (Carlsmith, Darley og Robinson, 2002). I hvilken grad straffen virker preventiv basert på rasjonelle overveielser, kommer blant annet an på hvor streng reaksjon som kan forventes, og hvilke sosiale sanksjoner som er knyttet til lovbruddet (Ot.prp. 90 (2003-2004)).

Både den avskrekkende virkning og kost/nyttevirkningen påvirkes av oppdagelsesrisikoen (Ot.prp. 90 (2003-2004)). Oppdagelsesrisiko kan sies å være opplevd risiko for at en ulovlig handling blir oppdaget. Kriminalitet som er vanskelig å oppdage vil kreve en strengere straff for å oppnå samme forventede verdi av straffen, og omvendt, kriminalitet som har høy oppdagelsesrisiko trenger ikke straffes like strengt (Carlsmith, Darley og Robinson, 2002). Hvor hurtig det reageres, virker trolig også inn på den preventive virkning (Ot.prp. 90 (2003-2004)).

Den siste allmennpreventive virkning er den *vanemessige lovlydighet eller den holdningsskapende virkning*. Denne virkningen er basert på at trusselen om straff styrer adferd til individer uten at man nødvendigvis er klar over det. Det er flere straffebelagte normer som faller sammen med moralske normer. Et eksempel på dette er tyveri, der størsteparten av befolkningen er enig i at det er galt å stjele, både fra et strafferettslig og et moralsk perspektiv. Straffetrusselen er med på å underbygge de moralske normene, og de

fleste vil la være å stjele uten å tenke på om det er straffbart eller på oppdagelsesrisikoen. En fast og langvarig straffhåndheving kan også bidra til at normer følges uten at den enkelte reflekterer over om handlingen er straffbar eller over risikoen for å bli oppdaget (Ot.prp. 90 (2003-2004)).

I Ot.prp. 90 (2003-2004) legges det vekt på at: “Straff er samfunnets strengeste reaksjon og et virkemiddel som bør brukes med varsomhet ved mindre alvorlige forgåelser. Når straff tas i bruk, må strafforfølgningen være tilstrekkelig effektiv og målrettet”.

Videre heter det at:

“Tilbakeholdenhet i bruk av straff er viktigere i dag enn for 100 år siden da den någjeldende straffeloven ble utarbeidet. Utviklingen av en omfattende lovgivning på nær sagt alle samfunnsområder, kombinert med en trussel om straff dersom loven brytes, har ledet til at strafferettsapparatet i dag er under et stort press. Dersom det festner seg et inntrykk av at mange lovbrudd ikke forfølges, svekkes både virkningen av straffetrusselen og tilliten til politiet, påtalemyndigheten og domstolene”.

5.3 Betingelser for straff

Becker (1968) mente at straff er et virkemiddel som påvirker mennesker insentiver, noe som har bidratt til at mange har en overdreven tillit til straff som virkemiddel. Likevel kan det å straffe, eller true med å straffe være effektivt. Fra et økonomisk perspektiv skal den marginale kostnaden og reaksjonen tilsvare den marginale fordelene av at kriminalitet bekjempes. Det vil derfor ikke være hensiktsmessig å gi en lenger fengselsstraff enn nødvendig ut i fra spørsmålet om forebygging. Videre er strafferettssystemet basert på at individer skal holdes ansvarlige for sine handlinger (Søreide, 2013). Det er to objektive vilkår som må oppfylles for at en person skal kunne straffes. For det første må det være begått en handling som kan straffes i henhold til straffebestemmelsene. For det andre må det være et fravær av legitime unnskyldninger. I tillegg må to subjektive vilkår være oppfylt. For det første må gjerningspersonen være tilregnelig. For det andre må han ha utvist subjektiv skyld (Vetti, 1999). Vi vil ikke gå nærmere inn på vilkårene om tilregnelighet eller fravær av legitime grunner ettersom det sjelden reises spørsmål ved om disse vilkårene er oppfylt i straffesaker mot revisor (Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen, 2010).

5.3.1 Skyldkravet

I flere hundre år har vesten hatt som krav for bruk av straff at gjerningspersonen har utvist skyld. Uten et skyldkrav ville det eksistert en ordning med objektivt straffansvar. Skyld som forutsetning for straff er ansett så grunnleggende at det er gjort til en menneskerettighet, jf. EMK art. 6 nr. 2 om at enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist av loven. Det finnes to hovedformer for skyld i strafferetten; forsett og uaktsomhet. Utgangspunktet og hovedregelen er at straff bare kan ilegges når gjerningspersonen har vist forsett, jf. strl. § 21. Forsett går ut på at gjerningspersonen var klar over den faktiske situasjonen, hans tanker rundt situasjonen og handlingsvalget (Fredriksen, 2016). Dersom revisor avdekker brudd på lov eller forskrift som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke setter i gang tiltak for å gjøre noe med dette, er revisor pliktig å fratre. Hvis revisor derimot velger å unnlate å gjøre noe med dette fordi revisjonshonoraret er så godt at det er verdt å ta sjansen på at forholdet ikke blir avdekket, foreligger forsett (Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen, 2010). Bestemmelsen tar likevel forbehold om et annet skyldkrav i det enkelte straffebud. Det andre skyldkravet som er aktuelt er uaktsomhet. I motsetning til forsett handler uaktsomhet om manglende oppmerksomhet til hvordan en person har handlet, eller eventuelt ikke handlet (Fredriksen, 2016). I erstatningsretten vil uaktsomhet ofte måles opp mot en objektiv profesjonsnorm: det den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrket ville gjøre. I strafferettslig sammenheng legges det mer vekt på en subjektiv vurdering. Det skal ut i fra de konkrete forhold være mulig å laste revisor fordi han burde forstått at handlingen eller unnlatelsen tilfredsstilte den gjerningsbeskrivelse som fremgår av straffebudet (Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen, 2010). Man skiller mellom bevisst og ubevisst uaktsomhet. Forskjellen mellom bevisst og ubevisst uaktsomhet kan illustreres slik (illustrasjoner hentet fra Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen, 2010):

Revisor oppdager gjennom sin revisjon svakheter ved den interne kontroll, men unnlater å iverksette utvidende eller kompenserende revisjonshandlinger. Bakgrunnen for dette er dels hensynet til selskapet som må ha årsregnskapet ferdig, og dels kostnadmessige forhold knyttet til utvidede revisjonshandlinger. Revisor vurderer det imidlertid slik at sannsynligheten for at svakhetene skal påvirke årsregnskapet, i vesentlig grad er liten. I ettertid viser det seg at dette er feil, og feilen er av en slik karakter at straffebud er overtrådt. I et slikt tilfelle må ventelig revisors

forhold i den konkrete situasjon og den kunnskap som var tilgjengelig på det tidspunkt revisor foretok vurderingen av risikoen for mulige konsekvenser for årsregnskapet.

I et annet tilfelle foretar revisor revisjonen uten å tenke på svakhetene ved den interne kontroll og de konsekvenser dette kan ha for årsregnskapet. Også i dette tilfelle kan bruddene på de aktuelle bestemmelser være straffbelagte, men her må man i sterkere grad legge til grunn en objektiv norm for forsvarlig profesjonell opptreden.

For revisor vil det som regel være unnlatelse av en handling som er grunnlag for kritikk og krav. Eksempler kan være å unngå gjennomgang av selskapets interne kontroll, unnlate varetelling og kontroll, eller å la være å sende ut saldoforespørsler og vurdere kundefordringer. Samtidig skriver revisor at revisjonen er gjennomført etter god revisjonsskikk, og at årsregnskapet gir et riktig bilde av selskapets stilling i sin revisjonsberetning. Når det ved en senere anledning blir avdekket vesentlige feil i regnskapet, og en eller flere av de handlingene som nevnt ovenfor kunne avdekket dette, blir revisor kritisert og det kan fremmes krav grunnet mangelfull revisjon eller skadevoldende handling/unnlatelse (Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen, 2010).

5.4 Medvirkning

Også personer som ikke begår selve lovbruddet kan bli straffet dersom han medvirker til andres lovovertrедelse. Dette er hjemlet i strl. § 15. Medvirkningshandlingen består i noe annet enn det som beskrives i straffebudets norm. Straffansvaret utvides dermed, ved at handlinger som ikke omfattes av normen, etter en konkret vurdering også kan være omfattet av straffansvaret. Den konkrete vurderingen kommer av at § 15 ikke sier noe om hvilke handlinger som rammes av medvirkningsansvaret. Hva som regnes som medvirkning må vurderes etter det enkelte straffebudet. I norsk strafferett er medvirkning vidtrekkende og det er lite som skal til før straffansvar for medvirkning ilegges (Fredriksen, 2016).

Etter revl. § 9-3 straffes medvirkning til overtrедelse av revisorloven på samme måte som overtrедelsen selv. Sponsor Service ASA dommen i 2000 og 2001, er et eksempel hvor revisor ble dømt til betinget fengsel og en bot på 30 000 kroner for brudd på revisorloven og medvirkning til brudd på regnskapsloven, ved at revisor ikke reagerte på at selskapet hadde

manipulert regnskapene, men avga en ren revisjonsberetning (Rt 2010, 1328). Medvirkning til brudd på revisorloven kan være aktuelt når revisor benytter medarbeidere eller andre revisorer på revisjonsoppdraget (Ot.prp. nr. 75 (1997-98)). Revisor kan også tiltales for medvirkning til brudd på regnskapsloven, jf. Sponsor Service-konkursen. Høyesterett fant at avgivelse av ren revisjonsberetning til tross for mangelfull revisjon, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse, jf. Rt 2010 s. 1328.

I det en person har oppfylt vilkårene for straff har han pådratt seg straffeansvar. Straffeansvaret kan senere falle bort på grunn av foreldelse eller av andre grunner (Vetti, 1999). I og med at alle vilkårene må være oppfylt kan det i flere situasjoner være vanskelig å påvise straffeansvar.

5.5 Straffens effekt

5.5.1 Sammenheng mellom straff og nedgang i kriminalitet

Det er gjort flere studier som prøver å finne ut om det finnes en sammenheng mellom straff og nedgang i kriminalitet. Eide, Rubin og Sheperd (2006) går gjennom en rekke empiriske undersøkelser og ser på om det er noen sammenheng. Her er det blandede resultater. Av de undersøkelsene de ser på innenfor moderne økonomi finner alle at det er en sammenheng mellom straff og nedgang i kriminalitet. Innen sosiologi, hvor det brukes andre metoder til å teste sammenhengen, er det ingen av studiene som finner en sammenheng mellom straff og nedgang i kriminalitet. I de juridiske undersøkelsene er det blandede resultater. Det kan dermed være vanskelig å se om straff faktisk har en effektiv virkning på om et individ velger å begå en kriminell handling eller ikke.

5.6 Oppsummering

For at en person skal kunne straffes må de fire straffevilkårene være oppfylt. Det finnes to hovedformer for skyld i strafferetten; forsett og uaktsomhet. Formålet med straff er at det skal motvirke handlinger som er kriminalisert. Det er ment å være preventivt og avskrekkende. Den avskrekkende virkningen er basert på at lovbrøyteren er et rasjonelt individ. Tidligere i oppgaven har vi sett at dette ikke alltid er tilfellet. Becker mente at straff

er et virkemiddel som påvirker menneskers insentiver, og har bidratt til at mange har en overdreven tillit til straff som virkemiddel. Likevel kan det være vanskelig å se om det empirisk finnes en sammenheng mellom straff og nedgang i kriminalitet, og om straff faktisk har en effektiv virkning på om et individ velger å begå en kriminell handling eller ikke.

Etter revl. § 9-3 straffes medvirkning til overtredelse av revisorloven på samme måte som overtredelsen selv. Revisor kan også tiltales for medvirkning til brudd på regnskapsloven. I saken mot Sponsor Service fant Høyesterett at avgivelse av en ren revisjonsberetning, til tross for mangelfull revisjon, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.

6. Empirisk metode

6.1 Hypotese

Vi har nå gjennomgått relevant lovgivning, litteratur og tidligere forskning knyttet til temaet for oppgaven vår. Videre ønsker vi ved hjelp av empirisk metode å undersøke revisor sine egne holdninger til hans ansvar for avdekking av misligheter og korrupsjon, samt hvordan eventuelle konsekvenser vil påvirke hans arbeid. Vi har derfor utarbeidet en hypotese i forbindelse med problemstillingen som grunnlag for den empiriske analysen vår:

Risiko for at svakheter avdekkes og at revisor holdes ansvarlig for misligheter vil ikke påvirke revisors ansvarlighet i arbeidet.

Videre kan vi dele hypotesen i tre. For det første ønsker vi å se på risikoen for at svakheter i det hele tatt avdekkes. Med dette mener vi at misligheter og korrupsjon som ikke avdekkes av revisor vil avdekkes ved en senere anledning, enten internt eller eksternt. Videre ønsker vi å se på om revisor anser det sannsynlig at de vil kunne holdes ansvarlig i tilfeller hvor misligheter oppdages ved en senere anledning. Siste del vil undersøke hvorvidt risikoen for konsekvenser vil påvirke revisors arbeid, ved at de utfører mer revisjonsarbeid, og hvilke konsekvenser som vil være av størst betydning for revisor.

- *Risiko for at svakheter avdekkes ved en senere anledning*
- *Risiko for at revisor holdes ansvarlig*
- *Risiko for konsekvenser vil ikke påvirke revisors ansvarlighet.*

6.2 Valg av metode

Vi har benyttet oss av et deskriptiv forskningsdesign, i form av spørreundersøkelse, for å samle inn data for å belyse oppgaven vår (Appendiks 3). Metoden legger til grunn en forståelse og kunnskap til området som undersøkes, slik at det er mulig å trekke sammenhenger mellom ulike situasjoner og variabler (Gripsrud, Olsson og Silkoset, 2010). Samfunnsvitenskapelig forskning benytter kvalitativ og kvantitativ metode for å skille mellom hvilke typer data som benyttes. Kvantitativ metode har en bredere tilnærming til

problemet enn en kvalitativ metode, og benyttes dersom man ved innhenting av talldata ønsker å få en oversikt over en større populasjon i samfunnet (Grønmo, 2010). Vi ønsker å vurdere respondentene sine tanker og holdninger rundt deres ansvar og tilbøyelighet og benytter oss derfor av en kvantitativ tilnærming for å belyse problemstillingen vår.

Når en ønsker å gjøre kvantitative analyser for å belyse et tema kreves det normalt et større antall respondenter for å oppnå statistisk signifikante resultater (Grønmo, 2010). Fordi det vil være både tids- og ressurskrevende å undersøke hele populasjonen, er det en forutsetning at man har et utvalg som er representativt (Jacobsen, 2015). Ideelt sett vil dette innebære et tilfeldig trukket utvalg, hvor man vet hvordan alle relevante variabler fordeler seg i populasjonen og har samme fordeling i utvalget som i populasjonen. Dette er vanskelig å oppnå i praksis fordi man vanligvis ikke har denne informasjonen tilgjengelig (Johannessen, Tufte og Christoffersen, 2010). Oppgaven vår er avgrenset til å gjelde eksterne revisorer i Norge. Utvalget vårt er dermed et vurderingsutvalg, hvor vi bevisst henvendte oss til både store og små selskaper fordi vi ønsket at utvalget skal gi et rettviseende bilde av hele populasjonen, som inkluderer revisorer fra mindre revisjonsselskaper så vel som de store revisjonsselskapene.

6.3 Spørreundersøkelsen

Utforming av spørreundersøkelsen kan være avgjørende for at respondenter skal fullføre undersøkelsen. Det er av stor betydning at skjemaet både er innbydende, at det er presentert på en oversiktlig måte, samt at det ikke tar for lang tid å gjennomføre. Spørreundersøkelsen vår er bygget opp av individuelle spørsmål, samt to situasjonsbeskrivelser med tilhørende spørsmål. Fordi vi har benyttet oss av en elektronisk web-basert undersøkelse, hvor respondentene har muligheten til å utføre undersøkelsen uten å bli kontrollert av oss, ville vi være sikre på at spørreundersøkelsen har nådd ut til ønsket målgruppe. Vi innledet derfor undersøkelsen med et kontrollspørsmål for å kontrollere at respondentene som utfører undersøkelsen er kvalifisert til å være en del av utvalget.

Videre har vi valgt å stille to spørsmål som sier noe om respondenten sin kunnskap og forståelse av temaet vi skal belyse, hvorvidt revisor kjenner til og etterlever ISA 240: *Revisors oppgaver og plikter til å vurdere misligheter ved et regnskap*. Etter de innledende spørsmålene presenterer vi bakgrunnsinformasjon om et selskap etterfulgt av to

situasjonsbeskrivelser med tilhørende spørsmål. Vi har valgt å ha to forskjellige situasjonsbeskrivelser for å teste respondentens evne til å vurdere informasjonen som er tilgjengelig, og hvorvidt det er deres ansvar å avdekke denne type situasjonen etter ISA 240. Videre rettes spørreundersøkelsen respondentens sensitivitet til ulike former for straff og konsekvenser og hvorvidt revisor ville utført mer arbeid dersom det var risiko for straff og konsekvenser.

Den avsluttende delen av spørreundersøkelsen inneholder enkle demografiske spørsmål knyttet til respondentens alder, utdanning og erfaring som revisor. Vi har valgt å avslutte med denne type spørsmål, fordi faren for “trøtthet” anses å være et større problem ved slutten av en undersøkelse. Det er derfor ikke hensiktsmessig å stille spørsmålene som vi er mest interessert i til slutt (Stopher, 2012). Temaet vi belyser er sensitivt, og vi har derfor valgt å anonymisere respondentene, da selskapet de tilhører ikke er av betydning for det vi ønsker å belyse.

6.4 Måling av resultater

For at spørsmålene og påstandene i undersøkelsen ikke skal kunne mistolkes har vi forsøkt å ordlegge oss klart og tydelig. Vi har i hovedsak benyttet oss av lukkede spørsmål med begrensede svaralternativer. Lukkede spørsmål er mindre tidkrevende for respondenten, noe som øker sannsynligheten for et større antall respondenter. I tillegg til at det er mer anvendelig ved statistisk analyse av data.

For å måle respondentenes holdninger og adferd i spørreundersøkelsen vår har vi i hovedsak benyttet oss av en Likert-skala. En Likert-skala måler holdninger og adferd ved hjelp av ulike svaralternativer, med ekstremverdier på endene. Vi har benyttet denne skalaen fordi vi stiller spørsmål rundt et sensitivt tema, og en slik skala vil dermed måle respondentens forståelse av sitt ansvar og i hvilken grad de vurderer ulike situasjoner. De er utformet slik at respondenten ut ifra en skala fra 1 til 5, skal angi i hvilken grad de er enig/uenig i det som presenteres. 1 representerer “svært liten” og 5 “svært stor”. I en annen del av undersøkelsen benyttes skala fra 1 til 5 knyttet til sannsynlighet. 1 er “svært lite sannsynlig” og 5 er “svært sannsynlig”. På det avsluttende spørsmålet har vi benyttet rangering av alternativene fordi vi ønsker å se hvordan respondentene veier alternativene mot hverandre. Den avsluttende delen

av undersøkelsen inneholder lukkede spørsmål med begrensede svaralternativer, i hovedsak knyttet til personlig egenskaper ved respondenten, samt erfaring og utdanning.

6.5 Datainnsamling

Kvantitative undersøkelser skiller mellom to hovedformer for datakilder: primærdata og sekundærdata (Johannessen, Tufte og Christoffersen, 2010). I litteraturgjennomgangen har vi benyttet oss av sekundærdata. Videre har vi gjennom utførelse av vår spørreundersøkelse hentet inn primærdata ved å samle inn informasjon om revisor og deres holdninger. Vi har tatt i bruk analyseprogrammet “Qualtrics”, for utforming samt gjennomføring av spørreundersøkelsen. For å avdekke uklarheter og få tilbakemeldinger om eventuelle forbedringer før utsendelse til aktuelle respondenter, pilottestet vi undersøkelsen. Vi testet spørreundersøkelsen på to personer som jobber innenfor revisjon og faller under kategorien “associates”, med 0-3 års erfaring. Videre testet vi undersøkelsen på en kommunikasjonsrådgiver, samt to medstudenter på regnskap og revisjonsstudiet ved Norges Handelshøyskole. Etter å ha gjennomført testen gikk vi gjennom eventuelle problemer og uklarheter sammen med test-respondenten. Vi valgte å teste undersøkelsen på personer med ulik erfaring og bakgrunn for å sikre at spørsmålene så vel som svaralternativene var tydelige. Dette er en forutsetning for at responsen og utførelsen av undersøkelsen er av høy validitet og reliabilitet.

Etter flere runder med pilottesting kontaktet vi de seks største revisjonsselskapene i Norge (KPMG, EY, PwC, Deloitte, BDO, RSM), samt flere mindre selskaper. Grunnet begrenset tilgang til e-postadresser, valgte vi å kontakte regionledere ved de ulike kontorene med forespørsel om utførelse av undersøkelsen, samt distribusjon til kollegaer. I tillegg kontaktet vi revisorforeningen med forespørsel om formidling av undersøkelsen vår. Vi ble positivt overrasket over tilbakemeldingen. Etter en dag hadde 56 respondenter utført undersøkelsen. Totalt ble spørreundersøkelsen gjennomført av 140 respondenter noe vi mener er et tilfredsstillende antall respondenter. Hvor mange vi totalt nådde ut til er uklart fordi vi måtte gå via regionledere for å distribuere undersøkelsen.

6.6 Frafallsanalyse

Etter å ha gjennomgått responsen på undersøkelsen fant vi flere svakheter. Gjennom analyseprogrammet fikk vi en oversikt over hvor mange respondenter som hadde påbegynt men avsluttet undersøkelsen underveis. Vi hadde på forhånd en antagelse om at vi ville miste et visst antall respondenter dersom undersøkelsen var for tidkrevende. Vi prøvde derfor å gjøre situasjonsbeskrivelsene så korte og konsise som mulig. Det var totalt 83 respondenter som begynte på undersøkelsen uten å fullføre den. 20% av de 83 avsluttet undersøkelsen da de kom til spørsmål 4, hvor situasjonsbeskrivelsene startet. Dette kan tyde på at enkelte individer fant undersøkelsen for tidkrevende til tross for at gjennomsnittstiden på utførelse av undersøkelsen var 7,11 minutter (Appendiks 4), etter å ha fjernet ekstremverdier.

Videre tror vi en forklaring på at respondentene ikke har fullført undersøkelsen er at vi hadde “forced response” på spørsmålene våre. Dette innebærer at respondentene er nødt til å svare for å kunne gå videre til neste spørsmål. Kombinasjonen av at vi stilte utfordrende og sensitive spørsmål der respondentene måtte ta stilling til hvor langt deres ansvar strekker seg, tror vi er en av grunnene til at vi har hatt frafall underveis i undersøkelsen vår.

Vi mottok blandede tilbakemeldinger på e-postforespørlene vi sendte. Enkelte var veldig positive, og ga beskjed om at de hadde videreformidlet undersøkelsen til sine kollegaer. Avslagene vi mottok ble i stor grad begrunnet med at de dessverre ikke hadde mulighet til å videreformidle undersøkelsen, da de mottok mange slike forespørsler. Et annet avslag vi mottok, omhandlet skepsis til linker. I og med at vi ønsket å gjøre undersøkelsen anonym og grunnet tidspress var web-basert undersøkelse det mest hensiktsmessige.

6.7 Statistisk metode

Vi har samlet den kvantitative dataen vår gjennom bruk av spørreundersøkelse, videre har vi kodet dataen og benyttet oss av analyseverktøyet Statistical Package for the Social Sciences 23.0 (SPSS), for å analysere det innsamlede datamaterialet. For å belyse forskningsspørsmålet har vi i hovedsak benyttet oss av frekvenstabeller og gjennomsnittsberegninger for å få en oversikt over fordelingen av resultatene innenfor de ulike spørsmålene (Bryman og Cramer, 2009). Videre har vi benyttet oss av krystabuleringer for å kunne se på variablene i sammenheng gjennom en bivariat analyse.

Hensikten med en bivariat analyse er å sammenlikne hvordan enhetene fordeler seg på to variabler samtidig (Johannessen, Tufte og Christoffersen, 2010).

Utover det ønsket vi å teste hypotesten vår ved å se på sammenhenger mellom to eller flere grupper. Målet med hypotesetesting er å finne statistisk signifikans til å kunne forkaste nullhypotesen som vi i utgangspunktet mener er sann, til fordel for den alternative hypotesen. For å kunne ta en beslutning om å forkaste eller akseptere en hypotese, krever det at vi har et signifikansnivå som avgjør den statistiske signifikansen til et resultat. Dersom p-verdien er lavere enn signifikansnivået, forkaster vi hypotesen og konkluderer med at null hypotesen ikke er sann. Det vanligste nivået er å benytte et 95% konfidensintervall, som tilsier et signifikansnivå på 5% (Ringdal, 2007). I tolkningen av analysen vil vi benytte et signifikansnivå på 5%. En P-verdi over 0,05 vil tilsi at det er statistisk signifikant forskjell mellom minst to av gruppene.

I situasjoner hvor vi ønsker å vurdere gjennomsnittet mellom tre uavhengige grupper kan vi benytte oss av parametriske eller ikke-parametriske tester (Keller, 2012). Parametriske tester anses i utgangspunktet mer pålitelig. For å kunne avgjøre hvilken metode som skal benyttes må vi vurdere forutsetningene som kreves for å ta i bruk de ulike metodene oppfylles. Både parametriske og ikke-parametriske tester forutsetter at utvalget som testes er tilfeldig og uavhengig av hverandre. Respondentene er et tilfeldig utvalg av revisorer i Norge som er uavhengige av hverandre, og disse to kriteriene er dermed oppfylt for datasettet vårt. Videre forutsetter parametriske tester at avhengige variabler måles på ordinalnivå, intervallnivå eller forholdstall, at datasettet er normalfordelt og at de ulike gruppene har lik varians. Ikke-parametriske tester har ikke like strenge forutsetninger for bruk og avhenger ikke av normalfordeling og like varianser (Bryman og Cramer, 2009). For å teste at utvalgene våre har lik varians, kan vi benytte oss av Levenes test i SPSS som en del av en en-veis ANOVA, hvor p-verdier generes. Dersom denne verdien er lavere enn signifikansnivået, er forutsetningene brutt. Likevel tar SPSS høyde for dette og generer to verdier. En p-verdi som kan benyttes dersom forutsetningene for lik varians holder og en dersom forutsetningene er brutt (Bryman og Cramer, 2009).

Fordi vi har benyttet oss av en Likert-skala i spørreundersøkelsen vår for å belyse respondentene sine holdninger til ulike spørsmål og påstander, kan vi bare si noe om svaralternativene sin rangering i forhold til de andre alternative, men ikke si noe om avstanden mellom punktene. En Likert-skala måler alle variablene på en ordinal skala og

med bakgrunn i dette bør det i utgangspunktet benyttes ikke-parametriske tester i analysen av datamaterialet (Norman, 2010). De Winter & Dodou (2010) har likevel testet en fem-punkts Likert-skala på en parametrisk test og en ikke-parametrisk test, og de finner at det er relativt lik effekt ved bruk av de to testene.

På bakgrunn av dette har vi i hovedsak benyttet oss av ANOVA-tester med supplerende av den ikke-parametriske Kruskal-Wallis testen, som vil illustreres i appendiksen, for å se hvorvidt det er signifikante forskjeller mellom gruppene. I tillegg har vi benyttet oss av kji-kvadrattest for å teste hvorvidt to eller flere kategoriske variabler er relatert til hverandre.

Vi har benyttet oss av et signifikansnivå på 5%. En P-verdi $< 0,05$, vil dermed si at det er en signifikant forskjell mellom minst to av gruppene.

6.8 Reliabilitet og validitet

Reliabilitet og validitet er to sentrale elementer som benyttes for å vurdere kvaliteten av metoden som benyttes til datainnsamling og analyse (Gripsrud, Olsson, Silkoset, 2010). Reliabilitet dreier seg om hvorvidt undersøkelsen er gjennomført på en måte som gjør at man unngår tilfeldige feil, mens validitet dreier seg om i hvilken grad vi måler det vi ønsker å måle. Begrepene overlapper hverandre, og det hjelper ikke å ha et valid mål, dersom undersøkelsen har dårlig reliabilitet (Johannessen, Tufte og Christoffersen, 2010).

6.8.1 Reliabilitet

Reliabiliteten til datamateriale beskriver graden av pålitelighet. Høy reliabilitet betyr at dataen som samles inn er lite påvirket av tilfeldige feil og gjentatte utførelser vil gi tilnærmet like resultater (Saunders, Lewis og Thornhill, 2012). Det er vanskelig å vurdere tilfeldige feil i utvalget fordi det er flere forhold og omstendigheter som kan påvirke respondenten. Undersøkelsen vår vil ikke bli utsatt for observatørskjevheter eller observatørfeil, fordi undersøkelsen foregår elektronisk uten observatører tilstede. Respondentskjevhet og respondentfeil er forhold som kan bidra til svekke reliabiliteten av undersøkelsen vår. Respondentskjevhet kan forekomme ved at respondentene gir falske svar, prøver å fremstå som bedre enn de er, eller at respondenten faktisk ikke jobber som ekstern revisor. For å øke reliabiliteten innledet vi spørreundersøkelsen med et kontrollspørsmål, hvor respondenten

fikk spørsmål om han jobbet som revisor. Dersom respondenten svarte nei på det innledende spørsmålet ble undersøkelsen avsluttet. Respondentfeil kan også svekke relabiliteten ved at respondenten sin utførelse av undersøkelsen påvirkes av faktorer som for eksempel dårlig tid, rekkefølgen på spørsmålene eller at spørsmålene har en ledende effekt på respondenten (Gripsrud, Olsson, Silkoset, 2010).

6.8.2 Validitet

Validitet handler om hvor godt datamaterialet representerer det vi ønsker å belyse. Litteraturen skiller mellom tre ulike typer validitet, begrepsvaliditet, intern validitet og ekstern validitet (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2010).

Intern validitet kan deles i tre hovedtyper som til sammen sier noe om hvor godt informasjonen som er innhentet belyser problemstillingen vår. Konstruksjonsvaliditet er essensielt for validiteten av undersøkelsen, i den form at den er strukturert på en slik måte at respondentene sine holdninger kommer frem på best mulig måte. Videre er innholdsvaliditet viktig, fordi det sier noe om hvorvidt innholdet i spørsmålene er relatert til problemstillingen. Kriterievaliditet handler om nøyaktigheten knyttet til konklusjonene, hvilket er essensielt ved sammenligning av grupper (Saunders, Lewis og Thornhill, 2012)

Ekstern validitet beskrives ofte som overførbarheten, eller generaliseringen, av resultatene i undersøkelsen, til andre sammenhenger og populasjoner. En forutsetning for høy ekstern validitet innebærer at vi har et representativt utvalg av populasjonen (Johannessen, Christoffersen og Tufte, 2010). Ved randomisering kan man øke validiteten betydelig. Vi har ikke kunnet trekke et randomisert utvalg, fordi vi har kontaktet selskaper for å få respondenter til å utføre undersøkelsen. Dette vil svekke den eksterne validiteten, men vi antar likevel at utvalget vårt er representativt for populasjonen. Antallet respondenter representerer kun en liten andel av populasjonen. Dette kan også bidra til å svekke den eksterne validiteten. Videre kan det at situasjonsbeskrivelsene våre er fiktive handlinger også svekke den eksterne validiteten ved at det kan være vanskelig å relatere situasjonene til den virkelige verden og sette seg inn i fiktive situasjoner (Saunders, Lewis og Thornhill, 2012)

Det at gjennomførelse av spørreundersøkelsen skjer elektronisk kan bidra til å svekke begrepsvaliditeten på flere måter. For det første måler vi i stor grad holdninger og motivasjon ved bruk av en skala. Denne skalaen kan oppfattes ulikt av respondentene, i

tillegg til at det er en fare for at mange av svarene kan bli liggende mot midten av skalaen, da dette kan oppfattes som et nøytral kategori (Johannesen, Christoffersen og Tufte, 2010). Videre kan det være en utfordring at respondentene ved gjennomføring av spørreundersøkelsen elektronisk ikke har mulighet til å stille eventuelle spørsmål underveis (Saunders, Lewis og Thornhill, 2012). For å unngå problemer med begrepsvaliditeten har vi pilottestet spørreundersøkelsen samt prøvd å lage spørsmålene tydelige.

6.9 Representativt utvalg

Utvalget er viktig for kvaliteten på oppgaven. For at resultatene som undersøkes skal være av høy validitet og reliabilitet, er det forutsetning er utvalget som benyttes er et tilfeldig utvalg, som ligner på den totale populasjonen undersøkelsen representerer (Keller, 2012). Den optimale utvalgsstørrelsen vil påvirkes av oppgavens omfang, likevel anbefaler Sudman (1976) en utvalgsstørrelse på minst 100 ved forskning på finansielle emner.

Vi ønsket at utvalget skal representere alle eksterne revisorer i Norge som har mulighet til å oppdage og avdekke misligheter og korrupsjon gjennom deres arbeid. I Norge er det per 09.12.2016 registrert 7567 registrerte og statsautoriserte revisorer i Finanstilsynets konsesjonsregister. Vi var interessert i å representere hele revisjonsbransjen derfor henvendte vi oss i tillegg til de som jobber med revisjon uten å ha oppnådd de nevnte titlene. Disse er ikke registrert i et register, og hele populasjonen er dermed ukjent. I tillegg sendte vi undersøkelsen vår til både store og små selskaper, samtidig som vi kontaktet revisorforeningen for formidling av spørreundersøkelsen. På den måten fikk vi et tilfeldig utvalg av respondenter innenfor bransjen hvor både kvinnelige og mannlige revisorer, fra store og små selskaper med ulik utdanning, erfaring og alder er representert.

7. Presentasjon av funn

Vi vil nå presentere funnene fra spørreundersøkelsen vår. Først vil vi presentere deskriptiv statistikk for å gi en oversikt over respondentene som har deltatt i spørreundersøkelsen og for å underbygge utvalgets representativitet. Deretter vil vi vurdere utvalgets kjennskap og etterlevelse av revisjonsstandardene, for å kunne si noe om revisjonskvaliteten. Videre vil vi se på situasjonsbeskrivelsene for å underbygge hypotesene våre. Tilslutt vil vi se på revisors ansvarlighet i tilknytning til eventuelle konsekvenser. Alle analysene som er gjennomført er tilgjengelig i vedleggene, med mindre de er illustrert i tabeller gjennom teksten.

7.1 Deskriptiv analyse

Som nevnt tidligere ble undersøkelsen vår påbegynt av totalt 223 respondenter, hvorav 140 av respondentene fullførte undersøkelsen.

Tall fra revisorforeningen indikerer en fordeling mellom kvinner og menn på henholdsvis 35% og 65% i populasjonen (Rafen, 2015). Frekvensfordelingen fra undersøkelsen vår i tabell 1 viser en kjønnsfordeling på 40,7% (n=57) kvinner og 59,3% (n=83) menn. Basert på en sammenligning av utvalget vårt med tallene fra revisorforeningen, vil vi si at kjønnsfordelingen vår er et representativt utvalg for populasjonen.

		Frequency	Percent
Valid	Mann	83	59.3
	Kvinne	57	40.7
	Total	140	100.0

Tabell 1: Frekvensfordeling kjønn

For å kunne si noe om utvalgets representativitet har vi videre sett på fordelingen av utvalget vårt i henhold til deres erfaring. Når det gjelder utvalget vårt, er fordelingen som vist i tabell 2 noe skjevt fordelt. Flertallet av respondentene er associates med 34,3% av utvalget, videre er 25% av respondentene partnere, etterfulgt av 17,9% for både senior associates og manager. Senior manager og direktør er også representert i utvalget. Vi har ingen tall på fordelingen mellom stilling i hele populasjonen vi ønsker å representere, men ettersom alle

stillinger er representert, finner vi utvalget vårt representativt til tross for den noe skjeve fordelingen.

		Frequency	Percent
Valid	Associate	48	34.3
	Senior Associate	25	17.9
	Manager	25	17.9
	Senior Manager	4	2.9
	Direktør	1	.7
	Annet	2	1.4
	Partner	35	25.0
	Total	140	100.0

Tabell 2: Frekvensfordeling stilling

Erfaring henger i stor grad sammen med stilling, dette tilsier en noe skjev fordeling også når det gjelder erfaring. Som vi ser fra tabell 3 har 41,4% (n=58) av utvalget erfaring på mellom 0-3 år, etterfulgt av de med over 15 års erfaring som tilsvarer 27,9% (n=39). Utover dette er erfaringen mellom de tre resterende aldersgruppene mellom 4-15 år, relativt jevnt fordelt.

		Frequency	Percent
Valid	0-3 år	58	41.4
	4-6 år	19	13.6
	7-10 år	13	9.3
	11-15 år	11	7.9
	Over 15 år	39	27.9
	Total	140	100.0

Tabell 3: Frekvensfordeling erfaring

Aldersfordelingen i revisjonsbransjen er ukjent i populasjonen. Når det gjelder utvalget vårt har vi en relativt jevn fordeling med en variasjonsbredde på 43 og en gjennomsnittsalder på 36 år. Respondentene er spredd i alle aldersklasser fra 23-61 år, med unntak av 36, 49 og 51 år, samtidig som vi har en respondent på 66 år (Appendiks 5.1). Utvalget synes dermed å være representativt for de ulike aldersgruppene i populasjonen med en god spredning.

Vi ønsker at utvalget vårt skal representere eksterne revisorer spredt over hele landet. Fordi vi belyser et sensitivt tema, valgte vi at spørreundersøkelsen skulle være anonym og hadde dermed ingen spørsmål knyttet til hvilket selskap respondentene jobber for eller hvor i landet de hørte til. Vi kan dermed ikke si at hele landet med sikkerhet er representert i utvalget vårt. Manglende oversikt over den demografiske spredningen samt populasjonen i sin helhet sammenlignet med utvalget kan svekke reliabiliteten og validiteten av vårt utvalg. Vi velger

likevel å anta at utvalget vårt er av høy validitet og reliabilitet, og representerer populasjonen på en rettvise måte. Av den grunn at vi har et utvalg av respondenter med ulike stilling, alder, erfaring og kjønn.

7.1.1 Revisjonskvalitet/forpliktelse i arbeidet

Oppmerksomheten rundt revisors rolle i forhold til avdekking av foretaks misligheter har økt, mye grunnet store internasjonale skandaler som Worldcom og Enron (Coffee, 2002). Vi ønsket dermed å undersøke hvordan revisor ser på ansvaret for å avdekke korrupsjon og misligheter. I tillegg ønsket vi å finne ut om risikoen for å møte konsekvenser dersom revisor ikke avdekker feil, som i en senere anledning blir avdekket, vil påvirke kvaliteten av revisjonsarbeidet som utføres.

En forutsetning for å kunne avdekke misligheter og korrupsjon er at revisor vet hvilke oppgaver og plikter, samt ansvar han har for avdekking. Vi innledet derfor spørreundersøkelsen med to spørsmål om *ISA 240: Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskap*. “Hvor godt kjenner du til innholdet i standarden?” og “I hvilken grad etterlever du innholdet i standarden i ditt revisjonsarbeid?”. Frekvenstabellen (Appendiks 5.2) viser at respondentene mener de har relativ god forståelse av standarden, med et gjennomsnitt på 3.6. Dersom vi ser på fordelingen av svarene finner vi en normalfordelt spredning (Appendiks 5.3). En liten andel (11,1%) av respondentene svarer at de i liten eller svært liten grad kjenner til innholdet i ISA 240 og 15,7% av respondentene mener de kjenner innholdet i standarden svært godt.

Videre finner vi at respondentene mener de i stor grad etterlever innholdet i ISA 240 i sitt arbeid med et gjennomsnitt på 3.97. En svært liten andel (4,2%) mener de etterlever innholdet i standarden i svært liten eller liten grad, og hele 77,1% mener de i stor eller svært stor grad etterlever standarden i sitt arbeid (Appendiks 5.4).

Ved å sammenligne resultatene finner vi at flere mener de etterlever ISA 240 i sitt revisjonsarbeid, med et gjennomsnitt på 3.97, enn at de kjenner til innholdet i standarden (3.6). Til tross for at det er en liten forskjell, mener vi den er verdt å bemerke. Vi er av den oppfatning at resultatet kan forklares ved at respondentene føler de er en del av et miljø som etterlever viktige standarder i måten det arbeides på, men at det de personlig ikke er helt sikre på innholdet i standarden. En annen årsak til denne forskjellen kan være at selskaper

har individuelle retningslinjer de følger, hvilket respondentene mener de etterfølger til tross for at de ikke konkret kjenner til innholdet i de internasjonale revisjonsstandardene.

Det kommer som nevnt i litteraturgjennomgangen frem i flere studier (McDaniel, 1990; Nelson og Tan, 2005) at tidspress og et stramt budsjett kan ha en negativ virkning på kvaliteten av arbeidet som utføres av revisor. Vi valgte derfor å undersøke hvorvidt utvalget mener tidspress og de ressurser revisor har til rådighet under revisjonen begrenser muligheten til å oppdage eventuelle misligheter. Fra frekvenstabellen finner vi at 22,9% mener det til liten eller svært liten grad begrenser deres mulighet til å oppdage eventuelle misligheter, i motsetning til hele 44,2% som mener tidspress vil ha en virkning (Appendiks 5.5).

7.2 Situasjonsbeskrivelser

Tidligere nevnte studier utført av Baron et al. (1997) legger vekt på at det foreligger et forventningsgap mellom brukerne av regnskapet og revisor. Vi ønsket dermed å undersøke hvor forpliktet revisor selv mener de er og hvilket ansvar de har ved avdekking av ulike typer misligheter og korrupsjon. Videre ønsket vi å se på veiledningen og risikoen for påfølgende konsekvenser dersom mislighetene ikke avdekkes. Vi utformet to ulike situasjoner. Den første situasjonen dreier seg om underslag, hvor en representant fra ledelsen sendte falske fakturaer etter å ha opprettet et fiktivt selskap. Situasjon 2 presenterer et tilfelle av korrupsjon, hvor bestikklser har blitt betalt for å uformelt sikre særbehandling fra deres større distributører. Utbetalingene ble kostnadsført ved å bruke en konto kalt "konsulenthonorarer". Den første situasjonen var ment å være tydelig innenfor revisor sitt ansvar for avdekking, i motsetning til situasjon 2 hvor det er noe mer uklart om det faktisk er revisors rolle å avdekke korrupsjon.

Som nevnt tidligere, er det i undersøkelsen benyttet en Likert-skala kodet 1- 5 for å kartlegge respondentenes holdninger. 1 tilsier at respondenten er svært uenig, mens 5, tilsier at respondenten i svært stor grad sier seg enig i spørsmålet/påstanden.

7.2.1 Situasjon 1

Situasjon 1

I løpet av regnskapsåret til Hagevik AS har en representant for ledelsen overført NOK 800,000 i kontanter fra selskapet til seg selv ved hjelp av en faktureringsordning. Representanten opprettet et fiktivt selskap (CCC), sendte falske fakturaer til Hagevik AS for tjenester som ikke var utført, for så å overføre pengene til CCC.

Forventninger/holdninger

De første to spørsmålene til situasjonen dreier seg om hvordan revisor selv vurderer deres forpliktelse og ansvar for å avdekke tilfellet. Et gjennomsnitt på 3.9 (Appendiks 6.1) tilsier at de i relativt stor grad føler seg forpliktet, hvorav 69,3% av respondentene i stor eller svært stor grad føler seg forpliktet til å avdekke denne situasjonen. Videre viser resultatene et gjennomsnitt på 3.35 når det gjelder hvorvidt respondentene mener det *bør* være revisor sitt ansvar (Appendiks 6.2). 15% mener det i svært stor grad bør være revisors ansvar, mot 3,6% som mener det i svært liten grad bør være revisor sitt ansvar.

Revisors arbeid avhenger i stor grad av utførelse av profesjonelt skjønn. ISA 200 sin definisjon av profesjonelt skjønn jf. punkt 13 (k) er “*anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring*”. Det er dermed viktig at revisor får tydelig veiledning og beskrivelse rundt situasjoner som vil kunne oppstå under revisjonen, slik at revisjonen blir utført på best mulig måte i henhold til lover og regler. Vi ønsket derfor å undersøke revisor sitt syn på tydeligheten av veiledningen gjennom selskapets retningslinjer og fra de overordne. Her finner vi et gjennomsnitt på 3.57 (Appendiks 6.3). Videre finner vi i frekvenstabellen at store deler av respondentene mener veiledningen de mottar er moderat. Kun en svært liten andel (1,4%) mener de får svært lite tydelig veiledning, fra selskapet og de overordnede, i motsetning til 16,4% som mener veiledning er svært tydelig.

Risiko for at svakheter avdekkes av noen andre

Forarbeidene til straffeloven legger vekt på at kost/nytte virkningen påvirkes av oppdagelsesrisikoen, ved at fordelene ved å overse regnskapsfeil veies opp mot sannsynligheten for at man holdes ansvarlig dersom det blir oppdaget ved en senere anledning. Tidligere studier utført av Pierce og Sweeney (2006) viser at det er enighet blant

respondentene i at det er liten sannsynlighet for at mangelfullt revisjonsarbeid i det hele tatt blir avdekket og dermed var liten sannsynlighet for at den enkelte revisor vil møte konsekvenser. Vi ønsket derfor å undersøke hvorvidt revisor i vårt utvalg anser det sannsynlig at situasjoner de ikke avdekker, vil avdekkes ved en senere anledning, enten internt i selskapet eller eksternt gjennom for eksempel media.

Resultatene viser at respondentene finner det mer sannsynlig at situasjon 1 vil bli avdekket internt ved en senere anledning enn eksternt, med en gjennomsnittsfordeling på henholdsvis 3.27 og 2.2 (Appendiks 6.4). 5,7% finner det svært sannsynlig at det avdekkes senere internt, mens kun 1.4% finner det svært sannsynlig at situasjonen vil avdekkes eksternt. Til sammenligning mener kun 2,9% at det er svært lite sannsynlig at det avdekkes ved en senere avdeling internt, mens en relativt større andel (26,4%) finner det svært lite sannsynlig at tilfellet vil avdekkes eksternt.

Risiko for å holdes ansvarlig for mangelfullt arbeid

I hvilken grad straff virker preventivt kommer som nevnt tidligere an på hvor streng reaksjon som kan forventes, og hvilke sosiale sanksjoner som er knyttet til lovbruddet. Revisors holdning til hvorvidt han kan holdes ansvarlig for mangelfullt arbeid ved en senere avdekket mislighet henger i stor grad sammen med revisor sitt syn på sannsynligheten knyttet til oppdagelsesrisikoen. Resultatene våre viser at revisor ikke finner det sannsynlig at han vil møte konsekvenser dersom han ikke avdekker situasjonen og det senere kommer frem internt eller eksternt. I situasjon 1 anser utvalget vårt det omtrent like sannsynlig at de vil møte konsekvenser ved intern eller ekstern avdekking i ettertid, med henholdsvis 3.02 og 2.95 (Appendiks 6.5). 10% mener det er svært sannsynlig at de møter konsekvenser internt, mens 9,3% anser det svært sannsynlig at de vil møte konsekvenser eksternt.

7.2.2 Situasjon 2

Situasjon 2

I løpet av regnskapsåret til Hagevik AS ser det ut til at en representant for ledelsen har betalt totalt NOK 800,000 til flere av deres større distributører for å uformelt sikre særbehandling for Hagevik AS sine produkter. Disse utbetalingene ble kostnadsført ved å bruke en konto kalt "Konsulentonorarer". Det kommer frem at flere representanter for ledelsen vet at selskapet uformelt har sikret seg særbehandling og tjener på det.

Forventninger/holdninger

De to første spørsmålene knyttet til forpliktelse og ansvar i situasjon 2, viser et gjennomsnitt på henholdsvis 3.64 og 3.38 (Appendiks 7.1) Utover det ser vi fra frekvenstabellen at 22,9% av respondentene i svært stor grad føler seg forpliktet til å avdekke situasjonen, og 15% mener at det i svært stor grad bør være revisor sitt ansvar.

Når det gjelder tydeligheten av veiledningen knyttet til avdekking i situasjon 2 tilsier gjennomsnittet på 3.45 (Appendiks 7.2) at respondentene mener de får nokså god veiledning og at flertallet av respondentene ligger rundt midten av skalaen. Kun 3,6% mener de får svært lite tydelig veiledning og 12,4% anser informasjon vedrørende veiledning svært tydelig.

Risiko for at svakheter avdekkes av noen andre

I situasjon 2 viser resultatene at respondentene finner det relativt lite sannsynlig at situasjonen vil avdekkes ved en senere anledning enten internt eller eksternt, med gjennomsnitt på henholdsvis 2.90 og 2.41 (Appendiks 7.3). En liten andel av respondentene (7,1%) mener det er svært lite sannsynlig at det ved en senere anledning avdekkes internt, og hele 20,7% anser det er svært lite sannsynlig at tilfellet blir avdekket eksternt.

Risiko for å holdes ansvarlig for mangelfullt arbeid

Når det gjelder hvorvidt respondentene anser det sannsynlig å møte konsekvenser ved avdekking av situasjon 2, finner vi et gjennomsnitt på 2.85 for intern avdekking og 2.93 for eksternt avdekking (Appendiks 7.4). 7,9% av respondentene finner det svært sannsynlig at de personlig vil møte konsekvenser dersom det ved senere anledning blir avdekket internt, i motsetning til 13,6% av respondentene som anser det svært sannsynlig at de personlig vil møte konsekvenser ved senere avdekking eksternt.

7.2.3 Diskusjon

Ved å sammenligne resultatene fra de to situasjonene ut i fra spørsmålene finner vi at revisor føler seg mer forpliktet til å avdekke situasjon 1. Videre finner vi i begge tilfeller at respondentene føler seg mer forpliktet til å avdekke enn de mener de har ansvar for. Dette kan tyde på at revisor mener de har et ansvar utover det standardene krever eller ikke vet nok

om innholdet i standarden. Et annet funn som er verdt å bemerke er at til tross for at revisor føler seg mer forpliktet til å avdekke situasjon 1, føler flere at det bør være revisors ansvar å avdekke situasjon 2. Videre viser resultatene at veiledningen er tydeligere for underslag enn for korrupsjon. Dette henger sammen med tydeligheten knyttet til revisors oppgaver og plikter i henhold til standarden hvor det blant annet kan se ut til at loven og revisjonsstandardene har tydeligere retningslinjer når det gjelder misligheter, men det er noe uklart hva som gjelder for korrupsjon.

Videre viser tallene fra utvalget vårt at respondentene i begge situasjonene finner det lite sannsynlig at noen av tilfellene i det hele tatt vil avdekkes ved en senere anledning, eksternt eller internt. Likevel finner vi at utvalget anser det noe mer sannsynlig at situasjon 1 avdekkes senere internt enn eksternt. Våre funn finner i likhet med de tidligere studiene til Pierce og Sweeney (2006), at revisor finner det lite sannsynlig at *misligheter og feil de ikke oppdager, senere vil bli avdekket*.

Ved å sammenligne resultatene ser vi at det er en relativ jevn fordeling når det gjelder hvorvidt respondentene mener det er sannsynlig at de vil møte konsekvenser, internt eller eksternt i begge tilfeller. Likevel finner vi at respondentene i utvalget finner det mer sannsynlig at de møter konsekvenser dersom underslag blir avdekket ved en senere anledning internt i situasjon 1. I situasjon 2 anser respondentene det derimot mer sannsynlig at de møter konsekvenser dersom situasjonen blir avdekket eksternt enn internt, med henholdsvis 2.94 og 2.85. Dette tilsier at respondentene verken anser *risikoen for at revisor vil holdes ansvarlig* som svært høy eller svært lav, ettersom gjennomsnittet ligger nærme midtpunktet.

7.3 Mer kontroll, mer arbeid?

For å belyse hypotesen vår ønsker vi videre å undersøke hvorvidt revisor mener de gjør en god nok jobb, i tillegg til å undersøke om risikoen for konsekvenser vil påvirke revisors ansvarlighet og mengden arbeid som utføres. Dette gjorde vi ved å stille følgende spørsmål: “Vil økt sannsynlighet for konsekvenser (mulig straffeansvar, svekket omdømme, suspensjon etc.) som følge av mangelfullt revisjonsarbeid føre til at du utfører grundigere arbeid?”

På forhånd hadde vi en antagelse om at økt risiko for konsekvenser ville øke mengden arbeid som utføres av respondentene, fordi individer generelt er risikoaverse. Dette tilsier at frykten for å bli straffet/miste noe generelt er større enn ønsket om å oppnå en fordel (Kahneman, 2011). Resultatene fra frekvenstabellen som illustrert i Tabell 4, viser at hele 57,1% (80) av respondentene mener arbeidet de utfører er grundig nok, med andre ord at økt sannsynlighet for konsekvenser ikke vil påvirke kvaliteten eller mengden arbeid som utføres. 22,1% (31) av respondentene mener økt sannsynlighet for konsekvenser ville ført til at de utførte mer arbeid, mens de resterende 20,7% (29) av respondentene var usikre på om de ville utført mer arbeid eller ikke. Vi finner derfor at risiko for å møte konsekvenser ikke vil påvirke mengden arbeid revisor utfører.

		Frequency	Percent
Valid	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	22.1
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	57.1
	Jeg vet ikke	29	20.7
	Total	140	100.0

Tabell 4: Frekvensfordeling arbeid og konsekvenser

Tidligere forskning viser som nevnt at revisor og folk flest påvirkes av beslutningsskjevheter. Overkonfidens er en av de fire beslutningsskjevhetene revisor spesielt er utsatt for og innebærer at revisor viser overdreven selvtillit når det gjelder egen kunnskap og kompetanse ved utførelse av revisjonen. Vi ønsket derfor å undersøke om stilling og erfaring hadde en sammenheng med hvorvidt respondentene mente det var rom for forbedring eller ikke. Vi benyttet oss av en krysstabulering for å utføre denne analysen, noe som innebærer at vi ser på de to variablene i sammenheng (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2010).

På forhånd hadde vi en antagelse om at respondenter med lang erfaring selv mente de utførte arbeidet grundig nok, og at konsekvenser som følge av mangelfullt arbeid da ikke ville påvirke kvaliteten på arbeidet, fordi de allerede gjorde en god nok jobb, men at respondenter med mindre erfaring ville utføre grundigere arbeid. Vi finner ingen signifikant samvariasjon mellom variablene (p -verdi = 0,26) (Appendiks 8.1). Vi finner det likevel bemerkelsesverdig

at 33% av de med over 15 års erfaring ville utført grundigere arbeid dersom det var økt sannsynlighet for konsekvenser og 20,68% av respondentene med 0-3 års erfaring.

Videre finner vi at 57% (20) av partnere og 58% (28) av associates mener arbeidet de utfører er godt nok, og at de ikke ville utført mer arbeid. Det at 58% av de som faller under associates kategorien ikke ville utført mer arbeid når alle utenom 1 har fra 0-3 års erfaring (Appendiks 8.2), mener vi kan tilsi at respondentene kan være overkonfidente med utførelsen av arbeidet deres.

7.4 Sammenligning av grupper

Videre valgte vi å fordele respondentene etter en subjektiv vurdering av rom for forbedring av arbeid, hvor vi ønsket å se om det er vesentlig forskjell i deres respons i forhold til forståelse og holdninger til revisors rolle og ansvar. Forarbeidene til straffeloven legger som nevnt vekt på at faktorer som straffens art og om lovbruddet er styrt av rasjonelle overveielser, impulser eller avhengighet har en virkning på om straff virker avskrekkende. Vi har fordelt respondentene i tre grupper basert på svaralternativene til spørsmålet: *“Vil økt sannsynlighet for konsekvenser (mulig straffeansvar, svekket omdømme, suspensjon etc) som følge av mangelfullt revisjonsarbeid føre til at du utfører grundigere arbeid?”*. De tre ulike alternativene var:

- Ja, jeg ville utført grundigere arbeid
- Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok
- Jeg vet ikke

Vi ønsket å undersøke om respondentene som mener det er rom for forbedring har bedre forståelse av innholdet og etterlever ISA 240. I forarbeidene til straffeloven kommer det frem at et individs kunnskap om lover og regler, samt hva som skjer når en overtrer disse lovene og reglene er nødvendig for at straff skal ha en avskrekkende virkning. På forhånd hadde vi en antagelse av at respondentene som svarte at de ikke ville utført mer arbeid kjente til innholdet og etterlever ISA 240 i sitt revisjonsarbeid i større grad enn respondentene som svarte at de var usikre eller at de ville utført mer arbeid. For å kunne sammenligne variansen i de tre ulike gruppene har vi benyttet oss av analysemetoden ANOVA, samt utført den ikke-parametriske Kruskal-Wallis.

Vi finner ingen signifikante forskjeller, men finner at respondentene som mener de utfører nok arbeid, også mener de kjenner til innholdet i ISA 240 bedre enn de som mener de ville utført mer arbeid og de som var usikre på hva de ville gjort (Appendiks 9.1). Videre finner vi heller ingen signifikante forskjeller når det gjelder etterlevelse av ISA 240 og respondentenes valg om å utføre mer arbeid eller ikke. Vi finner likevel at de som mener de utfører arbeidet grundig nok, også i større grad mener de etterlever innholdet i ISA 240 i sitt arbeid med et gjennomsnitt på 4.09 sammenlignet med de som ville utført mer arbeid, og de som var usikre med gjennomsnitt på henholdsvis 3.87 og 3.79 (Appendiks 9.2). Dette tyder på at de som kjenner til oppgaver og pliktene etter standarden, i større grad mener de vet hva som er revisors ansvar og hva som kreves, i tillegg til at de etterlever det i sitt arbeid og dermed ikke påvirkes av risikoen for konsekvenser.

Videre ønsket vi å undersøke hvorvidt de som anser det sannsynlig å møte konsekvenser anser oppdagelsesrisikoen høyere enn de som anser arbeidet sitt godt nok. Vi finner ingen signifikante forskjeller verken ved avdekking internt eller eksternt for noen av situasjonene (Appendiks 9.3). Vi finner likevel at de som mener de ville utført mer arbeid, anser den interne oppdagelsesrisikoen høyere enn den eksterne.

Videre ønsket vi å sammenligne de tre grupperingene etter hvor sannsynlig de anser det at de personlig vil møte konsekvenser, dersom tilfellene blir avdekket senere. Her finner vi i situasjon 1 at respondentene som mener de ville utført mer arbeid er de som anser det minst sannsynlig at de personlig vil møte konsekvenser dersom situasjonen avdekkes eksternt. Respondentene som er usikre anser det mest sannsynlig at de vil møte konsekvenser. Variansen mellom gruppene er lik (sig 0.367) og forskjellen mellom gruppene er signifikant både ved bruk av ANOVA (p-verdi = 0.030) og ved bruk av den ikke-parametriske Kruksal-Wallis testen (Appendiks 9.4).

Vi finner ingen signifikante verdier i situasjon 2 når vi ser på hvorvidt de som mener de ville utført mer arbeid, anser det er mer sannsynlig at de vil møte konsekvenser i forhold til de som mener arbeidet de utfører er godt nok (Appendiks 9.5).

Oppsummert kan vi se at respondentene i de tre ulike gruppene i utvalget vårt generelt ikke anser sannsynligheten for at feil avdekkes ved en senere anledning som verken høy eller lav. De anser det lite sannsynlig at de personlig vil møte konsekvenser, og arbeidet deres vil av den grunn ikke påvirkes av risikoen for å møte konsekvenser.

7.5 Straff og konsekvenser

Braun (2001) legger i sine studier vekt på hvordan straff og belønning påvirker revisors tilbøyelighet til å rapportere tilfeller av misligheter. Straff er som nevnt tidligere ment å ha en avskrekkende virkning. I forarbeidene til straffeloven kommer det frem at hvor mye kunnskap et individ har om lover og regler, samt hva som skjer når en overtrer disse lovene og reglene er nødvendig for at det skal være en avskrekkende virkning (Ot.prp. 90 (2003-2004)). Etter å ha fordelt respondentene etter rom for forbedring som følge av konsekvenser, ønsket vi videre å undersøke hvilke konsekvenser som ville hatt størst effekt på revisor. Vi har tatt for oss fem ulike konsekvenser i spørreundersøkelsen, som vi nå vil forklare nærmere.

7.5.1 Rettighetstap - tilbakekalling av godkjenning som revisor

Etter revl. § 9-1, tredje ledd kan Finanstilsynet tilbakekalle godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende

1. har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller
2. grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter.

Tilbakekallingen kan skje for alltid eller en tidsbegrenset periode, jf. revl. § 9-1, siste ledd.

7.5.2 Suspensjon som revisor

Kredittilsynet kan suspendere revisor for en bestemt periode, dersom han er siktet eller tiltalt for forhold som kan medføre tilbakekalling av godkjenning som revisor. Mistanke alene vil ikke være tilstrekkelig for å kunne suspendere revisor. (Innst. O. nr. 25 (1998-99).

7.5.3 Bot og fengselsstraff

Revisor kan ved brudd på revisorloven eller medvirkning til brudd på regnskapsloven idømmes fengselsstraff når dette er bestemt i straffebudet, jf. strl. § 31. Fengselsstraff brukes ofte i kombinasjon med bot (Fredriksen, 2016) Bot kan ilegges som eneste straff når dette er

bestemt i straffebudet. Ved utmåling av bot skal det ved siden av slike forhold som i alminnelighet tillegges vekt ved straffutmålingen, legges vekt på lovbrysterens inntekt, formue, forsørgelsesbyrde, gjeldsbyrde og andre forhold som påvirker den økonomiske evnen, jf. strl. § 53. Ved utmåling av bot overfor et foretak gjelder strl. § 28. Videre kan bot ilegges sammen med annen type straff jf. strl. § 54.

7.5.4 Uthenging i media/miste omdømme

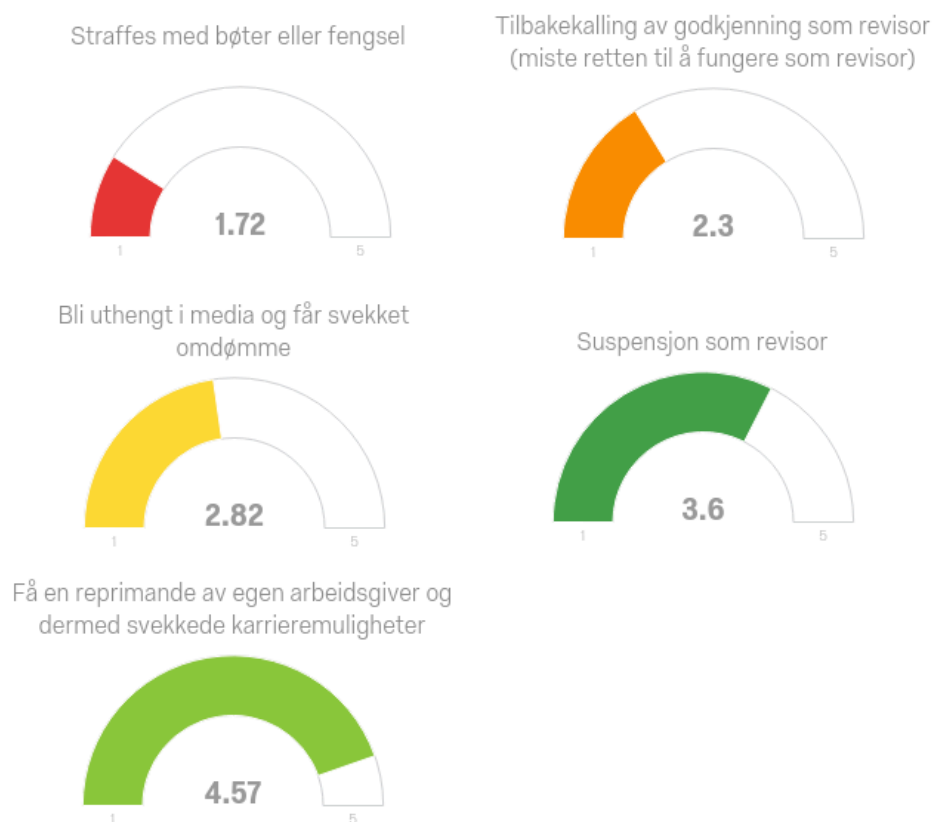
Revisjonsselskaper er avhengige av tillit, fordi de bygger sitt omdømme på kvalitet. Dette er årsaken til at forlik som regel fremstår som den beste løsningen i tilfeller der hvor revisor har blitt idømt et erstatningskrav. Dersom revisor personlig eller gjennom selskapet får negativ omtale kan det føre til færre revisjonsoppdrag og svekket omdømme.

7.5.5 Reprimande/svekkede karrieremuligheter

Reprimande er en disiplinær straff fra overordnede eller kollegaer i samme selskap. Denne typen konsekvens handler om å motivere revisor til å utføre fremtidige oppgaver og plikter på riktig måte for å unngå flere lovbrudd.

7.6 Effekt av konsekvenser

I undersøkelsen ble respondentene bedt om å rangere de fem konsekvensene fra 1 til 5, ut ifra hvilken de mente ville ha størst effekt på mengden arbeid som utføres. 1 tilsvarer størst effekt, og 5 tilsvarer minst effekt. Et lavt gjennomsnitt indikerer dermed at respondentene i utvalget anså straffen å ha stor effekt.



Figur 3: Effekt av konsekvenser

Som vist i figur 3 anser respondentene det å straffes med bøter eller fengsel å ha størst påvirkning på mengde arbeid som utøves, med et gjennomsnitt på 1.72. Frekvensfordelingen viser at hele 61,7% av respondentene som mener det er rom for forbedring, anser bot og fengsel å ha størst virkning (Appendiks 10.1).

Videre følger tilbakekalling av godkjenning som revisor, hvor 21,7% av respondentene (n=13) anser det å miste retten til å fungere som revisor er av størst betydning, mens 38,3% av respondentene (n=23) rangerer konsekvensen som nummer to av de fem (Appendiks 10.2). Det å bli uthengt i media og få svekket omdømme anser 35% av respondentene (n=21) av stor betydning (Appendiks 10.3).

Videre anser respondentene suspensjon av revisor å ikke ha veldig stor effekt med et gjennomsnitt på 3.6 (Appendiks 10.4). Reprimande av egen arbeidsgiver og dermed svekkede karrieremuligheter anses å ha minst effekt på revisor. 43 av totalt 60 av de respondentene som mente det var rom for forbedring anser reprimande å være konsekvensen av minst betydning (Appendiks 10.5).

Straff er som sagt ment å ha en avskrekkende virkning. Denne virkningen oppstår dersom revisor opplever straffen som så negativ at han avstår fra fremtidige straffbare handlinger. Om revisor velger å utføre handlinger som strider i mot loven, eller velger å avstå fra å utføre handlinger en burde gjort avhenger antagelig av flere faktorer. Fra våre resultater finner vi at fengsel og bot er den konsekvensen revisor anser mest preventiv etterfulgt av tilbakekalling av godkjenning som revisor. I hvilken grad straff virker preventiv er basert på rasjonelle overveielser. Det kommer blant annet an på hvor streng reaksjon som kan forventes, og hvilke sosiale sanksjoner som er knyttet til lovbruddet.

8. Avslutning

Formålet med oppgaven var å undersøke om revisor gjør en dårligere jobb med å avdekke korrupsjon, desto lavere risiko for å møte konsekvenser. Vi vil i dette kapittelet redegjøre for våre funn og komme med forslag til veien videre.

8.1 Konklusjon

Revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet og fungerer som samfunnets tillitsmann. Det fremgår av lovgivning, forskrifter og revisjonsstandardene 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. Hva revisor selv anser som beste skjønn vil være individuelt og varierer fra person til person. Dette kan føre til store variasjoner i utøvelsen av revisjonen. Selv om forebygging og avdekking av misligheter og feil har en sentral plass i revisjonsarbeidet, er ikke revisors handleplikter helt avklart i loven og standardene. I tillegg er standardene rundt revisors ansvar med hensyn til korrupsjon svært uklare, noe som kan føre til at revisor overser sine eventuelle oppgaver og plikter til å avdekke korrupsjon. Vi ser også at revisor rapporterer om få mistenkelige forhold til Økokrim. Noe av forklaringen på dette kan være manglende kunnskap om hva rapporteringssystemet etter hvitvaskingsloven egentlig er og manglende kunnskap om – og holdningen til – den rollen som revisor er tillagt i denne forbindelse.

Økonomisk teori antar at revisor er en rasjonell beslutningstaker, og at han ikke vil risikere negativt omdømme for en liten sum med penger. Revisor vil som andre individer ikke alltid handle rasjonelt og kan stå overfor skjevheter som kan påvirke hans beslutninger. Vi finner blant annet i litteraturgjennomgangen at revisor i noen tilfeller vil risikere negativt omdømme for å beholde en lønnsom kunde.

Etter revl. § 9-3 straffes medvirkning til overtredelse av revisorloven på samme måte som overtredelsen selv. Revisor kan også tiltales for medvirkning til brudd på regnskapsloven, ettersom Høyesterett fant at avgivelse av en ren revisjonsberetning, til tross for mangelfull revisjon, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse. Selv om revisor har utvist fornuftig dømmekraft under revisjonen, er det

likevel mulig at de som evaluerer kvaliteten på revisjonen vil være strengere dersom det har forekommet negative utfall. Dette er fordi dommere som regel vil mene at standarden ikke er møtt dersom det er alvorlige konsekvenser, selv om revisjonen tilsynelatende er av relativ høy kvalitet.

Etter gjennomgang av teori og tidligere forskning utførte vi en undersøkelse for å vurdere revisors holdninger og synspunkter rundt deres ansvar for å avdekke misligheter og korrupsjon. For å teste hypotesen vår: *Risiko for at svakheter avdekkes og at revisor holdes ansvarlig for misligheter vil ikke påvirke revisors ansvarlighet i arbeidet*, delte vi den i tre elementer for at den skulle bli mer oversiktlig å teste:

- *Risiko for at svakheter avdekkes ved en senere anledning*
- *Risiko for at revisor holdes ansvarlig*
- *Risiko for konsekvenser vil ikke påvirke revisors ansvarlighet.*

Det er vanskelig å trekke konklusjoner når store deler av svarene ligger mot midten av skalaen. Dette gjelder spesielt når vi tester hvorvidt revisor anser det sannsynlig at han holdes ansvarlig for mangelfullt arbeid. Det kan i tillegg være flere forhold det er vanskelig å ta hensyn til som kan ha en innvirkning på respondentenes svar. Vi finner likevel at det er noe tydeligere svar på *Risiko for at svakheter avdekkes ved en senere anledning*. Ettersom det er mest sannsynlig at revisor møter konsekvenser om misligheter eller korrupsjon avdekkes av en ekstern part (utenom reprimande), har vi valgt å bruke respondentenes oppfatning av sannsynligheten for at situasjonen eksternt vil avdekkes ved en senere anledning. Den var forholdsvis lav i begge situasjoner. Som et resultat finner vi at respondentene verken anser *risikoen for at revisor vil holdes ansvarlig* som svært høy eller svært lav, ettersom gjennomsnittet ligger nærme midtpunktet. Videre finner vi at revisor mener det lite sannsynlig at *misligheter og korrupsjon de ikke oppdager, senere vil bli avdekket*.

Til slutt finner vi at revisor mener risikoen for å møte konsekvenser ikke vil påvirke mengden arbeid han utfører. Her finner vi en tydeligere fordeling hvor over halvparten av respondentene mener arbeidet de utfører er grundig nok. Når vi sammenligner dette resultatet med funnene til ACFE, hvor revisor kun avdekker korrupsjon i 3,4 % av tilfellene, og antallet MF-rapporter Økokrim mottar, kan dette tyde på at revisor er overkonfident i

utførelsen av sitt arbeid. En annen forklaring kan være at loven og standardene rundt revisors ansvar med hensyn til avdekking av korrupsjon er svært uklare, i tillegg til manglende kunnskap om hvilken rolle revisor spiller i kampen mot korrupsjon.

Likevel er det viktig å være klar over at korrupsjon er vanskelig å oppdage. For at revisjonen skal være kostnadseffektiv setter revisor en grense for vesentlig feil. Det er i tillegg stor konkurranse blant revisjonsselskapene om å vinne kunder. Bellamy påpeker dessuten at “revisorutdanningen, kvalifikasjonskravene, revisjonsselskapenes egne opplegg for videreutdanning og skolering, og ikke minst revisorforeningens kurstilbud og kvalitetskontroll borger for at revisorstanden som helhet preges av meget høy kompetanse og skikkelighet i yrkesutøvelsen”. Tatt i betraktning de midler og den tid revisor har til rådighet når han utfører revisjonen kan vi allikevel anta at revisor allerede gjør en god jobb, og mer kontroll vil ikke forbedre et allerede godt arbeid.

8.2 Veien videre

Det kan være vanskelig å skaffe pålitelig informasjon om hvor omfattende problemet med korrupsjon egentlig er. De korruperte finner stadig nye og kreative metoder å skjule transaksjonene som finner sted, der det kun er fantasier som setter grenser. For at revisor skal kunne bidra med avdekking av korrupsjon, og annen økonomisk kriminalitet, er det viktig å innføre forståelige og konkrete regler i forhold til hvordan det skal håndteres.

I gjennomgangen av lover og reguleringer så vi blant annet at store deler av revisjonen baserer seg på utøvelse av skjønn. Dette kan føre til store variasjoner og variert kvalitet på revisjonen. Cordt-Hansen, Siebke og Knudsen (2010) påpeker at det er uheldig at man i revisorloven har innført et begrep som lovgiver selv sier ikke har et konkret og utvetydig innhold. For å kunne vurdere utførelsen av revisjonen, er det viktig å gi begrepet et innhold. Per dags dato er det nedsatt et utvalg som holder på å utrede en helt ny revisorlov. Da kan det være formålstjenlig å ta opp problemstillingen knyttet til begrepet “beste skjønn” og hvordan det ikke har et konkret og utvetydig innhold.

Utvalget skal blant annet “legge til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomiske kriminalitet. Utvalget skal utrede og komme med forslag til regler om hensiktsmessige rammer for rapportering til revisjonsutvalg, styre og offentlige

myndigheter, som kan bidra til å forhindre og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet hos den revisjonspliktige” (Regjeringen, 2015). Det gjenstår å se hva slags endringer denne loven fører til, og om retningslinjene for revisors handlingsplikter blir klarere. Det kan da være hensiktsmessig å sammenlikne samme eller en liknende problemstilling opp mot den nye revisorloven.

Vi har i tillegg sett på at flere aktører ikke har god nok kunnskap om revisjonens innhold og begrensninger, og har derfor stor tillit til effekten av revisjonen. Brukere av regnskapet har derfor ofte en annen oppfatning av revisjonsberetningen enn revisor selv. I følge Hagen (2016) vil den viktigste og mest betydningsfulle endringen i revisors rapportering på flere tiår finne sted i år. Det skal innføres en ny revisjonsberetning, der de viktigste endringene vil være at konklusjonen om regnskapet kommer innledningsvis, og at det vil være en beskrivelse av sentrale forhold i revisjonen. Beskrivelsen av sentrale forhold i revisjonen skal blant annet inneholde områder med høyere risiko for vesentlige feil, områder i regnskapet hvor det er gjort betydelige skjønnsmessige vurderinger og vesentlige hendelser eller transaksjoners innvirkning på revisjonen. Det kan bli spennende å se hva slags betydning dette har for brukerne av regnskapet og for revisor. I tillegg kan blir det interessant å se om dette kan bidra til å tette noe av det forventningsgapet som finnes i dag.

Litteraturliste

- ACFE. 2016. *Report to the nations on occupational fraud and abuse – 2016 Global fraud study*. Austin: ACFE. Tilgjengelig fra: <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2016-report-to-the-nations.pdf> [Lest 15 okt. 2016].
- Baer, R., Hinkle, S., Smith, K. og Fenton, M. 1980. Reactance as a function of actual versus projected autonomy. *Journal of Personality and Social Psychology*, (38), 416-422.
- Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G. og Smith, C.H. 1977, "Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?", *Journal of Accountancy*, Vol. 144, October, 243-50.
- Becker, G.S., 1968. Crime and punishment: An economic approach. In *The Economic Dimensions of Crime*, 13-68. Palgrave Macmillan UK.
- Bellamy, A. M. 2002. Er revisjonen en profesjon i krise? *Den norske Revisorforenings temadag 2002*. Oslo, Norge. 13. juni 2002. Tilgjengelig fra: <http://www.finanstilsynet.no/no/Revisjon/Informasjon/Artikler-og-foredrag/Er-revisjon-en-profesjon-i-krise-etter-Enron-skandalen/> [Lest 12 okt. 2016].
- Bovens, M. 2007. Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*. Vol. 13 (4), 447-468.
- Braun, K.W., 2001. The Disposition of Audit Detected Misstatements: An Examination of Risk and Reward Factors and Aggregation Effects. *Contemporary Accounting Research*, 18(1), 71-99.
- Breaux, D. M., Perrewé, P. L., Hall, A. T., Frink, D. D., og Hochwarter, W. A. 2008. Time to try a little tenderness? The detrimental effects of accountability when coupled with abusive supervision. *Journal of Leadership & Organizational Studies*, Vol. 15 (2), 111–122.
- Bryman, A. Og Cramer, D., 2009. *Quantitative data analysis with SPSS 14, 15 and 16: A guide for social scientists*. New York: Routledge.
- Carlsmith, K.M., Darley, J.M. og Robinson, P.H., 2002. Why do we punish?: Deterrence and just deserts as motives for punishment. *Journal of personality and social psychology*, 83(2), 284-299.
- Causey, D.Y., Jr., og Causey, S.A. 1991. *Duties and Liabilities of Public Accountants*. 4.utg. Mississippi State, MS: Accountant's Press.
- Coffee Jr, J.C., 2002. Understanding Enron:" It's About the Gatekeepers, Stupid". *The Business Lawyer*, 1403-1420.
- Coffee, J.C., 2006. *Gatekeepers: The professions and corporate governance*. Oxford University Press on Demand.

- Cordt-Hansen, H., Siebke, H.A., Knudsen, E. 2010. *Revisorloven med kommentarer*. 4 utg. Oslo: Den Norske Revisorforening.
- DeAngelo, L.E., 1981. Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
- De Winter, J.C. og Dodou, D., 2010. Five-point Likert items: t test versus Mann-Whitney-Wilcoxon. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 15(11).
- DNB, 2016. *DNB Luxembourg - Redegjørelse*. [online] Tilgjengelig fra: <https://dnbfeed.no/wp-content/uploads/2016/04/Redegjørelse-av-DNB-Luxembourg.pdf> [Lest 7 nov. 2016].
- Dyck, A., Morse, A. og Zingales, L., 2010. Who blows the whistle on corporate fraud? *The Journal of Finance*, 65(6), 2213-2253
- Eide, E., Rubin, P.H. og Shepherd, J.M., 2006. *Economics of crime*. Now Publishers Inc.
- Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S.M. og Prawitt, D.F., 2013. *Auditing and assurance services*. McGraw-Hill.
- Enzle, M.E. og Anderson, S.C. 1993. Surveillant intentions and intrinsic motivation. *Journal of Personality and Social Psychology*, (64), 257-266.
- Falk, A. og Kosfeld, M., 2006. The hidden costs of control. *The American economic review*, 96(5), 1611-1630.
- Feld, L.P. og Schneider, F., 2010. Survey on the shadow economy and undeclared earnings in OECD countries. *German Economic Review*, 11(2), 109-149.
- Fischhoff, B. 1982. For those condemned to study the past: Heuristics and biases in hind-sight. In D. Kahneman, P. Slovic, og A. Tversky (Eds.), *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Frantsovd, T. og Finstad, Ø. 2016. Norske Skog-revisor kan stoppe ny revisor. *Dagens Næringsliv*. [Online] Hentet fra <http://www.dn.no/nyheter/naringsliv/2016/05/02/2152/Norske-Skog/norske-skogrevisor-kan-stoppe-ny-revisor> [Lest 9 des.2016].
- Fredriksen, S. 2016. *Lovbrudd, Straff og Skyld*. Oslo: Gyldendal
- Frink, D.D. og Klimoski, R.J., 1998. Toward a theory of accountability in organizations and human resources management. I: Ferris, G.R. red. *Research in personnel and human resource management*. Vol. 16. Greenwich, CT: JAI Press. 1-50.
- Ganster, D.C. og Schaubroeck, J. 1991. Work stress and employee health. *Journal of Management*. Vol 17 (2), 235-271.
- Ganuza, J.J. og Gomez, F., 2007. Should we trust the gatekeepers?: Auditors' and lawyers' liability for clients' misconduct. *International review of law and economics*, 27(1), 96-109.

-
- Glover, S.M., Jiambalvo, J. og Kennedy, J., 2000. Analytical procedures and audit-planning decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 27-45.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F. og Wilks, T.J., 2005. Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of outcome and precision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 197-220.
- Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. and Church, B.K., 2004. The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.
- Grimstad, E. 2015. *Gransking ved mistanke om korrupsjon og andre former for økonomisk kriminalitet i arbeidsforhold*. Oslo: Gyldendal
- Gripsrud, G., Olsson, U.H. og Silkoset, R., 2010. Metode og dataanalyse: Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP.
- Grønmo, S. 2010. Samfunnsvitenskapelige metoder. Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke
- Guan, Y., Su, L.N., Wu, D. and Yang, Z., 2015. Do school ties between auditors and client executives influence audit outcomes? *Journal of Accounting and Economics*.
- Gulden, B. P. 2012. Den eksterne revisor. 8 utg. Oslo: Gyldendal
- Hagen, K. M. 2016. Den viktigste og mest betydningsfulle endringen i revisors rapportering på flere tiår: Ny revisjonsberetning. *Revisjon og Regnskap*, 4, 40-41.
- Hall, A. T., Blass, F. R., Ferris, G. R., og Massengale, R. 2004. Leader reputation and accountability: Implications for dysfunctional leader behavior. *Leadership Quarterly*, Vol. 15 (4), 515–536.
- Hall, A.T, Bowen, M.G., Ferris, G.R., Royle, M.T, og Fitzgibbons, D.E. 2007. The accountability lens: A new way to view management issues. *Business Horizons*. Vol. 50 (5), 405-413.
- Hall, A.T., Frink, D.D., Ferris, G.R., Hochwarter, W.A. Kacmar, C.J. og Bowen, M.G. 2003. Accountability in human resources management. I: Schriesheim, C.A. og Neider, L. red. *New directions in human resource management*. Greenwich, CT: Information Age Publishing. 29-63.
- Hall, A. T., Royle, M. T., Brymer, R. A., Perrewé, P. L., Ferris, G. R., og Hochwarter, W. A. 2006. Relationship between felt accountability as a stressor and strain reactions: The neutralizing role of autonomy across two studies. *Journal of Occupational Health Psychology*, Vol. 11(1), 87–99.
- Helstrup, T. og Kaufmann, G. 2002. *Kognitiv Psykologi*. Bergen: Fagbokforlaget
- Hirsch, E. 2004. Revisors ansvar for avdekking av misligheter. *Revisjon og Regnskap*. 7.
- Humphrey, C.G., Moizer, P. og Turley, W.S. 1993, “The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation”, *Accounting and Business Research*, Vol. 23, Summer, 395-411.

- Jacobsen, D. I. 2015. *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 3.utg. Cappelen Damm.
- Johannessen, A., Tufte, P.A. og Christoffersen, L., 2010. Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode.
- Kadous, K. 2000. The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses. *The Accounting Review*. Vol.75 (3), 327-341.
- Kassem, R. and Higson, A.W., 2016. External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Current Issues in Auditing*, 10(1), P1-P10.
- Keller, G., 2012. *Managerial Statistics*. 9. utg. South-Western Cengage Learning.
- Kennedy, J. og Peecher, M.E., 1997. Judging auditors' technical knowledge. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 279-293.
- Kahneman, D., 2011. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Kinney Jr, W.R. og Uecker, W.C., 1982. Mitigating the consequences of anchoring in auditor judgments. *Accounting Review*, 55-69.
- Kinney, W.R., 1999. *Information quality assurance and internal control for management decision making*. McGraw-Hill Professional.
- Kinney, W.R. 2005. The Auditor as a Gatekeeper: The Perilous Expectations Gap. I J.W. Lorsch, L. Berowitz og A. Zelleke (eds.) *Restoring Trust in American Business*. Cambridge, MA: MIT Press
- Kinney, W. R., Palmrose, Z. og Scholz, S., 2004. Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?*. *J Accounting Res*, 42(3), 561-588.
- Koh, H. C. og Woo, E.S., 1998. The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147-154.
- Kraakman, R.H., 1986. Gatekeepers: the anatomy of a third-party enforcement strategy. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 2(1), 53-104.
- Kvamme, H. 2011. Gransking av korrupsjonssaker – Hvordan skjules korrupsjon i regnskapene? *Praktisk økonomi og finans*. Vol. 28 (4), 12-20.
- Laird, M. D., Perryman, A. A., Hochwarter, W. A., Ferris, G. R., og Zinko, R. 2009. The moderating effects of personal reputation on accountability-strain relationships. *Journal of Occupational Health Psychology*, Vol. 14 (1), 70–83.
- Lanivich, S., Brees, J. R., Hochwarter, W. A., og Ferris, G. R. 2010. P-E fit as a moderator of the accountability-employee reactions relationships. Convergent results across two samples. *Journal of Vocational Behavior*, 77 (3), 425–436.
- Lerner, J. S., og Tetlock, P. E. 1999. Accounting for the effects of accountability. *Psychological Bulletin*, Vol. 125 (2), 255–275.

-
- Liggio, C.D. 1974, The expectation gap: the accountant's Waterloo, *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, Spring, 27-44.
- Manns, J. 2013. Downgrading rating agency reform. *George Washington Law Review* 91:749-812
- Marnet, O., 2008. Behaviour and rationality in corporate governance. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 1(1), 4-22.
- McDaniel, L. S. 1990. The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research* 28 (Autumn): 267-285.
- Messier, W. F. 2016. Audit Judgment. *MRR445 Topics in Auditing*. NHH. (Upublisert) Se Appendiks 2.
- Messier, W.F. Jr. og Quilliam, W.C. 1992. The Effect of Accountability on Judgment: Development of Hypotheses for Auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Vol. 11, 123-38.
- Mitchell, T.R., Hopper, H., Daniels, D. Falvy, J. og Ferris, G.R. 1998. Power, accountability, and inappropriate actions. *Applied Psychology: An International Review*. Vol. 47(4), 497-517.
- Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. og Bazerman, M.H., 2006. Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.
- Nelson, M. and Tan, H.T., 2005. Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41-71.
- Nickerson, R.S., 1998. Confirmation bias: A ubiquitous phenomenon in many guises. *Review of general psychology*, 2(2), 175-220.
- Norman, G., 2010. Likert scales, levels of measurement and the "laws" of statistics. *Advances in health sciences education*, 15(5).
- Nyhus, S. 2004. Revisors yrkesutøvelse – om revisorskjønnet og Kredittilsynets skjønnsutøvelse. Aktuelle problemområder. *DnRs Fagdager 2004*. Oslo, Norge. 23. november 2004. Tilgjengelig fra: <http://www.finanstilsynet.no/Global/Revisjon/ForedragNyhus.pdf> [Lest 12 des 2016].
- Ojo, M., 2006. Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality? *Journal of Forensic Accounting*, 8(1).
- Oskamp, S., 1965. Overconfidence in case-study judgments. *Journal of consulting psychology*, 29(3), 261-265.
- Palmrose, Z.V., 1987. Litigation and independent auditors-the role of business failures and management fraud. *Auditing-a Journal of Practice & Theory*, 6(2), 90-103.
- Patel, A. og Prasad, P., 2013. Auditor Independence, Audit Fees Lowballing, and Non-Audit Services: Evidence from Fiji. *Global Journal of Business Research*, 5(2), 103-120.

- Peecher, M.E., Solomon, I. og Trotman, K.T., 2013. An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society*, 38(8), 596-620.
- Pierce, B. og Sweeney, B. 2003. Auditor responses to cost controls. *Irish Accounting Review*. Vol. 10 (1), 45-68.
- Pierce, B. og Sweeney, B. 2005. Management control in audit firms – partners’ perspectives. *Management Accounting Research*. Vol. 16, 340-370.
- Pierce, B. og Sweeney, B. 2006. Perceived Adverse Consequences of Quality Threatening Behaviour in Audit Firms. *International Journal of Auditing*. Vol. 10, 19-39.
- Plous, S. 1993. *The Psychology of Judgment and Decision Making*. USA: McGraw-Hill.
- Pritchard, A.C., 2006. Irrational Auditor and Irrational Liability, *The Lewis & Clark L. Rev.*, 10 (1), 19-55.
- PwC, 2016. Adjusting the Lens on Economic Crime. Preparation brings opportunity back into focus. *Global Economic Crime Survey 2016*. Tilgjengelig fra: <https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/GlobalEconomicCrimeSurvey2016.pdf> [Lest 15 des. 2016]
- Rafen, N. 2012. Vi trenger flere kvinner i revisjons-bransjen (også). *Revisjon og Regnskap*. 5, 5.
- Rapoport, M. 2016. Wells Fargo: Where Was the Auditor?. *The Wall Street Journal*. [online] Hentet fra: <http://www.wsj.com/articles/wells-fargo-where-was-the-auditor-1478007838> [Lest 4 nov. 2016].
- Regjeringen, 2015. Mandat for revisor- og regnskapsførerlovutvalget. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/dep/fin/nyheter/2015/lovutvalg-for-revisjons--og-regnskapsforerregelverket/mandat-for-lovutvalg-som-skal-vurdere-og-foresla-endorringer-i-regelverket-for-revisjon-revisorer-og-regnskapsforere/id2455205/> [Lest 18 des. 2016].
- Renå, H. 2012. *Norges integritetssystem – ikke helt perfekt?* Oslo: Transparency International
- Ringdal, K., 2007. *Enhet og mangfold - samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. 2. utg. ed. Oslo: Fagbokforlaget.
- Rose, R. og Peiffer, C. 2015. *Paying bribes for public services*. London: Palgrave Pivot.
- Russo, J.E. og Schoemaker, P.J., 2002. *Winning decisions: Getting it right the first time*. Crown Business.
- Saunders, M., Lewis, P. og Thornhill, A., 2012. *Research methods for business students*. 6 utg. Harlow: Pearson.
- Schlenker, B. R. 1980. *Impression Management: The Self-Concept, Social Identity, and Interpersonal Relations*. Belmont, CA: Brooks Cole.
- Schlenker, B. R. 1986. *Personal Accountability: Challenges and Impediments in the Quest for Excellence*, Report for Navy Personnel Research and Development Center.

-
- Schlenker, B.R., Britt, T.W., Pennington, J., Murphy, R., og Doherty, K. 1994. The triangle model of responsibility. *Psychological Review*, Vol. 101 (4), 632-652.
- Securities and Exchange Commission (SEC). 2008. Securities and Exchange Commission v. Siemens Aktiengesellschaft. Litigation Release No. 20829. Tilgjengelig fra: <https://www.sec.gov/litigation/complaints/2008/comp20829.pdf> [Lest 13 des. 2016].
- Short, J.L., Toffel, M.W. og Hugill, A.R., 2013. What shapes the gatekeepers? Evidence from global supply chain auditors. *Harvard Business School Technology & Operations Mgt. Unit Working Paper*, 14-32.
- Simunic, D. 1984. "Auditing, Consulting, and Auditor Independence." *Journal of Accounting Research*. 22: 679-702.
- Slovic, P., Finucane, M.L., Peters, E. og MacGregor, D.G., 2004. Risk as analysis and risk as feelings: Some thoughts about affect, reason, risk, and rationality. *Risk analysis*, 24(2), 311-322.
- Staw, B.M. 1980. Rationality and justification in organizational life. *Research in Organizational Behavior* (Vol. 2), eds. B.M. Staw and L. Cummings. Greenwich, CT: JAI Press.
- Stopher, P., 2012. *Collecting, managing, and assessing data using sample surveys*. Cambridge University Press.
- Sudman, S. 1976. *Applied sampling*. 4. Utg. New York: Academic Press
- Sutton, R.I. og Galunic, D.C. 1996. Consequences of public scrutiny for leaders and their organizations. *Research in Organizational Behavior*. (Vol. 18), 201-250. eds. B.M. Staw and L. Cummings. Greenwich, CT: JAI Press.
- Søreide, T. 2013. *Korrupsjon – Mekanismer og mottiltak*. Oslo: Cappelen Damm
- Taylor, S. 2008. The availability bias in social perception and interaction. In: D. Kahneman, P. Slovic og A. Tversky, ed., *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*, 24. ed. New York: Cambridge University Press, 190-200
- Tetlock, P. E. 1985. Accountability: The neglected social context of judgment and choice. In L. L. Cummings, & B. M. Staw (Eds.), *Research in organizational behavior* Vol. 7, 297-332. Greenwich, CT: JAI Press.
- Tetlock, P. E. 1992. The impact of accountability on judgment and choice. Toward a social contingency model. In M. Zanna (Ed.), *Advances in experimental social psychology*, 331-377. New York, NY: Academic Press.
- Thoms, P., Dose, J. J., og Scott, K. S. 2002. Relationships between accountability, job satisfaction, and trust. *Human Resource Development Quarterly*, Vol. 13 (3), 307-323.
- Tversky, A. og Kahneman, D., 1975. Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. In *Utility, probability, and human decision making*, 141-162. Springer Netherlands.
- Tyler, T. 1997. The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities. *Personality and social Psychological Review*, (1), 323-345.

- Velte, P. og Freidank, C.C., 2015. The link between in-and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit. *European Journal of Law and Economics*, 40(2), 225-246.
- Verver, J. 2015. Lessons from the FIFA Corruption Scandal. Tilgjengelig fra: <http://www.rmmagazine.com/2015/09/01/lessons-from-the-fifa-corruption-scandal/> [Lest 13 des. 2016]
- Vetti, G. 1999. *Innføring i strafferett*. 2 utg. Vett & Viten: Nesbru
- Warren, E., Sanders, B., Hirono, M. K. og Markey, E. J. 2016. Letter to KPMG. Washington DC: United States Senate. Tilgjengelig fra: http://www.warren.senate.gov/files/documents/2016-10-27_Ltr_to_KPMG_re_Wells_Fargo_Audits_FINAL.pdf react-text: 190 [Lest 6 des. 2016]
- Wells Fargo, 2015. Wells Fargo & Company - Annual Report 2015. San Francisco: Wells Fargo & Company. Tilgjengelig fra: <https://www08.wellsfargomedia.com/assets/pdf/about/investor-relations/annual-reports/2015-annual-report.pdf> react-text: 192 [Lest 6 des. 2016]
- Wright, A. og Wright, S., 1997. The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions. Tilgjengelig fra *SSRN 42913*.

Lover og forskrifter

Aksjeloven. Lov av 13. juli 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

Regnskapsloven. Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

Revisorloven. Lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer

Straffeloven. Lov av 20. mai 2005 nr. 28 om straff

Hvitvaskingsloven. Lov av 06. mars 2009 nr.11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering m.v.

Selskapsloven. Lov av 21. Juli 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

Ot.prp. nr. 75 (1997-98). Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven).

Ot.prp. 90 (2003-2004). Om lov om straff (straffeloven).

Forkortelser

Asl Aksjeloven

DnR Den norske Revisorforening

EMK Den europeiske menneskerettskonvensjon

Hvvl Hvitvaskingsloven

ISA International Standards on Auditing

NSRF Norges Statsautoriserte Revisors Forening

Revl Revisorloven

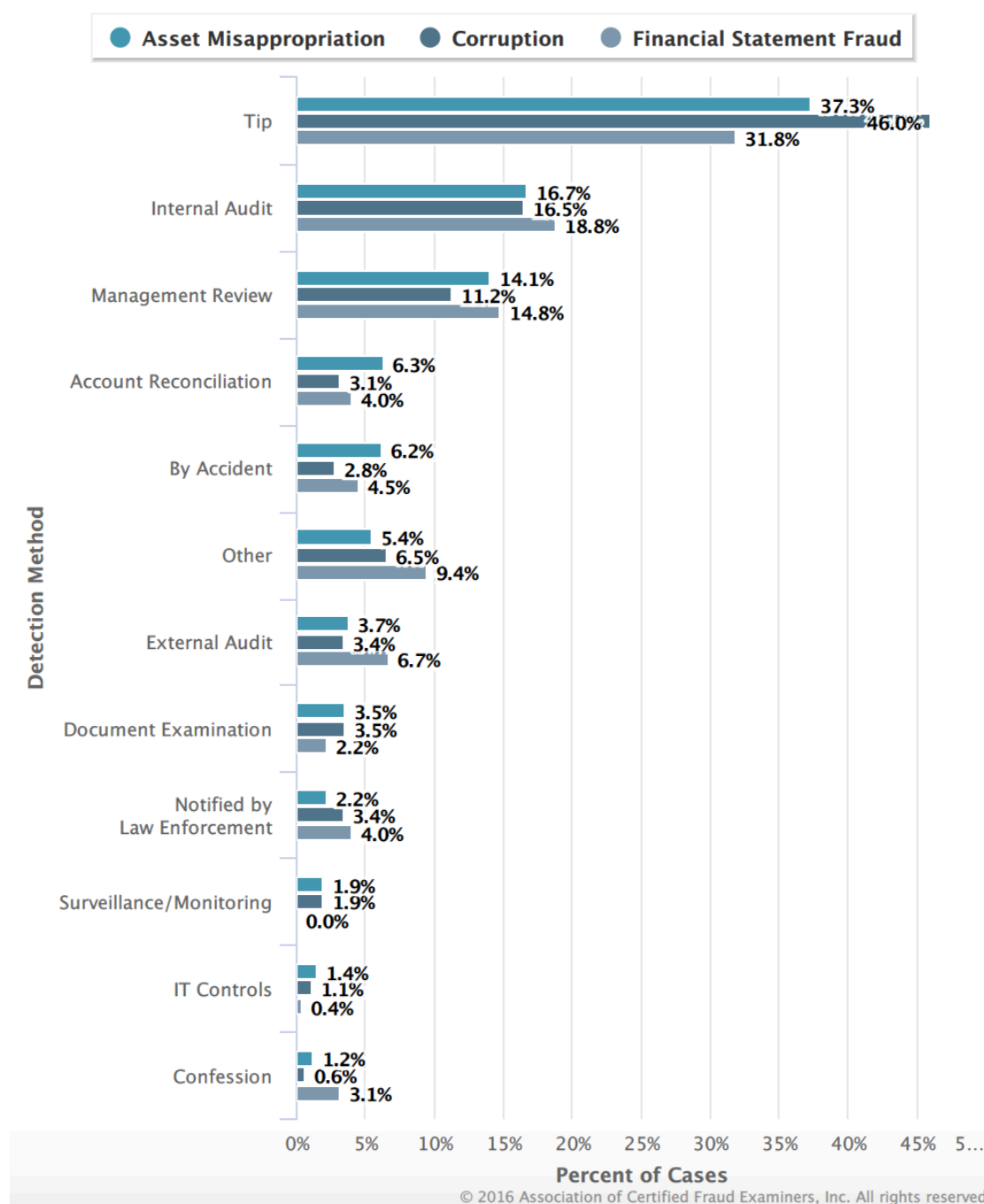
Sel Selskapsloven

Strl Straffeloven

Appendiks

Appendiks 1: ACFE

Detection Method by Scheme Type



Appendiks 2: Beslutningsskjevheter

Facts of shortcuts

- Mental shortcuts (**heuristics**) are generally efficient. (**crossing the street!**)
- Benefits generally outweigh the costs
- We are usually not aware that we are using mental shortcuts
- Shortcuts can result in biased judgment
- **Four common biases (availability, confirmation, overconfidence, and anchoring).**

Du vil nå få presentert to ulike situasjoner med 5 tilhørende spørsmål. Du vil ikke kunne gå tilbake til denne informasjonen, så les godt gjennom før du går videre.

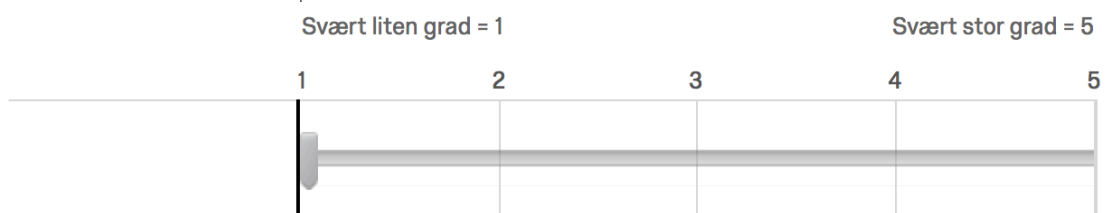
Bakgrunnsinformasjon

Hagevik AS er en verktøyprodusent, som selger varer til distributører og utvalgte forhandlere. Revisjonsselskapet ditt har revidert Hagevik AS i to år. Selskapet har hatt en stabil økonomi og vekst gjennom denne perioden. Tidligere årsresultater og årets planlegging indikerer at Hagevik AS er et selskap med effektive internkontroller og kompetente ledere, direktører og interne revisorer på huset. Selskapet ditt har avgitt en ren revisjonsberetning for de to foregående årene, og utfører ingen andre tjenester for selskapet, utover revisjon

Situasjon 1

I løpet av regnskapsåret til Hagevik AS har en representant for ledelsen overført NOK 800,000 i kontanter fra selskapet til seg selv ved hjelp av en faktureringsordning. Representanten opprettet et fiktivt selskap (CCC), sendte falske fakturaer til Hagevik AS for tjenester som ikke var utført, for så å overføre pengene til CCC.

I hvilken grad føler du deg forpliktet til å avdekke denne situasjonen, gjennom revisjonshandlingene du utfører?



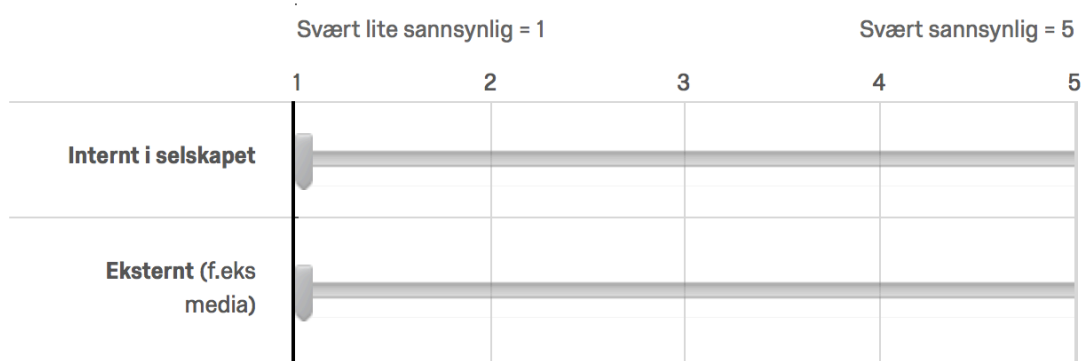
I hvilken grad mener du at det bør være revisors ansvar å avdekke denne typen situasjon?



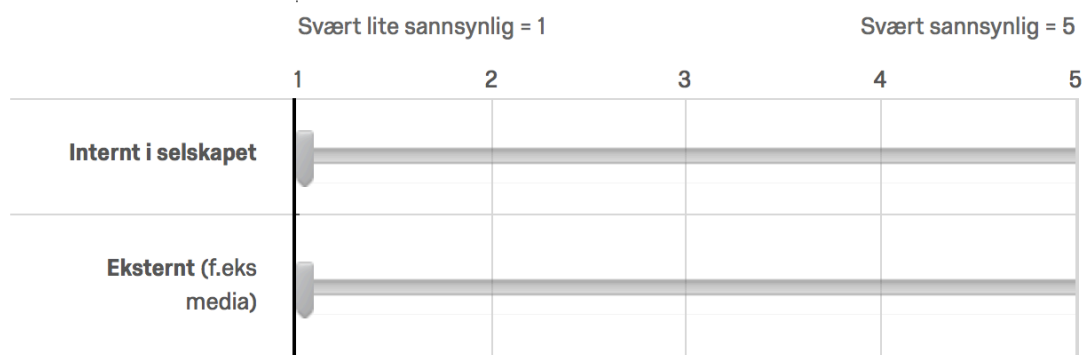
Hvor tydelig er din veiledning (fra andre medarbeidere og selskapets retningslinjer) om å avdekke denne typen situasjon?



Jeg anser det sannsynlig at tilfeller jeg ikke avdekker, avdekkes ved en senere anledning.



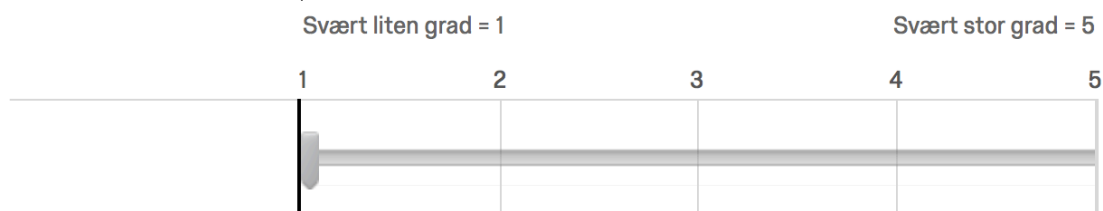
Jeg anser det sannsynlig at jeg personlig møter konsekvenser dersom jeg ikke avdekker denne typen situasjon, og det senere kommer frem.



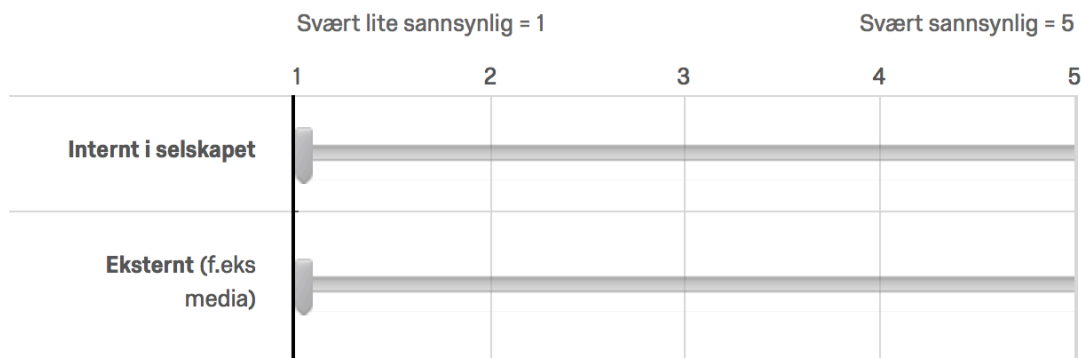
Situasjon 2

I løpet av regnskapsåret til Hagevik AS ser det ut til at en representant for ledelsen har betalt totalt NOK 800,000 til flere av deres større distributører for å uformelt sikre særbehandling for Hagevik AS sine produkter. Disse utbetalingene ble kostnadsført ved å bruke en konto kalt “Konsulenthonorarer”. Det kommer frem at flere representanter for ledelsen vet at selskapet uformelt har sikret seg særbehandling og tjener på det.

I hvilken grad føler du deg forpliktet til å avdekke denne situasjonen, gjennom revisjonshandlingene du utfører?

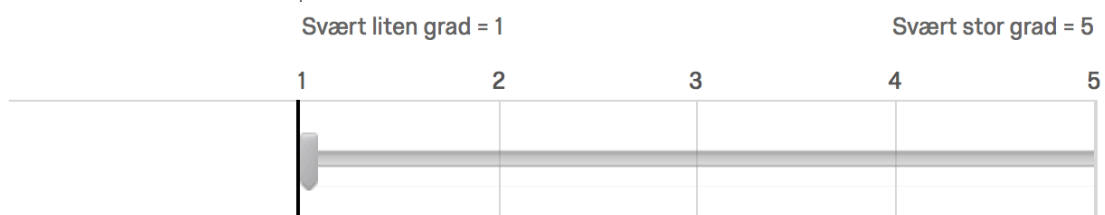


Jeg anser det sannsynlig at jeg personlig møter konsekvenser dersom jeg ikke avdekker denne typen situasjon, og det senere kommer frem.



Du vil nå bli presentert med noen avsluttende spørsmål.

Jeg føler at tidspress og de ressurser jeg har til rådighet under revisjonen begrenser muligheten til å oppdage eventuelle misligheter.



Vil økt sannsynlighet for konsekvenser (mulig straffeansvar, svekket omdømme, suspensjon etc.) som følge av mangelfullt revisjonsarbeid føre til at du utfører grundigere arbeid?

- ☐ Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid
- ☐ Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok
- ☐ Jeg vet ikke

Vis neste spørsmål *hvis* Jeg vet ikke *eller* Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid

Hvilken konsekvens ville hatt størst effekt? Ranger fra 1 til 5 (1 = størst effekt).

Tilbakekalling av godkjenning som revisor (miste retten til å fungere som revisor)	1
Straffes med bøter eller fengsel	2
Få en reprimande av egen arbeidsgiver og dermed svekkede karrieremuligheter	3
Bli uthengt i media og får svekket omdømme	4
Suspensjon som revisor	5

Alder: ____

Kjønn:

- ☐ Mann
- ☐ Kvinne

Erfaring hos et revisjonsselskap:

- ☐ 0-3 år
- ☐ 4-6 år
- ☐ 7-10 år
- ☐ 11-15 år
- ☐ Over 15 år

Stilling:

- ☐ Associate
- ☐ Senior Associate
- ☐ Manager
- ☐ Senior Manager
- ☐ Direktør
- ☐ Partner
- ☐ Annet _____

Utdanning:

- ☐ Bachelor økonomi og administrasjon
- ☐ Bachelor revisjon og regnskap
- ☐ Siviløkonom/MØA
- ☐ Master regnskap og revisjon
- ☐ Master + ettårig revisjon
- ☐ PhD
- ☐ Annet _____

Appendiks 4: Tidsbruk

Gjennomsnittstid ved utførelse av undersøkelse

Deskriptiv data

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Duration (in seconds)	132	207.00	1352.00	427.0227	186.68390
Valid N (listwise)	132				

Appendiks 5: Frekvenstabeller

5.1 Alder

Deskriptiv data

Alder

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		35.81
Range		43

Frekvenstabell

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	23	2	1.4	1.4	1.4
	24	6	4.3	4.3	5.7
	25	8	5.7	5.7	11.4
	26	19	13.6	13.6	25.0
	27	10	7.1	7.1	32.1
	28	9	6.4	6.4	38.6
	29	4	2.9	2.9	41.4
	30	7	5.0	5.0	46.4
	31	7	5.0	5.0	51.4
	32	3	2.1	2.1	53.6
	33	7	5.0	5.0	58.6
	34	4	2.9	2.9	61.4
	35	2	1.4	1.4	62.9
	37	2	1.4	1.4	64.3
	38	2	1.4	1.4	65.7
	39	2	1.4	1.4	67.1
	40	4	2.9	2.9	70.0
	41	3	2.1	2.1	72.1
	42	1	.7	.7	72.9
	43	2	1.4	1.4	74.3
	44	2	1.4	1.4	75.7
	45	1	.7	.7	76.4
	46	4	2.9	2.9	79.3
	47	1	.7	.7	80.0
	48	5	3.6	3.6	83.6
	50	3	2.1	2.1	85.7
	51	1	.7	.7	86.4
	52	2	1.4	1.4	87.9
	53	1	.7	.7	88.6
	54	3	2.1	2.1	90.7
	55	2	1.4	1.4	92.1
	56	1	.7	.7	92.9
	57	1	.7	.7	93.6
	58	1	.7	.7	94.3
	60	5	3.6	3.6	97.9
	61	2	1.4	1.4	99.3
	66	1	.7	.7	100.0
Total		140	100.0	100.0	

5.2 Kjenner til innholdet i ISA 240

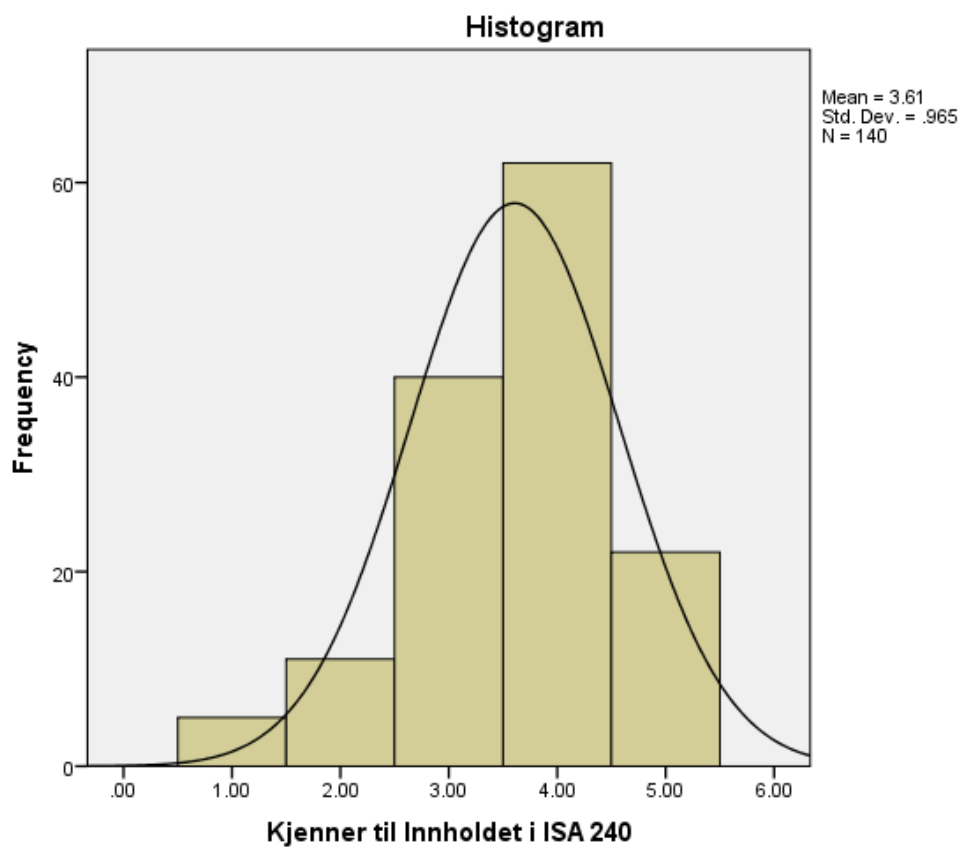
Deskriptiv data

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.6071
Range		4.00

Frekvenstabell

Kjenner til Innholdet i ISA 240				
		Frequency	Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	5	3.6	3.6
	2.00	11	7.9	11.4
	3.00	40	28.6	40.0
	4.00	62	44.3	84.3
	5.00	22	15.7	100.0
	Total	140	100.0	100.0

5.3 Histogram – kjenner til innholdet i ISA 240



5.4 Etterlever innholdet i ISA 240

Deskriptiv data

Etterlever innholdet i ISA 240

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.9786
Range		4.00

Frekvenstabell

Etterlever innholdet i ISA 240					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	.7	.7	.7
	2.00	5	3.6	3.6	4.3
	3.00	26	18.6	18.6	22.9
	4.00	72	51.4	51.4	74.3
	5.00	36	25.7	25.7	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

5.5 Tidspress

Deskriptiv data

Tidspress begrenser muligheter til å oppdage

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.2500

Frekvenstabell

Tidspress begrenser muligheter til å oppdage					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	12	8.6	8.6	8.6
	2.00	20	14.3	14.3	22.9
	3.00	46	32.9	32.9	55.7
	4.00	45	32.1	32.1	87.9
	5.00	17	12.1	12.1	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

Appendiks 6: Situasjon 1

6.1 Forventninger og holdninger

Deskriptiv data

Situasjon 1 - Forpliktet til å avdekke

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.9571

Frekvenstabell

Situasjon 1 – forpliktet til å avdekke

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	2	1.4	1.4	1.4
2.00	10	7.1	7.1	8.6
3.00	31	22.1	22.1	30.7
4.00	46	32.9	32.9	63.6
5.00	51	36.4	36.4	100.0
Total	140	100.0	100.0	

6.2 Bør være revisors ansvar

Deskriptiv data

Situasjon 1 - Bør være revisors ansvar

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.3571

Frekvenstabell

Situasjon 1 - Bør være revisors ansvar

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	5	3.6	3.6	3.6
2.00	25	17.9	17.9	21.4
3.00	46	32.9	32.9	54.3
4.00	43	30.7	30.7	85.0
5.00	21	15.0	15.0	100.0
Total	140	100.0	100.0	

6.3 Tydelighet i veiledning

Situasjon 1 - Tydelig veiledning

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.5786

Frekvenstabell

Situasjon 1 - Tydelig veiledning					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	1.4	1.4	1.4
	2.00	12	8.6	8.6	10.0
	3.00	52	37.1	37.1	47.1
	4.00	51	36.4	36.4	83.6
	5.00	23	16.4	16.4	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

6.4 Risiko for at svakheter avdekkes senere

Deskriptiv data

		Situasjon 1 - Avdekkes senere - internt	Situasjon 1 - Avdekkes senere - eksternt
N	Valid	140	140
	Missing	0	0
Mean		3.2786	2.2000

Frekvenstabell

Situasjon 1 - Avdekkes senere - internt					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	2.9	2.9	2.9
	2.00	26	18.6	18.6	21.4
	3.00	45	32.1	32.1	53.6
	4.00	57	40.7	40.7	94.3
	5.00	8	5.7	5.7	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

Situasjon 1 - Avdekkes senere - eksternt

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	37	26.4	26.4	26.4
2.00	58	41.4	41.4	67.9
3.00	27	19.3	19.3	87.1
4.00	16	11.4	11.4	98.6
5.00	2	1.4	1.4	100.0
Total	140	100.0	100.0	

6.5 Risiko for å holdes ansvarlig for mangelfullt arbeid

Deskriptiv data

	Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt
N Valid	140	140
Missing	0	0
Mean	3.0286	2.9500

Frekvenstabell

Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	15	10.7	10.7	10.7
2.00	34	24.3	24.3	35.0
3.00	37	26.4	26.4	61.4
4.00	40	28.6	28.6	90.0
5.00	14	10.0	10.0	100.0
Total	140	100.0	100.0	

Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	18	12.9	12.9	12.9
2.00	33	23.6	23.6	36.4
3.00	40	28.6	28.6	65.0
4.00	36	25.7	25.7	90.7
5.00	13	9.3	9.3	100.0
Total	140	100.0	100.0	

Appendiks 7: Situasjon 2

7.1 Forventninger og holdninger

Deskriptiv data

		Situasjon 2 - Forpliktet til å avdekke	Situasjon 2 - Bør være revisors ansvar
N	Valid	140	140
	Missing	0	0
Mean		3.6357	3.3857

Frekvenstabell

Situasjon 2 - Forpliktet til å avdekke

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	2.9	2.9	2.9
	2.00	16	11.4	11.4	14.3
	3.00	39	27.9	27.9	42.1
	4.00	49	35.0	35.0	77.1
	5.00	32	22.9	22.9	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

Situasjon 2 - Bør være revisors ansvar

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	9	6.4	6.4	6.4
	2.00	24	17.1	17.1	23.6
	3.00	32	22.9	22.9	46.4
	4.00	54	38.6	38.6	85.0
	5.00	21	15.0	15.0	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

7.2 Tydelighet i veiledning

Deskriptiv data

Situasjon 2 - Tydelig veiledning

N	Valid	140
	Missing	0
Mean		3.4571

*Frekvenstabell***Situasjon 2 - Tydelig veiledning**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	5	3.6	3.6	3.6
2.00	14	10.0	10.0	13.6
3.00	50	35.7	35.7	49.3
4.00	54	38.6	38.6	87.9
5.00	17	12.1	12.1	100.0
Total	140	100.0	100.0	

7.3 Risiko for at svakheter avdekkes senere

Deskriptiv data

		Situasjon 2 - Avdekkes senere - internt	Situasjon 2 - Avdekkes senere - ekstern
N	Valid	140	140
	Missing	0	0
Mean		2.90000	2.4143

*Frekvenstabell***Situasjon 2 - Avdekkes senere - internt**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.000	10	7.1	7.1	7.1
2.000	40	28.6	28.6	35.7
3.000	50	35.7	35.7	71.4
4.000	34	24.3	24.3	95.7
5.000	6	4.3	4.3	100.0
Total	140	100.0	100.0	

Situasjon 2 - Avdekkes senere - ekstern

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	29	20.7	20.7	20.7
2.00	48	34.3	34.3	55.0
3.00	43	30.7	30.7	85.7
4.00	16	11.4	11.4	97.1
5.00	4	2.9	2.9	100.0
Total	140	100.0	100.0	

7.4 Risiko for å holdes ansvarlig for mangelfullt arbeid

Deskriptiv data

		Situasjon 2 - Møter konsekvenser - internt	Situasjon 2 - Møter konsekvenser - eksternt
N	Valid	140	140
	Missing	0	0
Mean		2.8500	2.9357

Frekvenstabell

Situasjon 2 - Møter konsekvenser - internt

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	20	14.3	14.3	14.3
	2.00	32	22.9	22.9	37.1
	3.00	48	34.3	34.3	71.4
	4.00	29	20.7	20.7	92.1
	5.00	11	7.9	7.9	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

Situasjon 2 - Møter konsekvenser - eksternt

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	21	15.0	15.0	15.0
	2.00	35	25.0	25.0	40.0
	3.00	35	25.0	25.0	65.0
	4.00	30	21.4	21.4	86.4
	5.00	19	13.6	13.6	100.0
	Total	140	100.0	100.0	

Appendiks 8: Krysstabeller og kjikvadrattest

8.1 Erfaring og konsekvenser

Krysstabell

Erfaring hos et revisjonsselskap: * Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid Crosstabulation
Count

		Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid			Total
		Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	Jeg vet ikke	
Erfaring hos et revisjonsselskap:	0-3 år	12	31	15	58
	4-6 år	3	10	6	19
	7-10 år	2	10	1	13
	11-15 år	1	7	3	11
	Over 15 år	13	22	4	39
Total		31	80	29	140

Kjikvadrattest

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	10.079 ^a	8	.260
Likelihood Ratio	10.600	8	.225
Linear-by-Linear Association	3.787	1	.052
N of Valid Cases	140		

a. 6 cells (40.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2.28.

8.2 Stilling og konsekvenser

*Krystabell***Stilling * Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid Crosstabulation**

Count

		Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid			Total
		Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	Jeg vet ikke	
Stilling	Associate	9	28	11	48
	Senior Associate	6	10	9	25
	Manager	3	17	5	25
	Senior Manager	1	2	1	4
	Direktør	0	1	0	1
	Annet	0	2	0	2
	Partner	12	20	3	35
Total		31	80	29	140

*Kjikkvadrattest***Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	13.360 ^a	12	.343
Likelihood Ratio	14.694	12	.259
Linear-by-Linear Association	5.492	1	.019
N of Valid Cases	140		

a. 9 cells (42.9%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .21.

Appendiks 9: ANOVA

Vi har benyttet oss av et signifikansnivå på 5%. En P-verdi $< 0,05$, vil si at det er en signifikant forskjell mellom minst to av gruppene.

9.1 Rom for forbedring, kjenner til innholdet i ISA 240

Deskriptiv data

Kjenner til Innholdet i ISA 240

	N	Mean	Std. Deviation
Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	3.5484	.99461
Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	3.6625	.99293
Jeg vet ikke	29	3.5172	.87099
Total	140	3.6071	.96482

Levenes test

Kjenner til Innholdet i ISA 240

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.374	2	137	.688

ANOVA

Kjenner til Innholdet i ISA 240

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.587	2	.293	.312	.733
Within Groups	128.806	137	.940		
Total	129.393	139			

Ikke-parametisk Kruskal-Wallis

Test Statistics^{a,b}

	Kjenner til Innholdet i ISA 240
Chi-Square	.872
df	2
Asymp. Sig.	.647

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Økt sannsynlighet
for konsekvenser, utfører grundigere
arbeid

9.2 Rom for forbedring, etterlever ISA 240

Deskriptiv data

Etterlever innholdet i ISA 240

	N	Mean	Std. Deviation
Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	3.8710	.80589
Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	4.0875	.84485
Jeg vet ikke	29	3.7931	.67503
Total	140	3.9786	.80883

Levenes test

Etterlever innholdet i ISA 240

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.434	2	137	.649

ANOVA

Etterlever innholdet i ISA 240

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.306	2	1.153	1.782	.172
Within Groups	88.630	137	.647		
Total	90.936	139			

Ikke-parametisk Kruskal-Wallis

Test Statistics ^{a,b}	
	Etterlever innholdet i ISA 240
Chi-Square	4.852
df	2
Asymp. Sig.	.088

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Økt

sannsynlighet for konsekvenser,
utfører grundigere arbeid

9.3 Situasjon 1: Rom for forbedring og oppdagelsesrisiko

		N	Mean	Std. Deviation
Situasjon 1 - Avdekkes senere - eksternt	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	1.9677	.91228
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	2.2250	1.05513
	Jeg vet ikke	29	2.3793	.94165
	Total	140	2.2000	1.00502
Situasjon 1 - Avdekkes senere - internt	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	3.2903	.93785
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	3.2500	.90707
	Jeg vet ikke	29	3.3448	1.00980
	Total	140	3.2786	.92967

Levenes test

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Situasjon 1 - Avdekkes senere - internt	.083	2	137	.921
Situasjon 1 - Avdekkes senere - eksternt	1.618	2	137	.202

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Situasjon 1 - Avdekkes senere - eksternt	Between Groups	2.655	2	1.327	1.320	.270
	Within Groups	137.745	137	1.005		
	Total	140.400	139			
Situasjon 1 - Avdekkes senere - internt	Between Groups	.197	2	.098	.112	.894
	Within Groups	119.939	137	.875		
	Total	120.136	139			

*Ikke – parametisk Kruskal-Wallis***Test Statistics^{a,b}**

	Situasjon 1 - Avdekkes senere - internt	Situasjon 1 - Avdekkes senere - eksternt
Chi-Square	.442	3.170
df	2	2
Asymp. Sig.	.802	.205

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid

9.3 Situasjon 2: rom for forbedring og oppdagelsesrisiko

Deskriptiv data

		N	Mean	Std. Deviation
Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	2.7742	1.08657
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	3.0375	1.21638
	Jeg vet ikke	29	3.2759	1.09859
	Total	140	3.0286	1.16880
Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	2.5806	1.05749
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	2.9375	1.24620
	Jeg vet ikke	29	3.3793	.97884
	Total	140	2.9500	1.17727

Levenes test

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	.265	2	137	.767
Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt	1.010	2	137	.367

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	Between Groups	3.786	2	1.893	1.393	.252
	Within Groups	186.100	137	1.358		
	Total	189.886	139			
Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt	Between Groups	9.587	2	4.793	3.587	.030
	Within Groups	183.063	137	1.336		
	Total	192.650	139			

Ikke-parametisk Kruskal-Wallis

Test Statistics^{a,b}

	Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt
Chi-Square	2.608	7.006
df	2	2
Asymp. Sig.	.271	.030

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid

9.4

Situasjon 1: rom for forbedring og konsekvenser

Deskriptiv data

	N	Mean	Std. Deviation
Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	31	2.7742	1.08657
Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	80	3.0375	1.21638
Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	29	3.2759	1.09859
Jeg vet ikke	140	3.0286	1.16880
Total	31	2.5806	1.05749
Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt	80	2.9375	1.24620
Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	29	3.3793	.97884
Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	140	2.9500	1.17727
Jeg vet ikke			
Total			

Levens test

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	.265	2	137	.767
Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt	1.010	2	137	.367

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	Between Groups	3.786	2	1.893	1.393	.252
	Within Groups	186.100	137	1.358		
	Total	189.886	139			
Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt	Between Groups	9.587	2	4.793	3.587	.030
	Within Groups	183.063	137	1.336		
	Total	192.650	139			

*Ikke-parametisk Kruskal-Wallis***Test Statistics^{a,b}**

	Situasjon 1 - Møter konsekvenser - internt	Situasjon 1- Møter konsekvenser - eksternt
Chi-Square	2.608	7.006
df	2	2
Asymp. Sig.	.271	.030

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Økt sannsynlighet for konsekvenser, utfører grundigere arbeid

9.5

Situasjon 2: rom for forbedring og konsekvenser

		N	Mean	Std. Deviation
Situasjon 2 - Møter konsekvenser - internt	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	2.9355	1.18140
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	2.7250	1.13600
	Jeg vet ikke	29	3.1034	1.11307
	Total	140	2.8500	1.14380
Situasjon 2 - Møter konsekvenser - eksternt	Ja, jeg ville ha utført grundigere arbeid	31	3.0645	1.31493
	Nei, arbeidet jeg utfører er grundig nok	80	2.8625	1.28027
	Jeg vet ikke	29	3.0000	1.22474
	Total	140	2.9357	1.27065

Levenes test

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Situasjon 2 - Møter konsekvenser - internt	.427	2	137	.653
Situasjon 2 - Møter konsekvenser - eksternt	.651	2	137	.523

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Situasjon 2 - Møter konsekvenser - internt	Between Groups	3.339	2	1.670	1.281	.281
	Within Groups	178.511	137	1.303		
	Total	181.850	139			
Situasjon 2 - Møter konsekvenser - eksternt	Between Groups	1.063	2	.531	.326	.722
	Within Groups	223.358	137	1.630		
	Total	224.421	139			

Ikke-parametisk Kruskal-Wallis

Test Statistics^{a,b}

	Situasjon 2 - Møter konsekvenser - internt	Situasjon 2 - Møter konsekvenser - eksternt
Chi-Square	2.532	.633
df	2	2
Asymp. Sig.	.282	.729

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Økt sannsynlighet for
konsekvenser, utfører grundigere arbeid

Appendiks 10: Straff og konsekvenser

10.1 Frekvenstabell bøter eller fengsel

Straffes med bøter eller fengsel

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	37	26.4	61.7	61.7
	2	10	7.1	16.7	78.3
	3	7	5.0	11.7	90.0
	4	5	3.6	8.3	98.3
	5	1	.7	1.7	100.0
	Total	60	42.9	100.0	
Missing	System	80	57.1		
Total		140	100.0		

10.2 Frekvenstabell tilbakekalling av godkjenning som revisor

Tilbakekalling av godkjenning som revisor

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	13	9.3	21.7	21.7
	2	23	16.4	38.3	60.0
	3	17	12.1	28.3	88.3
	4	7	5.0	11.7	100.0
	Total	60	42.9	100.0	
Missing	System	80	57.1		
Total		140	100.0		

10.3 Frekvenstabell uthengt i media og svekket omdømme

Bli uthengt i media og får svekket omdømme

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	5.0	11.7	11.7
	2	21	15.0	35.0	46.7
	3	14	10.0	23.3	70.0
	4	12	8.6	20.0	90.0
	5	6	4.3	10.0	100.0
	Total	60	42.9	100.0	
Missing	System	80	57.1		
Total		140	100.0		

10.4 Frekvenstabell suspensjon som revisor

Suspensjon som revisor				
		Frequency	Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	1.4	3.3
	2	6	4.3	13.3
	3	16	11.4	40.0
	4	26	18.6	83.3
	5	10	7.1	100.0
Total		60	42.9	100.0
Missing	System	80	57.1	
Total		140	100.0	

10.5 Frekvenstabell reprimande av arbeidsgiver

Få en reprimande av egen arbeidsgiver og dermed svekkede karrieremuligheter				
		Frequency	Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	.7	1.7
	3	6	4.3	11.7
	4	10	7.1	28.3
	5	43	30.7	71.7
	Total	60	42.9	100.0
Missing	System	80	57.1	
Total		140	100.0	