

Amina Maric og Veronica Sundøy Holvik

Regnskapsmanipulering i norsk kontekst

En studie av fenomenet regnskapsmanipulering i en norsk kontekst

Masteroppgave i Økonomi og administrasjon

Veileder: Elsa Solstad og Inger Johanne Pettersen

Mai 2019

Amina Maric og Veronica Sundøy Holvik

Regnskapsmanipulering i norsk kontekst

En studie av fenomenet regnskapsmanipulering i en norsk kontekst

Masteroppgave i Økonomi og administrasjon
Veileder: Elsa Solstad og Inger Johanne Pettersen
Mai 2019

Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet
Fakultet for økonomi
NTNU Handelshøyskolen

Forord

Denne avhandlingen representerer slutten på vårt toårige masterstudium i økonomi og administrasjon ved NTNU Handelshøyskolen våren 2019. Oppgaven er en fordypning i økonomistyring og utgjør 30 studiepoeng.

Temaet i oppgaven er regnskapsmanipulering, og formålet er å beskrive regnskapsmanipulering i norsk kontekst. Dette er belyst gjennom en dokumentstudie av tidligere dommer på regnskapsmanipulering og intervjuer med informanter. Arbeidet med oppgaven har vært krevende, men også spennende. Ved å begi oss ut på en noe utradisjonell datainnsamling har vi utfordret oss selv og fått gode resultater av det. Vi har lært å anvende ulike teorier fra masterstudiet i praksis, noe vi synes har vært givende.

Vi vil rette en stor takk til våre veiledere Elsa Solstad og Inger Johanne Pettersen for gode innspill og konstruktive tilbakemeldinger gjennom hele prosessen. Videre vil vi takke øvrige veiledere på NTNU Handelshøyskolen som har stilt opp med tilbakemeldinger på seminarer, og bidratt til å forbedre oppgaven gjennom kritiske øyner. En stor takk rettes også til våre informanter som bidro med reflekterte svar til oppgaven vår. Til slutt ønsker vi å takke familie og venner for støtte, innspill og korrekturlesing.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, mai 2019



Amina Marić



Veronica Holvik

Sammendrag

I denne studien ønsker vi å kartlegge fenomenet regnskapsmanipulering i lys av norske dommer samt informanter som har kunnskap om tematikken. Vi har som hensikt å kartlegge omfang, men også sette ord på hva regnskapsmanipulering faktisk er i norsk kontekst. Vi presiserer at fenomenet vil kunne forstås nokså annerledes dersom det hadde blitt studert i en annen kontekst. Med dette som utgangspunkt er problemstillingen for studien følgende:

Hvordan kan regnskapsmanipulering forstås i norsk kontekst?

For å besvare problemstillingen har vi benyttet oss av et kvalitativt forskningsdesign. Vår studie tar utgangspunkt i *metodetriangulering*, som innebærer å kombinere ulike metoder og data. Empirien har blitt samlet inn gjennom intervju og dokumentstudier. For å forstå fenomenet regnskapsmanipulering fra et økonomistyringsperspektiv er det overordnede teoretiske grunnlaget basert på agentteori. I tillegg er selektering og kategorisering av dommer forankret i Schilit et al. (2018) sine syv metoder for å manipulere et regnskap.

Et funn i studien vår er at omfanget av dommer om regnskapsmanipulering er mindre enn først antatt. Noen av forklaringene på omfanget baserer seg på frykt for tap av omdømme og ressurskrevende bevisføring for påtalemyndighetene. Manipuleringsmetode 2 og 6 er mest utbredt i utvalget av dommer som er studert. Utover dette baserer et funn seg på at regnskapet ikke er en optimal kontrollmekanisme for å forhindre opportuniste. Våre funn viser også at flertallet manipulerer regnskapet med et mål om å maksimere personlig gevinst.

Konklusjonen i vår studie er at regnskapsmanipulering i en norsk kontekst kan forstås som et fenomen av mindre omfang, som i hovedsak baserer seg på fiktiv bokføring (2), samt flytting av nåværende inntekt til en senere periode (6).

Abstract

In this study we want to map out the phenomenon earnings management in the light of Norwegian judgments and interviews with informants. We intend to assess the extent of earnings management, but also describe what it is in a Norwegian context. It is important to mention that the phenomenon could be understood quite differently if it had been studied in a different context. With this as a starting point, the main research question for the study is the following:

How can earnings management be understood in a Norwegian context?

To answer the question, we have used a qualitative research design. Our study is based on method triangulation, which involves combining different methods and data. The empiricism has been collected through interviews and document studies. To understand earnings management from a management accounting perspective, the overall theoretical fundament is based on agency theory. The selection and categorization of judgments is based on seven earnings manipulation shenanigans presented by Schilit et al (2018).

One finding in our study shows that the amount of judgments on earnings management is less than first assumed. A further finding is that financial shenanigans 2 and 6 occur the most in our studied judgments. Beyond this, a finding is that the financial statement is not an optimal control mechanism to prevent opportunism. In addition, our findings show that most perform earnings management with a goal of maximizing personal gains.

The conclusion in our study is that earnings management in a Norwegian context can be understood as a phenomenon of minor extent and is mainly based on recording bogus revenue (2) and shifting current income to a later period (6).

Innholdsfortegnelse

Forord	I
Sammendrag	II
Abstract	III
1. Innledning	1
1.1 <i>Formålet med undersøkelsen</i>	2
1.2 <i>Problemstilling og avgrensning</i>	2
1.3 <i>Begrepsavklaring</i>	3
1.3.1 <i>Økonomisk kriminalitet</i>	3
1.3.2 <i>Regnskapsmanipulering</i>	3
1.4 <i>Oppgavens struktur</i>	4
2. Teori	5
2.1 <i>Agentteori</i>	6
2.1.1 <i>Kritikk av agentteori</i>	8
2.2 <i>Regnskapets sammenheng og formål</i>	9
2.2.1 <i>Regnskapsregler, regnskapsprinsipp og skjønsmessige vurderinger</i>	10
2.2.2 <i>Regnskapskvalitet</i>	11
2.3 <i>Regnskapsmanipulering – en definisjon</i>	11
2.4 <i>Motivasjon for misligheter</i>	13
2.4.1 <i>Mislighetstriangelet og mislighetsdiamanten</i>	14
2.5 <i>Ulike metoder for regnskapsmanipulering</i>	18
2.5.1 <i>Inntektsføre for tidlig</i>	19
2.5.2 <i>Bokføring av fiktive inntekter</i>	19
2.5.3 <i>Øke inntekten med engangsgevinster</i>	20
2.5.4 <i>Flytte nåværende kostnader til en senere periode</i>	20
2.5.5 <i>Anvendelse av andre metoder for å skjule kostnader eller tap</i>	21
2.5.6 <i>Flytte nåværende inntekt til en senere periode</i>	21
2.5.7 <i>Flytte fremtidige kostnader til nåværende periode</i>	22
2.6 <i>Forebygging og avdekking av regnskapsmanipulering</i>	22
2.7 <i>Oppsummering</i>	25
3. Forskningsmetode	26
3.1 <i>Vitenskapsteoretisk perspektiv</i>	26
3.2 <i>Forskningsdesign</i>	27
3.3 <i>Valg av metode</i>	28
3.4 <i>Datainnsamling</i>	28
3.4.1 <i>Dokumentstudier</i>	29

3.4.2 Intervju	32
3.5 <i>Dataanalyse</i>	35
3.5.1 Systematisering av datasett	35
3.5.2 Analyse av intervju.....	36
3.6 <i>Datamaterialets kvalitet</i>	36
3.6.1 Reliabilitet	36
3.6.2 Validitet	37
3.6.3 Generalisering	38
3.7 <i>Etiske avveininger</i>	38
3.8 <i>Mulige feilkilder ved forskningsdesignet</i>	39
4. Empiri.....	41
4.1 <i>Innledning</i>	41
4.2 <i>Funn fra dokumentstudier</i>	41
4.2.1 Gjerningspersonene	43
4.2.2 Forekomst av metoder	44
4.2.3 Tidsaspektet.....	46
4.2.4 Motiver for regnskapsmanipulering	47
4.2.5 Straffeutmåling	49
4.2.6 Avdekking	50
4.3 <i>Funn fra intervju</i>	51
4.3.1 Definisjon og skille på bevisst og ubevisst manipulering	51
4.3.2 Omfang	53
4.3.3 Forekomst av ulike manipuleringsmetoder	54
4.3.4 Motiver for regnskapsmanipulering	55
4.3.5 Ledd i organisasjonen som manipulerer	56
4.3.6 Vurdering av teoretisk rammeverk	57
4.3.7 Avdekking	59
4.3.8 Feilrapporterte økonomiske rapporter	62
4.4 <i>Oppsummering</i>	63
5. Analyse	65
5.1 <i>Hvordan er omfanget av regnskapsmanipulering i Norge?</i>	65
5.2 <i>Hva motiverer regnskapsmanipulering og hva hindrer opportunisme?</i>	68
5.3 <i>Hva skiller utilsiktede feil fra bevisst regnskapsmanipulering?</i>	70
5.4 <i>Er regnskapet en god kontrollmekanisme?</i>	72
6. Avslutning	74
6.1 <i>Konklusjon</i>	74
6.2 <i>Studiens bidrag</i>	75
6.3 <i>Studiens begrensninger</i>	76
6.4 <i>Forslag til videre forskning</i>	76
7. Referanseliste	78

Bøker:	78
Nettsider:	79
Tidsskrifter:	80
Lover:	82
Offentlig informasjon:	82
Forelesningsnotater:	82
Vedlegg	I
<i>Vedlegg 1: Totalt antall dommer.....</i>	<i>I</i>
<i>Vedlegg 2: Informasjonsskriv og samtykkeerklæring i forbindelse med deltakelse i forskningsprosjekt</i>	<i>I</i>
<i>Vedlegg 3: Meldeskjema for behandling av personopplysninger</i>	<i>I</i>
<i>Vedlegg 4: Intervjuguide.....</i>	<i>I</i>
<i>Vedlegg 5: Kvalifiserte dommer med utfyllende informasjon.....</i>	<i>I</i>

Figurliste

Figur 1: Den ideelle styringssirkelen (Anthony & Young, 2003)	5
Figur 2: Mislighetstriangelet (Cressey, 1953)	15
Figur 3: Forebyggende og forhindrende tiltak (Olsen, 2007)	24
Figur 4: Kjønnfordeling gjerningspersoner	43
Figur 5: Fordeling over gjerningspersonens stilling	43
Figur 6: Forekomst av manipuleringsmetoder	45
Figur 7: Oversikt over antall år manipuleringen har foregått	46
Figur 8: Oversikt over antall år fra lovbruddets start til domsslutning	47
Figur 9: Hvordan lovbruddene ble avdekket	50

Tabelliste

Tabell 1: Oversikt over motiver for regnskapsmanipulering (Jones, 2011)	17
Tabell 2: Oversikt over informanter	33
Tabell 3: Oversikt over alle kvalifiserte dommer	42
Tabell 4: Kjønnfordeling gjerningspersoner	43
Tabell 5: Fordeling over gjerningspersonens stilling	43
Tabell 6: Forekomst av manipuleringsmetoder	44
Tabell 7: Oversikt over straffeform	49
Tabell 8: Informantenes rangering av manipuleringsmetodene	55

1. Innledning

Innenfor økonomi er regnskapet et viktig verktøy for styring. Regnskapet legger grunnlaget for prestasjonsmåling, evaluering og beslutningstaking. En forutsetning for at regnskapet skal kunne fungere som et informasjonsorgan til å foreta beslutninger, er at informasjonen presentert i regnskapet er korrekt (Langli, 2016). Presenterer ikke regnskapet korrekt informasjon er regnskapskvaliteten lav (Stenheim et al., 2017). Regnskapsmanipulering vil alltid redusere regnskapskvaliteten og således påvirke regnskapets evne til å være et godt styringsverktøy.

Regnskapsmanipulering er en av de vanligste metodene for å føre regnskapsbrukere bak lyset. I tillegg benyttes regnskapsmanipulering ofte til å skjule annen økonomisk kriminalitet, herunder korrupsjon og hvitvasking (NOU 2008: 16). Problemene knyttet til regnskapsmanipulering er omfattende, noe som blir gjenspeilt i den overveldende dokumentasjonen både nasjonalt og internasjonalt. For eksterne interessenter er regnskapet ofte den eneste offentlige informasjonen de kan basere avgjørelser på. Tilstrekkelig god regnskapsinformasjon blir ikke mindre viktig i fremtiden med henblikk på den økte globaliseringen, transaksjoner over landegrensene og stadig hurtigere beslutningstaking (NOU 2008: 16).

Det er flere forhold som gjør regnskapsmanipulering interessant å studere. Tidligere forskning har i liten grad studert fenomenet regnskapsmanipulering i en norsk kontekst med en utradisjonell metodisk tilnærming. Begrepet regnskapsmanipulering fremstår som vanskelig å definere, som gjør det spennende å studere og kartlegge hva det kan bestå av. I tillegg er det et aktuelt tema som reiser stadig nye problemstillinger. En studie utført av revisjonsselskapet PwC viser at 26 % av all anmeldt økonomisk kriminalitet i Norge er regnskapsmanipulering (PwC, 2011).

Et av de mest klassiske eksemplene på regnskapsmanipulering er knyttet til det amerikanske energiselskapet Enron Corporation. Regnskapet ble manipulert gjennom transaksjoner med nærstående part, der motivet var å skjule tap gjennom salg av kontrakter (Kinserdal, 2017). Skandalen fikk også store konsekvenser for Enron sin revisor, Arthur Andersen, der konsekvensene ble oppløsning for revisjonsselskapet.

I Norge er de mest kjente tilfellene av regnskapsmanipulering knyttet til selskapene Finance Credit AS og Sponsor Service AS. I førstnevnte sak ble grunnleggerne Trond Kristoffersen og Torgeir Stensrud dømt til henholdsvis ni og sju års fengsel for grovt bedrageri ovenfor långivere og kunder. Revisor John Haukland ble idømt 30 dagers fengsel, mens revisjonsselskapet KPMG ble dømt til å betale en foretaksstraff på fem millioner kroner for sin revidering av Finance Credit (Andersen & Sunnanå, 2007; Adressa, 2008). Overnevnte tilfeller viser at regnskapsmanipulering er et samfunnsproblem som kan få store konsekvenser for involverte parter.

Regnskapsmanipulering svekker ikke bare tilliten til virksomhetene og revisjonsselskapene, men også regnskapsfunksjonens redelighet som helhet. Spesielt med tanke på regnskapets funksjon i beslutningstaking der uriktig regnskapsinformasjon kan føre til at brukerne av regnskapet foretar beslutninger som fører til økonomisk tap (NOU 2008: 16).

I denne studien ønsker vi å kartlegge fenomenet regnskapsmanipulering i lys av norske dommer samt informanter som har kunnskap om tematikken. Vi ønsker å kartlegge omfang, men også sette ord på hva regnskapsmanipulering er i norsk kontekst.

1.1 Formålet med undersøkelsen

Formålet med denne oppgaven er å beskrive fenomenet regnskapsmanipulering i en norsk kontekst. Gjennom studien ønsker vi å operasjonalisere begrepet ved å undersøke hvor mange tilfeller av regnskapsmanipulering som foreligger i norske dommer, samt hvilke manipulerings-teknikker (Schilit et al., 2018) som benyttes.

I tillegg ønsker vi å skape en dypere forståelse av fenomenet gjennom å finne et skille mellom bevisst manipulering og ubevisste feil i regnskapet. Videre vil vi kartlegge mulige drivere for regnskapsmanipulering og se på hvem gjerningspersonene er.

1.2 Problemstilling og avgrensning

Formålet med regnskapet både som informasjonsorgan og styringsverktøy er å gi informasjon som lettere skal bidra til korrekt beslutningstaking. Følgelig er det kvalitetskrav som må oppfylles for å kunne ta beslutninger på riktig grunnlag. Et manipulert regnskap vil miste sin funksjon som et styringsverktøy og troverdig informasjonsorgan. Gjennom vår studie ønsker vi å undersøke hva fenomenet omfatter, hvordan manipuleringen utføres samt gi et innblikk i

hvilke motiv som kan foreligge. Med dette som utgangspunkt har vi kommet frem til følgende problemstilling:

Hvordan kan regnskapsmanipulering forstås i norsk kontekst?

For å konkretisere studien og besvare vår problemstilling har vi formulert følgende forskningsspørsmål:

- *Hvor stort er omfanget av regnskapsmanipulering?*
- *Hvilke metoder benyttes for å manipulere regnskapet og hvor går skillet mellom bevisst regnskapsmanipulering og ubevisste feil?*
- *Hvilke drivere kan ligge bak handlingene?*

Da fenomenet regnskapsmanipulering er sammensatt og kan studeres i ulike kontekster kreves det en avgrensning. Som nevnt tidligere vil fenomenet studeres i lys av dokumentstudier av dommer samt intervju med informanter.

1.3 Begrepsavklaring

1.3.1 Økonomisk kriminalitet

Politiet (2019) beskriver økonomisk kriminalitet som lovbrudd der finansielle midler er motivet. Kriminalitetsformen rammer ofte store virksomheter og samfunnet fremfor enkeltindivider (Økokrim, 2017).

Det finnes flere former for økonomisk kriminalitet og Økokrim (2017) legger blant annet frem bedrageri, hvitvasking, korrupsjon, regnskapskriminalitet og skattekriminalitet som former for økonomisk kriminalitet. I denne oppgaven vil vi konsentrere oss om regnskapsmanipulering.

1.3.2 Regnskapsmanipulering

Fenomenet regnskapsmanipulering kan forstås ulikt og følgelig er det nødvendig med en begrepsavklaring for å kunne studere problemstillingen fra teoretisk grunnlag og empiri. Regnskapsmanipulering kan ofte brukes som et synonym til regnskapssvindel, regnskapskriminalitet og regnskapsjuks, som er mer upresise definisjoner. I tillegg arbeides det med kilder på flere språk, noe som lett kan skape forvirring dersom det ikke er tydelig presisert.

I engelsk litteratur omtales regnskapsmanipulering som *earnings management* og kan omfatte både lovlige og ulovlige forhold, således er definisjonen nøytral. Regnskapsmanipulering i norsk sammenheng blir derimot ansett som negativt ladet, men kan fra en overordnet regnskapsteoretisk definisjon oppfattes nøytralt. Oppgavens kontekst baserer seg på å studere fenomenet som en ulovlig og negativt ladet handling og med dette som bakgrunn får begrepet en negativ betydning.

Vårt perspektiv tar utgangspunkt i Olsen (2007, s. 77) sin definisjon som er fra et kriminalitetsbasert ståsted:

«Regnskapsmanipulering vil si å avgi regnskapsrapporter som inneholder opplysninger om inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld som avviker fra det som ville vært rapportert dersom lovlige regnskapsregler, prinsipper og standarder hadde vært fulgt».

1.4 Oppgavens struktur

Innledningsvis i kapittel 1 gis det en motivasjon for valg av studie. Videre presenteres problemstilling og begrepsavklaringer. I kapittel 2 presenteres det teoretiske rammeverket der agentteori er det overordnede teoretiske utgangspunktet. Videre gis det i kapittel 3 en gjennomgang av vår metodiske tilnærming der metodiske valg og konsekvensene av disse blir presentert. I kapittel 4 presenteres våre empiriske funn fra dokumentstudier og intervju. Videre i kapittel 5 analyseres og diskuteres empiriske funn fra foregående kapittel med utgangspunkt i presentert teori fra kapittel 2. Avslutningsvis i kapittel 6 besvares problemstillingen, samt redegjørelse av studiens bidrag og forslag til videre forskning gis.

2. Teori

Formålet med dette kapitlet er å gi studien en teoretisk referanseramme. Økonomistyring som fagområde baserer seg på å oppnå ønskede mål gjennom styring. Anthony (1965) gjengitt av Ferreira og Otley (2009) beskriver økonomistyring som prosesser ledere benytter for å sikre at ressurser blir anskaffet og brukt effektivt til å nå organisasjonens mål. Med tid har begrepet økonomistyring utviklet seg og Chenhall (2003) definerer økonomistyring som bevisste tiltak for å forvalte begrensede ressurser slik at satte mål blir oppnådd. Prosessene i økonomistyring kan kobles sammen i en styringssirkel (Anthony & Young, 2003). Stadiene består av en organisasjons strategi som danner utgangspunktet for budsjettet. Budsjettet kan oversettes til et regnskap som rapporteres tilbake til strategien.



Figur 1: Den ideelle styringssirkelen (Anthony & Young, 2003)

I denne oppgaven vil fokuset ligge på hvordan regnskapsmanipulering påvirker regnskapet som sentralt styringsverktøy. Et manipulert regnskap vil gi feil beslutningsgrunnlag og således påvirkes styringssirkelen negativt.

Ifølge Langli (2016) er korrekte regnskap en viktig forutsetning for effektivitet i samfunnet. Det vil ha klare samfunnsskadelige følger dersom feilinformasjon i regnskapet fører til feilrepresentasjon av virksomheters økonomiske situasjon eller at regnskapsbrukere mister troen på regnskapet som informasjonskilde (Langli, 2016)

Regnskapskriminalitet deles hovedsakelig inn i to kategorier: regnskapsunndragelse og regnskapsmanipulering (Bamle & Bruu, 2019). Unnlattelse av regnskapsføring eller ufullstendig bokføring vil inngå i førstnevnte kategori, mens regnskapsmanipulering er bevisste avvik fra det som ville vært rapportert hvis bokførings- og regnskapsreglene hadde blitt fulgt (Bamle & Bruu, 2019). Regnskapsmanipulering kan være lovlig eller ulovlig, fordi regnskapsreglene inneholder skjønsmessige vurderinger og dermed en fleksibilitet som gjør at regnskapstallene kan påvirkes (Kinserdal, 2017).

Tidligere forskning har fokusert på andre områder innenfor temaet regnskapsmanipulering. Miller (2006) skriver i sin studie om mediens rolle som varslere for ulike former av regnskapssvindel. Det fremlegges at regnskapet er et viktig verktøy for å evaluere en virksomhet og dermed også viktig informasjon for offentligheten. Forskningen viser at mediekanalen avdekket 29% av tilfellene gjennomgått i studien (Miller, 2006). En annen studie undersøker sammenhengen mellom og ledelsesbaserte incentiver og regnskapsmanipulering (Erickson et al., 2005). Forskningen finner derimot ingen klar sammenheng mellom ledelsesbaserte incentiver og regnskapsmanipulering, som står i kontrast til påstander om at aksjebaserte incentiver øker sannsynligheten for regnskapsmanipulering (Erickson et al., 2005).

For å forstå fenomenet regnskapsmanipulering fra et økonomistyringsperspektiv er det overordnede teoretiske grunnlaget basert på agentteori. Dette er en rasjonell teori som tar utgangspunkt i at partene involvert i relasjonen handler utfra egeninteresse (Douma & Schreuder, 2017). I tillegg til agentteori vil vi gi en gjennomgang av grunnleggende regnskapsteori. Dette innebærer innføring i regnskapet og dets formål, grunnleggende regnskapsprinsipper, samt hva regnskapskvalitet er og hvordan den kan bli truet. Videre vil vi gå inn på selve fenomenet regnskapsmanipulering og presentere relevante konsepter og teorier innenfor dette. Avslutningsvis vil det gis en gjennomgang av syv manipuleringsmetoder (Schilit et al., 2018) og hvordan regnskapsmanipulering kan forebygges og avdekkes.

2.1 Agentteori

I sin enkleste form dreier agentteori seg om transaksjoner mellom to parter. Den ene parten er oppdragsgiver – *prinsipalen* – mens den andre parten er *agenten*. Agenten er en forvalter som utfører oppgaver på vegne av prinsipalen (Douma & Schreuder, 2017). Jensen og

Meckling (1976) definerer en relasjon mellom prinsipal og agent som en kontrakt der en eller flere prinsipaler engasjerer en agent til å utføre arbeid på deres vegne og oppgaven innebærer en form for beslutningsmyndighet til agenten.

Utgangspunktet for teorien er en antakelse om at mennesker er rasjonelle, handler utfra egeninteresse og er som hovedregel risikoaverse (Gerard & Weber, 2014). Agenter er risikoaverse og det innebærer at de ønsker å forflytte risikoen over på prinsipalen når de handler på prinsipalens vegne. Motiver og incentiver er sentrale i teorien for å motivere agenten til å handle i forhold til prinsipalens ønsker (Gerard & Weber, 2014).

Opportunisme baserer seg på å realisere egne interesser på bekostning av andre. Williamson (1973) definerer opportunisme som en handling med egeninteresse som utgangspunkt, gjennom mangel på åpenhet. Wathne og Heide (2000) skiller opportunistisk atferd i passiv og aktiv. Aktiv opportunisme tar utgangspunkt i at en part foretar handlinger som er til egen vinning og bryter eksplisitt eller implisitt med forbehold i relasjonen. Seggie et al. (2013) definerer aktiv opportunisme som atferd der løgn, brudd på formelle og uformelle avtaler, endring av fakta og falske anklager forekommer. Passiv opportunisme er når en part fraviker avtalte forpliktelser – enten implisitt eller eksplisitt – for å oppnå egen vinning (Wathne & Heide, 2000). Denne formen for unngåelse av forpliktelser kategoriserer passiv opportunisme som atferd der mangel på fullførelse av avtalt forpliktelse, skjuling av informasjon og delsannheter forekommer (Seggie et al., 2013). Forskerne forklarer at forskjellen på hvilken påvirkning passiv og aktiv opportunisme har, baserer seg på om en spesifikk handling eller mangelen på den, forekommer innad et allerede eksisterende bytteforhold eller om de opprinnelige omstendighetene har endret seg som følge av eksogene forhold (Wathne & Heide, 2000).

Videre tar agentteori utgangspunkt i forutsetningen om at agenten har mer informasjon enn prinsipalen og at denne informasjonsasymmetrien påvirker prinsipalens evne til å regulere forholdet (Adams, 1994). Ifølge Adams (1994) oppnås *paretooptimalitet* når ingen av partene kan maksimere sin egen nytte på bekostning av den andre. For å kunne regulere relasjonen trengs mekanismer som forhindrer opportunistisk atferd (Douma & Schreuder, 2017). Innenfor økonomiske styringsverktøy kan regnskapet og budsjett trekkes frem som eksempler på kontrollmekanismer.

Agentteori er relevant for vår problemstilling fordi regnskapet representerer en kontrollmekanisme der prinsipalen kan overvåke agenten, mens manipuleringen kan ansees som opportunisten. I vår oppgave vil den naturlige prinsipalen bli ansett som regnskapsbrukerne. En annen og kanskje mindre utbredt vinkling vil være å anse lovgiver, som videre kan uttrykkes gjennom domstolene, som prinsipal. I denne studien har vi fokusert på det som tar utgangspunkt i ulovlig regnskapsmanipulering som er gjenstand for straffeforfølgelse. I denne vinklingen opptrer lovgiver som prinsipal, mens agenten er gjerningspersonen(e) som manipulerer regnskapet. Ansees lovgiver som prinsipal vil kontrollmekanismen være regnskapslovene, regnskapsprinsippene og regnskapsstandardene som kommer til uttrykk gjennom regnskapet.

2.1.1 Kritikk av agentteori

Agentteori har blitt kritisert for å ha et negativt menneskesyn ved å påstå at det finnes opportunisten blant oss (Douma & Schreuder, 2017). Teorien bærer preg av sterk rasjonalisme, men det er ikke absolutt at vi som individer opptrer opportunistisk. Vi vil nå presentere ulike forhold som kan forklare hvorfor mennesket velger å ikke opptre opportunistisk.

Positiv agentteori har rettet blikket mot å kartlegge situasjoner der prinsipal og agent vil ha motstridende mål og hvordan mekanismer hemmer agentens egoistiske atferd. Berle og Means, referert i Eisenhardt (1989, s. 59) har fokusert på hvordan det har dannet seg en separering mellom eierskap og kontroll og således større grad av prinsipal-agentrelasjoner og beslutningsmyndighet til agenten (Berle & Means, referert i Eisenhardt, 1989, s. 59).

Effisiente kapital- og arbeidsmarkeder kan ansees som informasjonsmekanismer som regulerer slik at egeninteresse ikke opptrer blant ledere (Fama, 1980). Argumentet bak dette baserer seg på at informasjonsmekanismer gir informasjon til prinsipalen om hva agenten faktisk gjør, noe som vil dempe agentens opportuniste. Dette fordi agenten innser at de ikke kan forlede prinsipalen (Eisenhardt, 1989). Dette viser at markedet som en underordnet mekanisme, forutsatt at det er effisient, kan redusere dysfunksjonell atferd. Regnskapsmanipulering kan ansees som en atferd ledere kan utøve og denne atferden vil bli straffet av markedsmekanismene.

Et mer fleksibelt argument fra agentteori er at agenter blir forhindret fra å opptre opportunistisk i frykt for negativt omdømme. Dette fokuset på omdømme vil være så vesentlig, at selv mangel

på mer formelle kontrollmekanismer ikke vil gjøre agenten villig til å opptre opportunistisk (Donaldson, 1990). Arbeidsmarkedet kan være en mekanisme som hemmer opportunistisme, da agenter ikke vil handle av egeninteresse i frykt for omdømmetap (Donaldson, 1990). Tap av omdømme for agenten vil kunne få konsekvenser i form av at arbeidsmarkedet straffer agenten, slik at agenten senere ikke får arbeid igjen.

En annen teoretisk innfallsvinkel som forklarer hvorfor noen ikke opptre opportunistisk er stewardship-teorien. Teorien baserer seg på at agenter fremfor å være opportunistisk ønsker å utføre et godt arbeid og være gode «stewards», samt ivareta virksomhetens interesser (Donaldson & Davis, 1991). Teorien hevder at det ikke finnes en iboende mangel på motivasjon hos agenter for å opptre i forhold til prinsipalens ønsker. Stewardship-teorien trekker frem organisatorisk struktur som en avgjørende faktor for om agenten klarer å formulere og implementere planer for virksomhetens beste. Strukturen er en viktig faktor fordi det vil bidra til å sette tydelige forventninger til rollen. Således baserer teorien seg på å legge til rette for god struktur fremfor motivasjon og incentiver hos agenten (Donaldson & Davis, 1991).

Det finnes mange motsvar på agentteorien, men Eisenhardt (1989) trekker frem hvorfor den likevel er relevant. Agentteori gir et unikt, realistisk og empirisk prøvbart perspektiv på relasjoner mellom to parter.

Videre skal vi se på regnskapets formål og regnskapsreglene for å belyse fleksibiliteten i regnskapsbestemmelsene. Flexibiliteten gir rom for skjønnsmessige vurderinger og således mulighet til å manipulere regnskapet. I tillegg skal vi se på hvordan manipulering av regnskapet påvirker regnskapskvaliteten og svekker regnskapets evne til å være et godt informasjonsorgan.

2.2 Regnskapets sammenheng og formål

Regnskapet er en form for kommunikasjon og benyttes til å måle den økonomiske aktiviteten i en virksomhet, samt vise resultatet av målingene til regnskapsbrukere. Gjennom regnskapet skal regnskapsbrukerne klare å ta bedre økonomiske beslutninger (Kristoffersen, 2016). Som tidligere nevnt er regnskapet et sentralt styringsverktøy innenfor økonomistyring og agentteori da dette er et verktøy som prinsipalen bruker til å regulere atferden til agenten. Viser regnskapet et uriktig bilde vil det ikke fungere som et styringsverktøy og beslutninger vil tas på feil grunnlag.

De fleste som driver næringsvirksomhet plikter å føre regnskap (Kristoffersen, 2016). Bakgrunnen for regnskapsplikten ligger i at interessenter skal kunne vurdere virksomhetens økonomiske stilling, offentlige myndigheter skal kunne kontrollere betaling av skatter og avgifter, samt vurdere hvorvidt transaksjoner er i strid med lover og forskrifter. Regnskapet kan betraktes som et informasjonssurrogat til aktører som ikke kan være tett på driften – “control at distance” (Gårseth-Nesbakk, 2018). I praksis vil det være ulik informasjonstilgang og dermed asymmetrisk informasjon, som gir rom for opportuniste. Eksternregnskapet har som formål å redusere asymmetrien ved at mer informasjon blir tilgjengelig for andre. Mulighetene for å manipulere regnskapet vil avhenge av regnskapsmodellen og reguleringer, samt tilhørende veivalg i standardene (Baksaas & Stenheim, 2015).

2.2.1 Regnskapsregler, regnskapsprinsipp og skjønnsmessige vurderinger

Regnskapsreglene er delt etter regnskapsloven og bokføringsloven og er relevante i forhold til problemstillingen fordi de skjønnsmessige vurderingene i regnskapet tas fra regnskapsreglene og regnskapsprinsippene. Regnskapsreglene og regnskapsprinsippene er en kontrollmekanisme for lovgiver som prinsipal og det er gjennom de skjønnsmessige vurderingene som lovverket åpner for, manipulering og opportuniste kan oppstå. Ulike bedrifter kan foreta ulike valg og operere med ulike estimater og ulikt skjønn, selv om informasjonsgrunnlaget er det samme (Kinserdal, 2014). Føring av regnskap kan i norsk næringsliv utføres etter to regelsett; God regnskapsskikk (GRS) og International Financial Reporting Standards (IFRS).

Regnskapsføring kan foregå etter resultat- eller balanseorientering. Dette gjenspeiles gjennom de fem grunnleggende prinsippene for innregning og måling av transaksjoner, inntekter og kostnader, herunder transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet, forsiktighetsprinsippet og sikringsprinsippet (Baksaas & Stenheim, 2015).

I følge Kinserdal (2014) er de vanligste postene skjønn utøves ved avsetninger, slik som ukurans på varelager eller avsetning til tap på kundefordringer. Sloan (1996) fremlegger i sin forskning at avsetninger er noe bedriftsledere bevisst manipulerer. Hvordan avsetninger vurderes avhenger av flere faktorer deriblant fremtidig økonomisk utvikling, erfaringsgrunnlag med lignede situasjoner og bedriftens evner til å håndtere situasjonen (Kinserdal, 2014). Et annet område Kinserdal (2014) mener omfatter mye skjønnsmessig vurdering er forskning og

utvikling (FoU). Ofte verdsettes bedrifter etter driftsresultatet før skatt (EBITDA) og derfor er det avgjørende om FoU er kostnadsført (lavere EBITDA) eller balanseført (høyere EBITDA).

Disse eksemplene viser at lovverket ikke kan regulere alle forholdene ved regnskapsføringen, og at det således er mulig å behandle poster i regnskapet svært ulikt. Fleksibiliteten muliggjør informasjonasymmetri og følgelig kan opportunistisk atferd oppstå hos agenter.

2.2.2 Regnskapskvalitet

Videre skal vi fokusere på hva regnskapskvalitet er og hva som påvirker kvaliteten. Regnskapsmanipulering er en faktor som i særlig grad kan påvirke kvaliteten på regnskapet (Baksaas & Stenheim, 2015). Den økonomiske situasjonen som har blitt tegnet i et regnskap av lav kvalitet mangler rot til virkeligheten ifølge Langli (2016). Som tidligere nevnt vil et manipulert regnskap påvirke den økonomiske styringssirkelen i negativ forstand, fordi regnskapet ikke er av god kvalitet og således ikke fungere som et styringsverktøy.

Regnskapskvalitet kan forstås på flere måter. En av tilnærmingene er å forstå regnskapskvalitet utfra regnskapet formål. Formålet med regnskapsinformasjonen er at brukerne skal kunne foreta bedre økonomiske beslutninger. Ifølge Bakssas og Stenheim (2015) er regnskapskvaliteten lav dersom regnskapet ikke evner å bistå med beslutningsnyttig informasjon. Regnskapskvalitet kan også forstås som hvor korrekte signaler årsrapporten gir om fremtidig utvikling (Langli, 2016). En annen måte å forstå regnskapskvalitet på er ved fravær av regnskapsmessig støy. Regnskapsmessig støy opptrer når regnskapsmessig resultat avviker fra økonomisk resultat og regnskapsmessige verdier avviker fra økonomiske verdier. Dess større avvik, dess lavere kvalitet på regnskapet. Langli (2016) beskriver regnskapsmessig støy som en usikkerhet til oppgitt informasjon i regnskapet. Baksaas og Stenheim (2015) legger frem tre typer støy; måleusikkerhet, regnskapsmanipulering og regnskapsregulering. Vi har i denne studien sett på regnskapsmanipulering som støy i regnskapet og vil videre gi en gjennomgang av fenomenet.

2.3 Regnskapsmanipulering – en definisjon

Regnskapsmanipulering er et sammensatt begrep og litteraturen enes ikke om hvordan det bør defineres og forstås (Giroux, 2004). Av den årsaken benyttes det flere ulike betegnelser og uttrykk for fenomenet. I internasjonal faglitteratur benyttes betegnelsen *earnings management* hvor det kan skilles mellom «god» og «dårlig» earnings management (Scott, 2015)

Parfet (2000) har et tydelig skille på nettopp dette. Dårlig earnings management handler om å gripe inn for å skjule faktisk prestasjon gjennom å strekke regnskapsestimater utenfor det som kan ansees som rimelig eller ved å lage falske poster i regnskapet. Et eksempel på dette kan være å skjule synkende profitt gjennom å bokføre inntekt for tidlig. Slik aggressiv regnskapsføring er i de fleste tilfeller ulovlig (Parfet, 2000). Det finnes derimot en god form for earnings management som tar utgangspunkt i prosessen med å styre en virksomhet vellykket gjennom å sette realistiske budsjettmål. Formålet er å strukturere interne prosesser slik det oppnås stabil og forutsigbar inntjening, noe som tar utgangspunkt i god planlegging og ikke aggressiv regnskapsføring (Parfet, 2000). Videre påpeker Kinserdal (2017) at begrepet regnskapsmanipulering omfatter bevisste handlinger og at det er forskjell på utilsiktede feil i regnskapet og bevisst manipulering.

Ut fra dette og betegnelsene som opptrer parallelt i beskrivelsen av regnskapsmanipulering og earnings management kan vi forstå fenomenet som komplekst. Fenomenet har blitt forsøkt definert av flere akademikere, herunder Olsen (2007, s.77):

“Avgivelse av regnskapsrapporter som inneholder opplysninger om inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld som avviker fra det som ville vært rapportert dersom lovlige regnskapsregler, prinsipper og standarder hadde vært fulgt.”

Healy og Wahlen (1998, s. 6) fremlegger en definisjon basert på sin litteraturgjennomgang:

«Earnings management occurs when managers use judgment in financial reporting and in structuring transactions to alter financial reports to either mislead some stakeholders about the underlying economic performance of the company, or to influence contractual outcomes that depend on reported accounting numbers. »

Schilit et al. (2018, s. 14) betegner ulike metoder for regnskapsmanipulering som *financial shenanigans* og definerer det slik:

«Financial shenanigans are actions taken by management that mislead investors about a company's financial performance or economic health. As a result, investors are tricked into

believing that company's earnings are stronger, its cash flows more robust, and its Balance Sheet position more secure than they really are. »

Det alle enes om er at regnskapsmanipulering er bevisste avvik fra regnskapsreglene og estimater (Kinsedal, 2017). Noen former for regnskapsmanipulering er ulovlig, mens andre former for manipulering innebærer at det benyttes områder av den tilhørende regnskapsmodellen og det aktuelle lovverket som tillater bruk av skjønn og subjektive estimater for å vri oppfatningen av bedriften i en viss retning. Som tidligere nevnt kan regnskapsføring i Norge foretas etter GRS og IFRS, som gir rom for ulike veivalg. Det blir derfor særlig viktig å gå inn i årsrapporter og se nærmere på hva som er lagt til grunn for de ulike estimatene, og vurdere om de er utformet på et saklig grunnlag (Kinsedal, 2017).

En konsekvens av regnskapsmanipulering er at virksomheters interessenter, særlig aksjeeiere og fremtidige investorer, ikke får et riktig bilde av situasjonen, og dermed et feilaktig beslutningsgrunnlag. Regnskapene til to virksomheter kan ikke sammenlignes uten å nærmere studere estimater og forutsetninger som ligger til grunn (Kinsedal, 2017).

Det vil være ryddig å fremlegge at anvendelse av begrepene earnings management og regnskapsmanipulering krever presisering. Det vil være upresist å anvende begrepene som synonymer og derfor må vi avgrense begrepet utfra kontekst. Vi vil i vår oppgave benytte begrepet regnskapsmanipulering som den delen av earnings management som er ulovlig og straffbar. Utfra konteksten vi studerer fenomenet i vil dette lede oss til Olsen (2007) sin definisjon, som vi baserer vår oppgave på. I neste del skal vi se på motivasjon for å bedrive misligheter og hva som må ligge til grunn for å kunne manipulere et regnskap.

2.4 Motivasjon for misligheter

En sentral del av agentteori er motivasjon og incentiver bak handlingene og hvordan dette kan reguleres. Hva som er motivasjon og incentiver vil påvirkes av hvem som blir ansett som prinsipal og agent. Det er viktig å være oppmerksom på hvilken motivasjon en potensiell gjerningsperson har for å gjennomføre regnskapsmanipuleringen. Giroux (2004) deler inn motivene for å manipulere regnskapet i to grupper. Først å anse regnskapsmanipulering som en mulighet for å maksimere verdien til eierne eller å anse regnskapsmanipulering som en mulighet

til å maksimere personlige gevinster for lederne. Førstnevnte er et forsøk på å øke profitten eller egenkapitalen for å få høyere markeds- eller aksjeverdi.

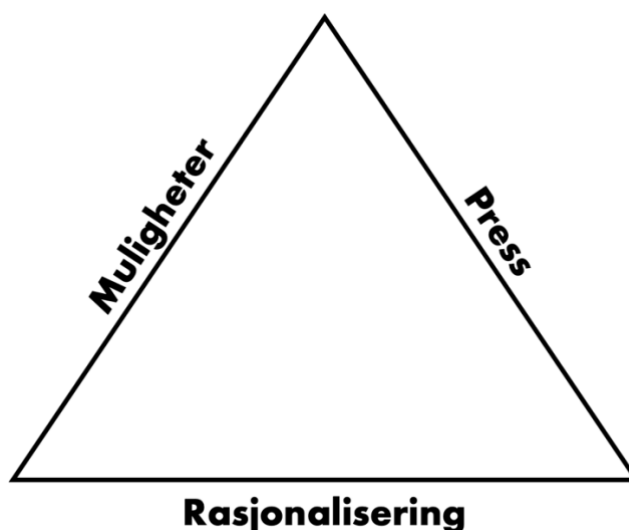
I den andre gruppen hvor motivet er å maksimere personlige gevinster sees ofte bonusordninger. Eierne kan bruke bonuser som incentiv til å minimere prinsipal-agentkonflikten, men ved regnskap som styringsmekanisme kan bonusordninger føre til mer opportunistisk atferd gjennom at det forsettlig manipuleres for å utnytte bonusordningene (Petersen et al., 2017). Ledelsen kan likevel ha egen motivasjon for å manipulere regnskapet. De kan ønske å skjule dårlig ledelse ved å fremstå mer suksessfull ovenfor eksterne omgivelser. Det å oppnå fortjeneste over budsjettet fortjeneste blir ansett vellykket (Petersen et al., 2017).

Ifølge Petersen et al. (2017) har teoretiske og empiriske studier funn på at stabil inntjening øker aksjeverdien, fordi variansen (risikoen) blir lavere. Dette kalles *resultatutjevning*, noe som ikke er uvanlig da Petersen et al. (2017) viser til forskning som påpeker at resultatutjevning i stor grad finner sted. Motsatt tilfelle, at inntekten reduseres, selv om den er over budsjettet kan også forekomme. Dette blir gjort for å spare opp i gode perioder slik at det senere kan dekke opp for dårligere perioder. Bamle og Bruu (2019) trekker frem at det ved økonomiske nedgangstider kan oppstå større press for å nå forventede resultater, som igjen kan gi motiver for å manipulere regnskapet. Burgstahler og Dichev (1997) estimerer at 8-12% av bedrifter med rapportert profitt like over budsjettet sannsynligvis har overvurdert regnskapsmessig resultat. Videre påpeker forskningen at omtrent 30-44% av bedrifter med synkende profitt strekker inntektene for å vise en liten og kontinuerlig økning over fremtidige perioder (Burgstahler & Dichev, 1997).

Videre nevnes det av Bamle og Bruu (2019) at regnskapsmanipulering kan inngå som et ledd i, eller til å dekke over, annen økonomisk kriminalitet. Førstnevnte inngår ofte i konkurskriminalitet eller skatte- og avgiftssvindel. På den andre siden kan regnskapsmanipulering utføres til å dekke over for korrupsjon, hvitvasking og underslag.

2.4.1 Mislighetstriangelet og mislighetsdiamanten

For å kunne forstå hvordan og hvorfor opportunistisk atferd inntreffer trenger vi et teoretisk grunnlag som utgangspunkt. Cressey (1953) har utviklet en teori som baserer seg på å forklare hvilke faktorer som må ligge til grunn for at et individ skal kunne begå misligheter. Dette teoretiske rammeverket er mislighetstriangellet.



Figur 2: Mislighetstriangelet (Cressey, 1953)

Modellen forklarer mentale prosesser før en handling blir begått av en gjerningsperson som i utgangspunktet har tatt på seg tillitsrollen med oppriktige hensikter. Teorien er derfor ikke aktuell der gjerningspersonen har tatt på seg vervet i den hensikt å begå misligheter, fordi den mentale barrieren allerede er brutt når personen tiltrer posisjonen (Cressey, 1953). Det er tre faktorer som er fremtredende i ulik grad når regnskapsmanipuleringen oppstår. Disse er rasjonalisering, muligheter og press (Stuart, referert i Peteresen et al., 2017 s. 560).

Nivået av generelt *press* for å prestere varierer ut ifra ulike institusjonelle settinger. Noen virksomheter måler suksess og straffer negativ finansiell utvikling i større grad enn andre. Egenkapitalandel er også en annen måte å måle suksess på, som kan legge ytterligere press på potensielle gjerningspersoner. Ifølge Petersen et al. (2017) er det større press fra ledelsen i en sentralisert bedriftsstruktur, som kan påvirke til regnskapsmanipulering.

I tillegg til å motta press fra ledelse og medarbeidere, må det foreligge *muligheter* for å kunne utføre manipuleringen. Agenten vil følgelig vurdere muligheten for å få gjennomført manipuleringen uten å bli oppdaget. Et annet forhold som påvirker mulighetene for regnskapsmanipulering er forskrifter, regler, revisjon og internrevisjon. Videre vil muligheten også avhenge av hvor vanskelig det er å oppdage manipuleringen, antall involverte samt kompleksiteten i estimatene og regnskapsreglene (Petersen et al., 2017).

Gitt at det finnes press og mulighet for å gjennomføre regnskapsmanipulering, er det fremdeles opp til den enkelte om de gjennomfører misligheten. *Rasjonalisering* er holdningen eller

tankeprosessen hvor et individ rettferdiggjør sine handlinger for seg selv eller andre (Cressey, 1953). Uttalelser som “alle andre gjør det” eller “jeg gjorde det for firmaets overlevelse, ikke for egen vinning” er eksempler på rasjonalisering (Petersen et al., 2017). Ifølge Petersen et al. (2017) viser teori og empiriske funn fra psykologien at kriminalitet og svindel er avhengig av individuelle og personlige faktorer, men likevel er det vanskelig å forutse kriminaliteten.

Ifølge Wells (2005) ligger det begrensninger i modellen. Det er usannsynlig at modellen kan forklare alle misligheter som blir begått i en finansiell tillitsposisjon. De sosiale forutsetningene har endret seg og det fremstår som at flere i dagens samfunn mangler samvittigheten som er avgjørende for å unngå å begå misligheter (Wells, 2005). Det er også sannsynlig at det finnes større og mer varierende muligheter for økonomisk kriminalitet i dagens samfunn enn det gjorde tidligere.

I en utvidelse fra den opprinnelige teorien om mislighetstriangelen har Wolfe og Hermanson (2004) tilføyet en fjerde dimensjon. I tillegg til press, muligheter og rasjonalisering fremlegger de *individuell evne*. Dette er personlige egenskaper og evner som spiller en viktig rolle i om svindel faktisk kan oppstå, selv med de tre andre elementene på plass (Wolfe & Hermanson, 2004). Muligheter åpner for misligheter, press og rasjonalisering kan motivere individer til å begå regnskapsmanipulering. Gjerningspersonen må likevel ha evner til å gjenkjenne denne muligheten og ta fordel av dette, ikke bare en, men gjentatte ganger (Wolfe & Hermanson, 2004).

Med bakgrunn i utvidelsen av teorien kan tankeprosessen forstås slik: *Press* og motivasjon kan være at du ønsker eller ser deg nødt til å gjennomføre bedraget. Videre kan det være en svakhet i systemet som den rette personen kan utnytte, som skaper *mulighet* til å manipulere regnskapet. *Rasjonalisering* baserer seg på at gjerningspersonen overbeviser seg selv til at handlingen er verdt risikoen. Ved *individuell evne* kan gjerningspersonen vurdere om vedkommende innehar de nødvendige evnene for å gjennomføre regnskapsmanipuleringen (Abdullahi & Mansor, 2015).

Abdullahi og Mansor (2015) diskuterer seks egenskaper en person med evner til å gjennomføre svindel innehar. For det første må gjerningspersonen være i en stilling eller funksjon som muliggjør utnyttelse av svindelmuligheter i virksomheten. Videre må gjerningspersonen ha evne til å forstå og utnytte svakhetene i internkontrollen og utnytte sin posisjon eller autoriserte

tilgang. Den tredje egenskapen tar utgangspunkt i at gjerningspersonen over overbevist om at vedkommende ikke kommer til å bli avdekket. Denne tankeprosessen fører til at mulige gjerningspersoner er mer tilbøyelig til å ta risikoen, når de vurderer kost opp mot nytten. For det fjerde kan en god svindler tvinge andre til å begå lovbrudd. Enten gjennom overbevisning eller ved å hindre de fra å varsle lovbruddet. Den femte egenskapen baserer seg på at gjerningspersonen kan lyve effektivt og å holde løgnene konsistent. Til slutt er det viktig at en vellykket svindler kan håndtere stress, fordi handlingen kan fremprovosere stress (Abdullahi & Mansor, 2015).

Jones (2011) har studert 88 tilfeller med regnskapsmanipulering og basert på dette identifisert fem generelle motiver for regnskapsmanipulering. Dette har blitt presentert i tabellen på under.

General incentives	Frequency (of 88 reviewed cases)
A) Personal benefit	35
○ Theft, bonus schemes etc.	23
○ To improve share price	12
B) Cover up bad performance	28
C) Meet listing requirements	5
D) Meet expectations	2
E) Other	6

Tabell 1: Oversikt over motiver for regnskapsmanipulering (Jones, 2011)

Fra overnevnte tabell fremkommer det at personlig gevinst er det mest utbredte motivet for å manipulere regnskapet (Jones, 2011). Dette har blitt delt i to kategorier, der 23 baserer seg på tyveri, bonuser og andre personlig belønninger og de resterende 12 tar utgangspunkt i å øke bedriftens aksjeverdi. Videre fremkommer det at 28 manipuleringer ble gjort med mål om å skjule dårlig prestasjon. Dette tyder på at faktoren press spiller en viktig rolle i motivasjonen for å utføre misligheter (Jones, 2011). De siste motivene Jones (2011) presenterer tar utgangspunkt i å møte krav og forventninger. I tillegg er det seks hendelser som ikke kan kategoriseres i de nevnte motivene.

I det overnevnte har vi gitt teoretisk innsikt i hva som kan motivere til å gjennomføre regnskapsmanipulering. Videre skal metoder for å manipulere et regnskap presenteres.

2.5 Ulike metoder for regnskapsmanipulering

I dette delkapittelet vil det presenteres ulike metoder for å fremstille et misvisende og uriktig regnskapsmessig bilde. Bakgrunnen for handlingene kan variere, men formålet vil alltid være å fremstille noe annet enn realiteten (Petersen et al., 2017).

Litteraturen presenterer flere ulike fremstillinger og metoder for regnskapsmanipulering. Petersen et al. (2017) legger frem følgende seks metoder for å manipulere regnskapet.

1. Inntekter resultatføres for tidlig
2. Transaksjoner med nærstående parter for å kamuflere tap
3. Balanseføring fremfor kostnadsføring
4. Overvurdering av eiendeler/ utsette nedskrivninger
5. Balanseføring av eiendeler som ikke finnes
6. Manglende avsetning for forpliktelser

Schilit et al. (2018) har identifisert syv metoder for å manipulere et regnskap:

1. Inntektsføre for tidlig
2. Bokføring av fiktive inntekter
3. Øke inntekten med engangsgevinster
4. Flytte nåværende kostnader til en senere periode
5. Anvendelse av andre metoder for å skjule kostnader eller tap
6. Flytte nåværende inntekt til en senere periode
7. Flytte fremtidige kostnader til nåværende periode

I denne oppgaven har vi valgt å benytte Schilit et al. (2018) sin kategorisering, fordi disse etter vår oppfatning er mer utfyllende enn Petersen et al. (2017). De syv metodene kan deles inn i to strategier, der den ene tar sikte på å *øke* og den andre på å *redusere* profitten i nåværende periode. Ved økning av profitt vil metodene 1-5 benyttes, der målet er å inntektsføre mer eller kostnadsføre mindre i inneværende periode. For redusering av profitt vil metode 6 eller 7 benyttes, der det avventes med inntektsføring eller legges på ekstra kostnader i nåværende periode (Schilit et al., 2018).

Schilit et al. (2018) presenterte syv definerte metoder, men påpeker likevel at flere metoder er relatert til hverandre. Følgelig hvis et selskap mottar en forhåndsbetaling fra en kunde for fremtidig forpliktelse, og feilaktig bokfører inntekten nå, er dette metode 1 (inntektsføre for

tidlig) og 5 (feilaktig redusere forpliktelser), som viser at metode 1 og 5 er forbundet. Videre er metode 2 relatert til metode 6, ved at en virksomhet som holder igjen inntekt til en senere periode alltid må føre inntekten fiktivt i neste periode, fordi den ikke tilhører den perioden (Schilit et al., 2018). Videre vil vi gi en beskrivelse av de ulike teknikkene for å manipulere regnskapet, samt hvilken virkning det får på det regnskapsmessige bildet.

2.5.1 Inntektsføre for tidlig

Schilit et al. (2018) fremlegger fire ulike teknikker som benyttes ved for tidlig inntektsføring. En virksomhet kan bokføre inntekten før fullførelsen av materielle forpliktelser eller før fullførelsen av et oppdrag. Dette er brudd på opptjeningsprinsippet (Lov om årsregnskap, 1999) da inntekt anerkjennes når den er opptjent og således fullført.

Inntektsføring kan også bli foretatt før forsendelse eller før kjøperens ubetingede aksept av varen eller tjenesten. Et annet forhold baserer seg på at inntekt registreres selv om det er usikkerhet knyttet til kjøperens betaling. Midler som flyter frem og tilbake mellom kjøper og selger burde reise spørsmål til legitimiteten til transaksjonen fra en investors side. Det burde vekke bekymring hos investorer hvis det oppstår endringer i virksomhetens policy til inntektsføring og vurdering av kjøpers betalingsevne (Schilit et al., 2018).

2.5.2 Bokføring av fiktive inntekter

I denne sammenhengen kan fiktive inntekter forstås som forretningsmessige handlinger som ikke har økonomisk innhold. Transaksjonen har ikke et reelt økonomisk formål og det foreligger ikke betalingsforpliktelse hos kjøper. Denne metoden for å manipulere regnskapet bryter med transaksjonsprinsippet (Lov om årsregnskap, 1999), som forutsetter at det foreligger en økonomisk substans i transaksjoner.

En teknikk innenfor fiktiv inntektsføring tar utgangspunkt i at det blir foretatt transaksjoner mellom nærstående parter uten forsvarlig avstand mellom hverandre. Bokføring av transaksjoner som ikke er inntektsskapende plasserer Schilit et al. (2018) også innenfor bokføring av fiktive inntekter. Dette gjelder i hovedsak feilklassifisering av salgsinntekter og andre driftsinntekter. Salgsinntekter omfatter i hovedsak hovedaktivitetene i virksomheten, og således ikke inntekter som inntreffer forekommer som et engangstilfelle, slik som gevinst ved salg av eiendom. En siste teknikk baserer seg på transaksjoner som er reelle transaksjoner, men

registreres med oppblåst verdi. Dette kan føre til at virksomhetens resultat blir fremstilt bedre enn hva realiteten er (Schilit et al., 2018).

2.5.3 Øke inntekten med engangsgevinster

De operasjonelle aktivitetene spiller en stor rolle fordi kjernevirksomheten er det som interesserer investorer (Schilit et al., 2018). Ledelsen kan bli fristet til å øke inntekten med engangsgevinster eller aktiviteter som ikke er inntektsskapende dersom virksomheten sliter økonomisk. Schilit et al. (2018) presenterer to metoder for å blåse opp inntekter. Det første tilfellet baserer seg på at engangsgevinster benyttes for å øke driftsinntekten. Engangsgevinster er gevinster ved realisasjon av eiendeler eller andre investeringer. Hvis engangsgevinster klassifiseres som driftsinntekter av virksomheten, vil dette fremstille et bedre driftsresultat enn hva realiteten viser. Et annet tilfelle tar utgangspunkt i at virksomheter omklassifiserer ulike balanseposter for å justere driftsinntekten. Eksempelvis kan eiendom eller driftsmidler bokføres til historisk kostpris i regnskapet og således oppnås en større gevinst ved realisasjon (Schilit, et al., 2018).

2.5.4 Flytte nåværende kostnader til en senere periode

Schilit et al. (2018) fremlegger flere måter for å flytte kostnader i nåværende periode til en senere periode. En teknikk baserer seg på at ledelsen holder igjen kostnader i balansen fremfor å kostnadsføre det umiddelbart. Det stilles ulike krav for balanseføring, deriblant at det skal generere fremtidige økonomiske fordeler. Gir ikke balanseføringen økonomiske fordeler i fremtiden, vil det feilaktig gi et bedre regnskapsmessig resultat.

En annen metode for å overvurdere resultatet er å unnlate nedskrivning i regnskapet eller å bevisst ha strukket avskrivningsperioden. Eksempelvis har en virksomhet utstyr med forventet levetid på 10 år. Etter 3 år går utstyret permanent i stykker og følgelig burde opprinnelig avskrivningsplan forkastes og nedskrivning foretas, men virksomheter velger å opprettholde opprinnelig plan. Et annet eksempel kan være et anleggsmiddel som har en forventet levetid på 5 år, men avskrivningsplanen blir bevisst strukket til 10 år. Overnevnte eksempler vil gi et bedre regnskapsmessig resultat enn hva som er realiteten (Schilit et al., 2018). En siste teknikk Schilit et al. (2018) presenterer tar utgangspunkt i at det ikke beregnes avsetning til tap på usikre fordringer eller ukurante varer og således forskyves kostnader til en senere periode og resultatet fremstår høyere i nåværende periode.

2.5.5 Anvendelse av andre metoder for å skjule kostnader eller tap

Den femte typen manipulering Schilit et al. (2018) presenterer, skal synliggjøre hvordan ledelsen skjuler kostnader eller tap og således fører investorer bak lyset. En av metodene presentert, har som mål å redusere totale kostnader en periode ved å ikke kostnadsføre en forpliktelse. Schilit et al. (2018) påpeker at det er enkelt å late som at fakturer fra leverandører kom etter fullført kvartal, som resulterer i overvurdert resultat.

En annen teknikk baserer seg på fleksibilitet ved regnskapsestimer og prinsipper. Ledelsen kan manipulere resultatet ved å endre på rapporteringspraksis påpeker Schilit et al. (2018).

Virksomheter som leier ut diverse utstyr, kan utarbeide ulike estimer som påvirker gjeld og kostnader. Avskrivninger er den største kostnaden og består av inngangsverdi og utgangsverdi og differansen mellom disse verdiene blir til vanlig jevnt fordelt over utleieperioden. Schilit et al. (2018) trekker frem at manipuleringen derfor vil basere seg på å endre estimatet for utgangsverdien, slik at virksomheten får lavere avskrivningskostnad og bedre resultat.

En siste teknikk tar utgangspunkt i å frigjøre usikre avsetninger for å gi en økning på resultatet. Eksempel på avsetninger kan være garantiavsetninger og frigjøring av disse vil gi en reduksjon av kostnader (tapsavsetning) som gir et positivt utslag på bunntinjen (Schilit et al., 2018).

2.5.6 Flytte nåværende inntekt til en senere periode

Investorer har en tendens til å sette høye og urealistiske forventninger til ledelsen, som kan legge press på dem og dermed få ledelsen til å manipulere regnskapet for å møte forventningene (Schilit et al., 2018). Teknikker for å redusere inneværende resultat og øke fremtidig resultat baserer seg på å bygge en reserve til fremtidige perioder, for å fremstille en positiv utvikling. En av metodene tar utgangspunkt i å ikke rapportere all inntjening dersom det er en god periode, for å lage en buffer til fremtiden. Dette kan gjøres ved å øke en reserve i gode tider og friggi den i mer turbulente tider (Schilit et al., 2018).

Resultatutjevning er en metode som skal fremstille et sunt økonomisk bilde av virksomheten. Det skal gi en illusjon av stabilt og forutsigbart resultatet som er attraktivt for investorer. Et eksempel Schilit et al (2018) trekker frem, er at derivater og tapsavsetninger ikke blir riktig regnskapsført og gir en mulighet for opparbeidelse av reserve. I tillegg kan det

forekomme at salgsinntekter rapporteres i senere periode for å sikre gode salgstall for neste periode og således også bonuser til ledelsen (Schilit et al., 2018).

2.5.7 Flytte fremtidige kostnader til nåværende periode

Forrige manipuleringsmetode gikk ut på å forbedre fremtidig resultat, som er målet også i denne metoden. Schilit et al. (2018) fremlegger to måter dette kan utføres på, der den første baserer seg på å bevisst avskrive eiendeler tidligere enn antatt. Dette vil føre til økning av kostnader i inneværende periode, men reduksjon i fremtiden.

Den andre teknikken tar utgangspunkt i å feilaktig bokføre kostnader for å sette av reserver til fremtidig frigjøring. Et eksempel Schilit et al. (2018) nevner er at en virksomhet kan beregne å avvikle 50 ansatte i neste periode, men innrapporterer 100 ansatte og således balanseføres det avsetninger/restruktureringskostnader tilsvarende 100 ansatte. Når tiden kommer og 50 ansatte fremfor 100 blir avskjediget, vil virksomheten inneha en reserve som kan benyttes til reduksjon av fremtidige kostnader (Schilit et al., 2018).

2.6 Forebygging og avdekking av regnskapsmanipulering

Ifølge Olsen (2007) finnes det to hovedgrupper av individer som gjennomfører økonomisk kriminalitet. Den første gruppen er personer i en tillitsposisjon som misbruker stillingen til å begå misligheter. Den andre gruppen er de som planlegger og systematisk vurderer risikoen opp mot fortjenesten av å begå økonomisk kriminalitet.

Med overnevnte som utgangspunkt er det viktig med forebyggende og forhindrende tiltak. Sistnevnte er konkrete kontrollmekanismer som vil avdekke og stoppe forsøk på økonomisk kriminalitet før det blir begått. Det som er avgjørende i forebyggende sammenheng er personens oppfatning av gevinstmulighetene som baserer seg på å vurdere mulighetene. Hvis en gjerningsperson ser liten mulighet til å få gjennomført misligheter, vil vedkommende enklere avstå fra å forsøke (Olsen, 2007).

Wolfe og Hermanson (2004) presenterer tre forhold som kan bidra til å redusere risiko for misligheter i en virksomhet:

- Vurdere kapasiteten til topledere og nøkkelpersoner i virksomheten

- Gjennomføre tiltak dersom det er bekymringer i virksomheten
- Revurdere mulighetene og evnene til toppledere og nøkkelpersoner

Førstnevnte tar utgangspunkt i å vurdere om *individer har evner til å gjennomføre misligheter*. Eksempelvis bør revisjonsutvalget, regnskapsmedarbeidere og revisorer studere personlige evner og ferdigheter til toppledere og andre nøkkelpersoner som er ansvarlige for forhold, der det foreligger høy risiko for svindel. Wolfe og Hermanson (2004) påpeker at dette kan gjøres ved å studere overnevnte individer på arbeidsplassen og i sosiale settinger, for å danne seg et bilde av personens evner til å begå misligheter.

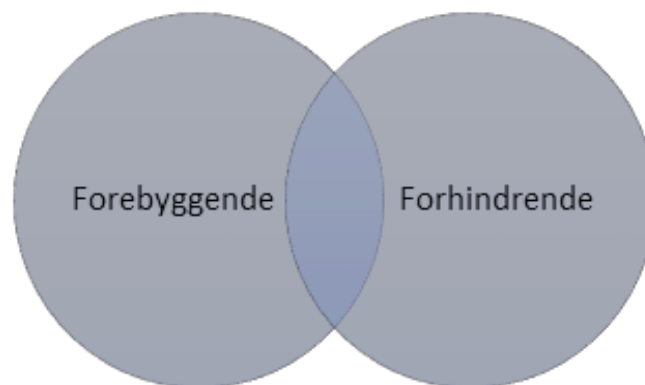
Det andre Wolfe og Hermanson (2004) trekker frem er å *svare på bekymringer som er i bedriften*. Uttrykkes det bekymringer i organisasjonen rettet mot enkelte, bør det innføres strengere kontroller og forbedret revisjonstesting. Et eksempel Wolfe og Hermanson (2004) viser til, er dersom en salgsleder er aggressiv, konkurranserettet og besatt av måloppnåelse, bør det innføres ekstra kontroller på inntektsføringen eller utvidede tester på salg.

Til slutt påpeker Wolfe og Hermanson (2004) at det er viktig å *revurdere mulighetene og evnene til toppledere og nøkkelpersoner i bedriften*. Dette bør ikke ansees som en engangsøvelse, slik det er beskrevet i første punkt. Wolfe og Hermanson (2004) argumenterer rundt dette med utgangspunkt i to forhold. Det første er at individer kan utvikle evner over tid, og derfor bør evnene til ansatte i risikostillinger kontinuerlig vurderes. Det er ingen forutsetning at et individ som tidligere ikke hadde evnene til å begå svindel, ikke kan ha tilegnet seg evnene.

Det andre forholdet baserer seg på at organisasjonsprosesser, kontroller og omstendigheter endres over tid. Individer kan følgelig være bedre egnet til å begå svindel i det nye miljøet, selv om de ikke var det under tidligere forhold. Wolfe og Hermanson (2004) trekker frem nye og komplekse IT-systemer som kan gjøre det vanskeligere for de med lav teknologisk kompetanse å begå svindel. Samtidig kan det for de med IT-ferdigheter føre til større mulighet for å begå svindel og lavere mulighet for å bli oppdaget (Wolfe & Hermanson, 2004).

Aune (2013) trekker frem at god økonomistyring i stor grad handler om å iverksette tiltak som kan forhindre misligheter. Gjennom mislighetsrisikoanalyse vil et selskap kunne kartlegge utsatte virksomhetsområder og således avdekke svakheter og mangler. Videre nevnes også viktigheten av å etablere et forsvarlig varslingsmottak, fordi varsling ofte er en utløsende

faktor til avdekking av misligheter (Aune, 2013). Gjerningspersoner kan likevel gjennomføre misligheter, men det vil være enklere å oppdage. Ifølge Olsen (2007) har det blitt mer vanlig at virksomheter iverksetter *kontrolltiltak* som ansatte ikke er gjort oppmerksomme på. Tiltakene som benyttes til å oppdage og forhindre forsøk på økonomisk kriminalitet kan også virke forebyggende hvis gjerningspersonene forstår hvilke tiltak virksomheten har iverksatt (Olsen, 2007). Dette illustreres av figuren under.



Figur 3: Forebyggende og forhindrende tiltak (Olsen, 2007)

Olsen (2007) setter et skille mellom forebyggende tiltak og forhindrende tiltak. Førstnevnte tar utgangspunkt i tiltak alle er bevisste på, mens forhindrende tiltak baserer seg på å skape et kontrollsystem som gjerningspersoner ikke er bevisste på. Den forhindrende delen av figuren som ikke overlapper med forebyggende, omfatter kontroller som er skjult for potensielle gjerningspersoner. Hvis kontrollene er skjult er den forebyggende effekten borte, fordi skjulte kontrolltiltak kan føre til at gjerningspersonen blir stoppet, men ikke forhindret fra å forsøke. Ifølge Olsen (2007) bør ledelsen heller gjøre det offentlig kjent innad i virksomheten at det fins ulike skjulte og uforutsigbare kontrolltiltak, fordi dette vil ha større effekt på å forhindre misligheter i utgangspunktet.

En metode for å avdekke eller kontrollere for misligheter i et regnskap er ved å se etter *røde flagg* (Heskestad, 2015). Røde flagg er sammenhenger eller utviklingstrekk som avviker fra det normale i bransjemessige forhold (Heskestad, 2015). I noen tilfeller vil røde flagg kunne benyttes til å avdekke om et regnskap er bevisst utformet for å villedde regnskapsbrukerne.

Heskestad (2015) skiller mellom *generelle* og *spesifikke* røde flagg. Spesifikke røde flagg er knyttet direkte opp mot spesifikke regnskapsposter, mens generelle røde flagg tar utgangspunkt i organisatoriske forhold. Dette kan eksempelvis være revisorbytter, “ikke-normale”-revisjonsberetninger, komplisert organisasjonsstruktur, året før børsnotering (IPO) eller komplekse noter (Heskestad, 2015). I vår oppgave vil fokuset ligge på de generelle røde flaggene da vi ikke vil foreta en gjennomgang av regnskapene i dommene.

2.7 Oppsummering

I dette kapittelet har vi redegjort for det teoretiske rammeverket som blir lagt til grunn for vår videre analyse. Det har blitt nevnt tidligere at det overordnede teoretiske utgangspunktet er basert på agentteori. Teorien skal bidra til å gi en forklaring på opportunistisk atferd, som regnskapsmanipulering kan ansees å være. I tillegg har det blitt gitt en gjennomgang av hvorfor mennesket velger å ikke opptre opportunistisk som en kritikk av det klassiske agentteoretiske synspunktet.

Videre har vi presentert teori innenfor regnskap for å forstå hva formålet til regnskapet er. I tillegg har vi foretatt en gjennomgang av drivere for å manipulere regnskapet. Mislighets-trianglet (Cressey, 1953) er en sentral modell som belyser forhold som må være til stede for å gjennomføre misligheter. Regnskapskvalitet og hvordan et manipulert regnskap truer kvaliteten har også blitt redegjort for.

En presentasjon av ulike definisjoner på fenomenet regnskapsmanipulering og avgrensning i vår oppgave har blitt gitt. Avslutningsvis har vi presentert Schilit et al. (2018) sine syv metoder for å manipulere et regnskap og hvordan regnskapsmanipulering kan avdekkes og forhindres.

3. Forskningsmetode

Metode stammer fra det greske ordet *methodos* som betyr å følge en bestemt vei mot målet (Johannessen et al., 2011). Dette kapitlet har som formål å redegjøre hvordan studien har blitt gjennomført. Vi vil beskrive hvordan vi har gått frem for å svare på problemstillingen, samt se på valgene vi har tatt i arbeidet med oppgaven og konsekvensene av det.

Forskning avdekker virkeligheten i et bestemt lys og dette skyldes ikke begrensninger i subjektive forhold (Nyeng, 2017). Kunnskap vil være intersubjektivt gjennom å være utviklet i tråd med faglig tradisjon og forankring i teoretiske modeller som er strengt etterprøvd. Det mest grunnleggende kjennetegnet ved forskning er den faglige bakgrunnen som preges av verdier og en systematikk som forvaltes av et faglig fellesskap (Nyeng, 2017). Vår studie skal forsøke å gi en dypere forklaring på fenomenet regnskapsmanipulering slik det fremtrer i en norsk kontekst.

3.1 Vitenskapsteoretisk perspektiv

Et vitenskapsteoretisk ståsted viser forskerens grunnleggende antakelse om virkeligheten og kunnskapen ute i verden. I dette delkapitlet vil vi presentere vårt vitenskapsteoretiske ståsted.

Begrepet ontologi stammer fra gresk og er læren om hvordan virkeligheten faktisk er. Det er nesten umulig å skape en omforent forståelse av hvordan verden faktisk er (Jacobsen, 2015). Videre utfordringer baserer seg på hvorvidt det er mulig å få sann kunnskap om verden. Epistemologi er læren om kunnskap og tar utgangspunkt i at det er et skille mellom hvordan virkeligheten faktisk er og hvordan den oppfattes av forskeren (Jacobsen, 2015). Når et skille eksisterer er det vanskelig å si om sann kunnskap er mulig å finne. Dette tatt i betraktning, er det vanskelig å vite om funnene i studien viser hvordan regnskapsmanipulering faktisk er og om kunnskapen vi finner rundt fenomenet er sann.

Ifølge Jacobsen (2015) kan forskning tradisjonelt ha et skille mellom positivistisk tilnærming og fortolkningsbasert tilnærming. Førstnevnte henviser til «det som faktisk finnes», det vil si hva som kan direkte sanses og erfares. Den positivistiske tilnærmingen blir ofte direkte oversatt til kvantitativ metode. Fortolkningsbasert tilnærming kan ansees som en reaksjon på positivismen. Det hevdes at forskjellen på å studere fysiske ting i naturvitenskapen og

samfunnsskapt fenomen er stor, som gjør at denne tilnærmingen blir forbundet med kvalitativ metode (Jacobsen, 2015).

Med utgangspunkt i vår problemstilling og fenomenet som studeres trekkes vår oppgave mot den fortolkningsbaserte tilnærmingen. Regnskapsmanipulering er ikke et fenomen av fysisk art, men heller et fenomen konstruert av samfunnet. Fra et epistemologisk ståsted er det vanskelig å kunne tenke seg en helt sann og objektiv kunnskap om et fenomen som er i en menneskeskapt virkelighet.

Når det kommer til forholdet mellom teori og empiri finnes det to hovedskiller – induktiv og deduktiv (Jacobsen, 2015). Vår metodiske tilnærming vil kategoriseres som deduktiv. Lee og Lings (2008) forklarer deduktiv tilnærming som en prosess der konklusjoner trekkes med bakgrunn i rasjonelle og logiske prinsipper, som innebærer at vi går fra teori til empiri. Oppgaven støtter seg på eksisterende teori gjennom å benytte tidligere utviklet teori (Schilit et al., 2018) ved kategorisering av domer. Det er derimot viktig å påpeke at det i den virkelige verden er vanskelig å sette et klart skille mellom induktiv og deduktiv (Lee & Lings, 2008), som også vil være tilfellet i denne studien.

3.2 Forskningsdesign

Ved gjennomføring av undersøkelser må det foretas mange overveielser og valg (Johannessen et al., 2011). Forskningsdesignet baserer seg på å ta stilling til *hva* og *hvem* som skal undersøkes og hvordan dette skal undersøkes, som vil si å beskrive de ulike stadiene i forskningsprosessen.

I vår studie ønsker vi å forklare hva fenomenet regnskapsmanipulering er, sett i lys av norske dommer og intervjuer. Med dette som utgangspunkt har vi benyttet oss av et deskriptivt design, fordi vi ønsker å beskrive et gitt fenomen i en gitt kontekst. For å kunne avgi et svar på hva regnskapsmanipulering er, har vi valgt å studere dommer. Bakgrunnen for dette er at vi finner hendelser som har inntruffet, som viser til praksis på temaet. Siden dette er et komplekst fenomen, har vi valgt å supplere med informasjon fra informanter som har kunnskap om tematikken til å berike studien og skape en dypere innsikt i fenomenet.

Innsamling av data fra et bestemt tidspunkt eller en avgrenset periode betegnes som tverrsnittsundersøkelser (Johannessen et al., 2011). Vår innsamling av rettsavgjørelser er satt til en avgrenset tidsperiode og derfor vil vår studie kunne ansees som en tverrsnittsundersøkelse.

3.3 Valg av metode

Ved valg av metodisk tilnærming er det to hovedformer for datainnsamling som er aktuelle – kvalitativt og kvantitativt.

Kvantitative data kan uttrykkes i form av tall, mens kvalitative data uttrykkes i form av ord. Hensikten med førstnevnte er innsamling av informasjon som lett kan systematiseres til analysering av mange enheter (Jacobsen, 2015). Styrken og svakheten til kvantitativ metode er at enheter og informasjon «tvinges» inn i forhåndsbestemte kategorier.

Vi har valgt en kvalitativ datainnsamling, fordi vi anser vårt fenomen som komplekst og vi ønsker å gi en dypere samt mer beskrivende forståelse enn hva som er mulig gjennom en kvantitativ datainnsamling. Siden kvalitative data uttrykkes gjennom tekst gir det en annen form for nyanserikdom enn hva kvantitative data kan, og derfor egner kvalitativ datainnsamling seg til vår problemstilling.

3.4 Datainnsamling

I dette delkapittelet skal det gis en beskrivelse av datainnsamlingsprosessen, som har omfattet intervju og dokumentstudier. I studien benyttet vi oss av både primærdata (intervju) og sekundærdata (dokumentstudier).

Vår studie tar utgangspunkt i *metodetriangulering*, som innebærer å kombinere ulike metoder og data (Grønmo, 2016). Ved å bruke flere metoder og forskjellig datamateriale til å belyse samme fenomen, vil det kunne gi ulike synsvinkler på fenomenet. Dokumentstudier er ofte brukt i kombinasjon med andre kvalitative forskningsmetoder gjennom å benytte triangulering (Denzin, sitert i Bowen, 2009). Videre gis det en beskrivelse og innføring i metodene vi har benyttet oss av.

3.4.1 Dokumentstudier

Dokumentstudier er systematiske prosesser for gjennomgang og evaluering av dokumenter, tolket av forskeren for å skape mening til et tema (Bowen, 2009). Således benyttes sekundærdata til analysen for å besvare problemstillingen. Sekundærdata kan innhentes gjennom internett. Internett er en raskt voksende kilde som tilbyr en mengde data til bruk i kvalitative forskningsdesign (Lee & Lings, 2008). Dette kan gi tilgang til blant annet årsrapporter, dokumenter fra det offentlige, pressemeldinger, personlige meldinger, dagbøker og e-poster.

O’Leary (2010) nevner fire steg i arbeidet med sekundærdata. Første steg tar utgangspunkt i å *finne data*, og det er viktig å på forhånd vite hva som ønskes og hvordan dette kan finnes. Vi fant tidlig ut hvilken kontekst vi ønsket å studere regnskapsmanipulering i, og derigjennom fant vi at Lovdata Pro var tilrettelagt vår søken etter datamateriale.

Neste steg er å *evaluere relevansen i dataene* (O’Leary, 2010). Det primære formålet med dataene må kartlegges, hvordan det er samlet inn og formen på datamaterialet. Det primære formålet med tilblivelsen av dataene, altså avsigelsen av dommene, er lagd med et annet formål enn vår oppgave. Likevel blir vårt primære formål ved oppgaven, dekket gjennom dataene. Dommer er skrevet av en dommer ut fra et juridisk perspektiv, og det er viktig å påpeke at det juridiske ved dommene ikke har vært hovedfokus i vår oppgave, som vi kommer tilbake til senere. I tillegg er datamaterialet i flere enkeltstående dokument, der dokumentene er av varierende lengde. Vi har trukket ut det som er relevant for vår oppgave og systematisert dette i et eget dokument som videre blir benyttet til analyseformål.

Videre er det viktig å *vurdere troverdigheten til data* (O’Leary, 2010). Scott (1990) presenterer fire kriterier for hvor autentisk, troverdig, representativ og meningsfull dataene er. Som tidligere nevnt benyttet vi Lovdata Pro til innsamling av dokumentene. Siden vi valgte å benytte internett som innsamlingsverktøy, var det viktig å benytte et troverdig verktøy, noe Lovdata Pro er. Det er andre lignende verktøy på markedet som Rettspraksis.no og Gyldendal Rettsdata, men vi anså Lovdata Pro som det mest troverdige, fordi det er en stiftelse opprettet i 1981 av Justisdepartementet og Det juridiske fakultet i Oslo (lovdata.no) og er godt innarbeidet. Datamaterialet er autentisk, siden alle deltakende dommere er navngitt øverst i dommen. Vi kan følgelig være sikre på hvem som har skrevet dokumentet. Videre har det tatt lang tid å trekke ut meningsfylt informasjon fra dokumentene, fordi de er skrevet med et annet formål

enn det vi skal benytte de til. Informasjonen i dommene er meningsfull i seg selv, men det er få elementer av hvert dokument vi har behov for. Den store og tidkrevende gjennomgangen har ført til at dataene er representative i vårt utvalg.

Det siste steget tar utgangspunkt i *analysen* (O’Leary, 2010) av datamaterialet som er samlet inn. Før analysen vil vi presentere datamaterialet vårt i et eget kapittel ved hjelp av ulike *data display metoder* som tabeller, matriser og diagrammer (Lee & Lings, 2008).

3.4.1.1 Lovdata og lovbestemmelser

Gjennom Lovdata Pro er det mulig å selektere etter ulike kriterier slik som lover og paragrafer, rettskilder og tidsrom. For å undersøke om vi har gjennomgått alle dommer innen aktuelle kriterier har vi tatt kontakt med Lovdata og de alminnelige domstolene som har behandlet de kvalifiserte dommene. Lovdata forklarer at de publiserer alle avgjørelser som blir tilsendt, men påpeker at dommeren selv må sende dommen i saksbehandlingssystemet internt. Følgelig kan det forekomme avvik hos domstolene. Høyesterett og samtlige lagmannsretter bekrefter at de sender inn alle avgjørelser fortløpende til Lovdata for publisering. Høyesterett forklarer at oversendelse tar sted straks avgjørelsen er avsagt, normalt samme dag eller unntaksvis påfølgende dag. Oslo Tingrett derimot opplyser at kun et fåtall av Oslo Tingrett sine avgjørelser blir oversendt til Lovdata og at dette utvalget er noe vilkårlig. Videre meddeler de at de dessverre ikke har oversikt over hva som har blitt sendt til Lovdata.

Med overnevnte som utgangspunkt er det viktig å påpeke at samtlige dommer er hentet fra Lovdata Pro. Det kan ikke garanteres for at vår gjennomgang er fullstendig, fordi det kan forekomme avvik på innsending som Lovdata selv påpeker. Vi har foretatt en innsamling basert på det som har vært tilgjengelig på Lovdata Pro sin plattform.

Ved utvelgelse av lovbestemmelser ble det tatt utgangspunkt i Økokrim sine kriminalitetsområder for å kartlegge hvor vårt fenomen inngår. Fra Økokrim sin oversikt har vi valgt å plassere regnskapsmanipulering under regnskapskriminalitet og anvendt lover og paragrafer Økokrim henviser til, som et første utgangspunkt. Fra Økokrim sine hjemmesider henvises det til *lov om straff, av 20. mai 2005 nr. 28 (straffeloven) §§392-394, lov om årsregnskap m.v., av 17. juli 1998 nr. 56 (regnskapsloven) § 8-5, samt lov om bokføring, av 19. november 2004 nr. 73 (bokføringsloven) § 15*. Videre ble paragrafer innenfor straffeloven som omfatter uriktig prestasjon av regnskapet og økonomiske rapporter hensyntatt. Dette fordi vi

anser dette som et grunnleggende utgangspunkt for å utføre regnskapsmanipulering, herunder siktes spesielt til straffelovens §§382-384 samt §§372, 388.

Det er viktig å påpeke at regnskapskriminalitet som fenomen omfatter langt større spekter enn regnskapsmanipulering og som et følge av dette, har domfellelser som inngår i regnskapskriminalitet, men ikke ansees som regnskapsmanipulering blitt ekskludert. Naturligvis har dommer havnet i grenseland til andre former for økonomisk kriminalitet og regnskapskriminalitet. Med dette som utgangspunkt, har vi ved selektering basert oss på hva gjerningspersonen(e) ble domfelt for.

Ved utvelgelsen av bestemmelser som tas i bruk, har vi i tillegg anvendt bestemmelser fra den nå opphevede straffeloven (*almindelig borgerlig Straffelov, av 22. mai 1902 nr.10*). Dette kommer av at den nye straffeloven av 20. mai 2005 trådte i kraft 1. oktober 2015, og kommer av den grunn ikke til anvendelse for hele perioden vi ønsker å undersøke. Vi har tatt utgangspunkt i det som er oppført som sammenlignbare paragrafer i den nye straffeloven, herunder straffelovens §§271, 274, 276, 286, 390.

3.4.1.2 Innsamlingsprosess

Det ble nevnt i foregående delkapittel at vår utvalgsprosess startet med å se på hva som inngikk i regnskapskriminalitet på Økokrim sine hjemmesider. Videre ble lovbestemmelsene gjennomlest, slik at ord og uttrykk som kunne gi oss domsavsigelser til vår analyse ble bemerket. Stikkord som *uriktige regnskapsopplysninger, regnskapsovertredelse, regnskapsforbrytelse, regnskapsmanipulering* og *uriktig regnskapsførsel*, ble benyttet i søkefeltet. Andre avgrensninger omhandlet at det kun var ønskelig med rettsavgjørelser innenfor tidsrommet 1980 til dags dato. Det fordi vi ønsket et stort nok datamateriale.

Innsamlingsprosessen var krevende og medførte et omfattende arbeid i form av at mange av rettsavgjørelsene kommer opp ved de ulike søkeordene. Vi gikk først gjennom alle dommer som kom opp på første søkeord, for å gjennomgå tematikken på dommen, og limte de aktuelle dommene inn i et eget Excelark. Dette Excelarket ble senere benyttet til å føre inn utfyllende informasjon og videre brukt til analyse, men dette kommer vi tilbake til. Videre ble det neste søkeordet benyttet, og det ble foretatt en ny gjennomgang på disse dommene før vi limte inn de aktuelle i Excelarket. I tillegg til å gjennomgå om dommen var aktuell, måtte vi også undersøke om den tidligere hadde blitt limt inn i Excelarket fra et foregående søkeord, fordi ordene kan gi

noe overlappende søkeresultat. Etter at alle søkeordene var gjennomgått endte vi opp med 897 dommer, og navnene på alle disse ligger vedlagt (vedlegg 1).

3.4.1.4 Seleksjon av dommer

Metoden som ble benyttet for å videre selektere dommene baserte seg på å lese stikkord øverst i dommen samt å gjennomgå sammendraget i hver enkelt dom, for å danne seg et bilde av tematikken. Dette ble gjort for å kartlegge hvilken form for økonomisk kriminalitet det kunne omhandle. Dersom dommen eksempelvis omhandlet konkurs, selskapsrett, eller andre former for økonomisk kriminalitet ble den ikke tatt med i den videre utvalget. Videre så vi på hvilke dommer som inngikk i Schilit et al. (2018) sin kategorisering (jf. 2.5) og dette utgjorde til slutt de 37 dommene som inngår i vårt ferdige datasett (vedlegg 5)

I prosessen med å velge ut de kvalifiserte dommene ble spesielle kriterier og skjønn benyttet for å sile bort de dommene som ikke kvalifiserte til datasettet. Eksempelvis ble gjerningspersoner som i helhet ikke hadde ført noe regnskap og de som ikke hadde dokumentasjon i form av billag, utelatt. Dette er i tråd med Bamle og Bruu (2019) sitt skille mellom regnskapsunndragelse og regnskapsmanipulering. I tillegg valgte vi å ikke inkludere kjennelser, men fokusere på rettsavgjørelser i form av dommer.

Underveis i prosessen støtte vi på to lovbrudd vi var usikre på om kvalifiserte seg eller ikke, og det gjaldt feilrapportering av inntekt i selvangivelse samt feilrapportering av omsetning, begge for å unndra avgift. Etter en nøye gjennomgang av teorien, samt diskusjon med våre informanter, kom vi frem til at lovbruddene skulle inkluderes. Dette fordi vi mener de hører inn under Schilit et al. (2018) sin metode 6 (flytte nåværende inntekt til en senere periode), fordi vi antar at inntekten må føres inn i regnskapet før eller senere.

3.4.2 Intervju

Intervju er en form for datainnsamling som baserer seg på informanter som kilde (Grønmo, 2016). Formålet med et intervju vil ofte være å forstå eller beskrive noe, og siden fenomenet regnskapsmanipulering kan være vanskelig å konkretisere vil denne formen for datainnsamling være et godt supplement til våre dokumentstudier. Vi har benyttet oss av en semistrukturert intervjuform (Tjora, 2017). Dette er valgt fordi våre informanter arbeider i bransjer, der våren er en travel periode og følgelig ønsket vi å ikke bruke mer av deres tid enn nødvendig.

3.4.2.1 Informanter

I tillegg til gjennomgang av dommer ønsket vi å innhente data som kan gi en dypere forståelse for fenomenet. Utfra dette har vi kommet i kontakt med tre intervjuobjekt som har ulike erfaringsgrunnlag og følgelig ulike innfallsvinkler på fenomenet. Vi har tatt kontakt med flere personer, men da ikke de alle var villige til å stille opp, falt valget på de som hadde kunnskap og mulighet til å delta.

3.4.2.2 Valg av intervjuobjekt

Vårt utvalg vil begrense seg til personer som har en eller annen form for kunnskap på fenomenet regnskapsmanipulering. Et kritisk spørsmål vi stilte oss selv var; hvem innehar svar på spørsmålene våre? Da dette er et fenomen som går under flere fagområder vil aktuelle intervjuobjekt omfatte blant annet personer innen Økokrim, Skatteetaten, revisjonsselskap, advokatfirmaer og mediebyrå (jf. Miller, 2006). I tillegg er gjerningspersoner som har blitt tatt for regnskapsmanipulering aktuelle informanter, siden de har kunnskap fra en annen synsvinkel.

Vi kontaktet flere personer og virksomheter som daglig jobber med regnskaper og avdekking av misligheter både via mail og telefon for å undersøke om de ønsket å delta i vår studie. Flere svarte at de ikke hadde mulighet til å uttale seg om tematikken eller at de ikke hadde kapasitet til å bidra på en masteroppgave. Vi lyktes heller ikke med å komme i kontakt med noen som har utført regnskapsmanipulering. Følgelig endte vi med tre informanter som ønsket å delta og som hadde kunnskap om regnskapsmanipulering.

Intervju	Stilling	Dato	Sted	Varighet
1	Partner, revisjon	22.03.19	Møterom hos bedriften	32:21 min
2	Økonomisk rådgiver	28.03.19	Cafe i Trondheim	41:38 min
3	Direktør, fagavdeling	10.04.19	NTNU og Oslo via Skype	31:56 min

Tabell 2: Oversikt over informanter

Første intervjuobjekt er partner i et revisjonsselskap og har mangeårig erfaring med revidering av regnskap. Videre lyktes vi med å komme i kontakt med en informant som hadde erfaring med granskning innenfor økonomisk kriminalitet og har deltatt på granskningen av virksomheter som har blitt beskyldt og tatt for regnskapsmanipulering. Siste informant har flere års erfaring innen revisjon, men også skrevet litteratur innenfor økonomisk kriminalitet.

3.4.2.3 Intervjuguide

For å ha en viss plan og struktur på intervjuene er det hensiktsmessig å utvikle en intervjuguide (Tjora, 2017). Vi tok utgangspunkt i vårt teoretiske rammeverk ved utvikling av intervjuguiden, for å sikre at alle områder relevante for problemstillingen ble dekket.

Intervjuguiden ble delt opp i ulike tema, herunder kjennskap til fenomenet, kategorisering av fenomenet, motiver og aktører samt forebygging og avdekking (vedlegg 4). I forhold til hvem vi intervjuet ble ordlyden i noen av spørsmålene tilpasset til den konkrete informanten. Intervjuguiden ble gjennomgått av veiledere og testet på en medstudent. Intervjuguiden ble ikke sendt til våre informanter på forhånd, da vi ikke ønsket at deres svar skulle påvirkes slik at vi ikke fikk deres opprinnelige refleksjon rundt fenomenet. I stedet sendte vi et informasjonsskriv (vedlegg 2) og en tematisk oversikt, slik at informantene på forhånd kunne forberede seg til tematikken i intervjuet.

3.4.2.4 Gjennomføring av intervjuer

Da det kom til selve gjennomføringen av intervjuet lot vi informantene velge sted. Et av intervjuene ble gjennomført på møterommet til bedriften intervjuobjektet var ansatt i. Det andre intervjuet ble gjennomført på en cafe i nrområdet til intervjuobjektet, fordi dette var ønskelig fra informantens side. Grunnet geografiske avstander ble det siste intervjuet gjennomført via Skype og telefon.

Intervjuene startet med en kort presentasjon av oss selv for at informantene skulle bli bedre kjent med oss, men også for å skape tillitt. På forhånd hadde vi fastsatt ansvarsområder, der den ene skulle lede intervjuet og den andre tilføye dersom noe ble uklart. Intervjuet var relativt godt strukturert, men vi stilte også åpne spørsmål og endret på rekkefølgen slik at samtalen fløt naturlig. Underveis ble det stilt oppfølgingsspørsmål der noe var uklart. Siden en av intervjuene ble gjennomført delvis via Skype og delvis via telefon grunnet tekniske problemer, fikk ikke denne informanten rangert manipuleringsmetodene.

Som nevnt ble det i forkant av intervjuene sendt et informasjonsskriv og samtykkeerklæring som omhandlet deltakelse på intervju og bruk av lydopptak, som samtlige informanter signerte. Vi benyttet våre egne smarttelefoner ved opptak av intervjuene og som en sikring mot tekniske problemer, benyttet vi to telefoner på hvert intervju. Gjennom bruk av lydopptak kunne vi sikre oss at intervjuene ble korrekt gjengitt. I etterkant ble alle intervjuopptak transkribert.

Vi gjennomførte intervjuene godt ut i forskningsprosessen, noe vi synes var klokt da vi hadde god teoriinnsikt og allerede så hvilket bilde som var i ferd med å danne seg fra dokumentanalysen og følgelig benytte dette i intervjuene.

3.5 Dataanalyse

I etterkant av datainnsamling gikk vi i gang med å systematisere dataene fra dokumentanalysen samt analysere intervjuene. I det følgende vil det forklares hvordan dette ble gjort.

3.5.1 Systematisering av datasett

I oversikten laget i Excel, har vi i den grad det har fremkommet i den enkelte dom, innhentet informasjon på følgende forhold:

- Hvilke(n) manipuleringsmetode(r) lovbruddet er
- Årstall for lovbruddets start og slutt
- Beskrivelse av hva som ble gjort
- Kjønn og stilling på gjerningsperson
- Hvordan lovbruddet ble oppdaget
- Straffeutmåling
- Motiv
- Rettsinstans som behandlet dommen
- Dato for anmeldelse/tiltale og domsslutning

Det er viktig å påpeke at vi i systematiseringen ikke har tatt hensyn til om fengselsstraffen var betinget eller ubetinget. Dette fordi den juridiske straffeutmålingen ikke er et fokus i oppgaven. Det er heller ikke hensyntatt om siktede har sonet i varetektsfengsling før domsavsigelse, og hvor mye som har blitt fratrukket for dette. Vi har valgt å forenkle det til «fengsel» på samtlige dommer. Likevel vil vi anse det som et godt grunnlag til analyse, fordi samtlige dommer er behandlet likt.

Ved bot som straff har ikke den subsidiære straffen blitt inkludert, som vil si hvilken straff gjerningspersonen får dersom boten ikke blir betalt. Vi har valgt å fokusere på størrelsen på den opprinnelige boten gjerningspersonen ble dømt til å betale. Videre har vi ikke vektlagt hva

gjerningspersonen fikk som dom tidligere, følgelig har det kun blitt tatt utgangspunkt i den rettskraftige dommen.

3.5.2 Analyse av intervju

Samtlige informanter ble tatt opp med lydopptak på smarttelefon. I fortsettelsen ble intervjuene transkribert i sin helhet på bokmål. Ifølge Tjora (2017) er ikke dette problematisk så lenge det vies oppmerksomhet til dialektord som kan ha særegne betydninger.

I etterkant av transkriberingen ble intervjuene grundig gjennomgått og svar fra respondentene ble gruppert etter tema. Basert på funnene i dommene ble svarene fra informantene sammenlignet med funnene fra gjennomgangen av dommene, for å undersøke om det var samsvar eller avvik.

3.6 Datamaterialets kvalitet

Vi vil nå gå nærmere inn på kvaliteten av vår datainnsamling og vurdere påliteligheten, gyldigheten og overførbarheten.

3.6.1 Reliabilitet

Reliabilitet er det grunnleggende spørsmålet som tar utgangspunkt i dataenes pålitelighet. Reliabiliteten kan testes ved å gjennomføre samme undersøkelse flere ganger og sammenligne resultatene (O’Leary 2010). Det er også mulig å undersøke hvor god reliabiliteten er gjennom *interreliabilitet* (Johannessen et al., 2011), som baserer seg på at det er høy reliabilitet hvis flere forskere som får samme resultat.

Førstnevnte vil ikke være så aktuelt for vår undersøkelse, fordi utvalget baserer seg på dokumenter som ligger på internett. Dokumentene er, som tidligere nevnt, hentet fra Lovdata Pro som kan ansees som en pålitelig kilde. Gjennom dokumentanalysen har vi kategorisert dommene etter Schilit et al. (2018) sin inndeling. Det har til en viss grad vært uunngåelig å benytte seg av skjønn ved kategorisering av dommene. Med dette som utgangspunkt vil vår dokumentanalyse i stor grad basere seg på vår tolkning av tekst og dokument. Informasjonen som blir presentert i dommene er konstant, men hvis forskere innenfor det juridiske fagområdet eller eksperter på tematikken hadde gjennomført kategoriseringen kunne resultatet blitt annerledes, fordi deres oppfatning ikke nødvendigvis samsvarer med vår.

Som nevnt ble det under intervjuene benyttet lydopptak som i etterkant ble transkribert. Sitat som skulle benyttes til analyse ble valgt ut og strukturert i et eget dokument. Dette fordi vi ønsket å gjennomføre sitatsjekk på hver informant. Dette er noe som i større grad sikrer at intervjuobjektene blir sitert riktig, og videre øker påliteligheten.

I denne studien er det ikke en objektiv virkelighet som blir presentert, fordi det er subjektive tolkninger i våre data. Funn og konklusjoner vi har trukket vil kunne bli forskjellige, dersom andre forskere skulle studert samme datamaterialet. Dette fordi utgangspunktet og antakelser kan være ulike. Vi er dog to som har tolket dataene, noe som styrker reliabiliteten.

3.6.2 Validitet

En undersøkelses validitet dreier seg om i hvilken grad undersøkelsen er egnet til å gi gyldige svar på undersøkelsens problemstilling eller forskningsspørsmål (Johannesen et al., 2011, s. 365).

Grønmo (2016) påpeker at høy validitet er til stede dersom undersøkelsen og datainnsamlingen gir resultater som er relevante for problemstillingen. I vår oppgave er datamaterialet på ett vis tilpasset vår problemstilling, fordi vi har tatt utgangspunkt i den informasjonen vi ønsker å benytte fra dommene. Dette gir god validitet, fordi vi i stor grad utnytter vårt innsamlede datamateriale. Ifølge Grønmo (2016) finnes det ingen presise mål på validitet, og det er ikke mulig å teste validiteten på en konkret måte.

Vi har oversendt benyttede sitater til informantene, for å validere at vår tolkning ikke er tatt ut av kontekst. Dette er gjort som en validering for at informantene skal kunne endre eller tilføye på sitatene dersom noe er uklart. Vi valgte å intervju tre personer med noe ulik bakgrunn og forskjellig kunnskap om regnskapsmanipulering. Dette styrker validiteten i vår oppgave fordi problemstillingen blir belyst fra ulike erfaringsgrunnlag. Resultatene kunne blitt annerledes med andre informanter, men det var viktig å intervju personer med ulik bakgrunn til den grad det lot seg gjøre. Videre er intervjuene brukt som et supplement til dommene, som øker validiteten til oppgaven, fordi vi benytter oss av triangulering for å belyse samme problemstilling.

3.6.3 Generalisering

Generalisering tar utgangspunkt i om forskningens gyldighet kan gå ut over de tilfellene som har blitt studert. Som nevnt fant vi totalt 897 dommer på utvalgte søkeord og tidsrom, og 37 av dommene inngikk i Schilit et al., (2018) sine syv manipuleringsmetoder.

Vår undersøkelse er gjort med utgangspunkt i norske dommer. Forskjellige land har ulike lover og regler, også når det kommer til regnskapsregler. Dette vil svekke muligheten til å generalisere utenfor Norge. Likevel er det relevant å påpeke at Schilit et al., (2018) sitt teoretiske rammeverk ikke er basert på den norske regnskapsloven, GRS eller IFRS. Med dette som bakgrunn kan det diskuteres om et norsk utvalg av lovbrudd basert på et internasjonalt rammeverk har overføringsverdi likevel.

Tjora (2017) fremlegger *naturalistisk* generalisering som en form for generalisering i kvalitative studier. Denne formen baserer seg på at forskningen i detalj redegjør for hva som er studert, slik at leseren selv kan avgjøre hvorvidt forskningen vil være generaliserbar. Da vi har beskrevet vår metodiske gjennomføring i relativt detaljert forstand kan denne formen for generalisering være aktuell for vår studie.

Videre har vi vært kritiske i gjennomgangen av dommene, og tatt utgangspunkt i inkludert Schilit et al. (2018). Dette åpner for teoretisk generalisering, som baserer seg på om systematiske vurderinger av gyldighetsområdet for analyseresultatene kan generaliseres (Grønmo, 2016). Da vi har benyttet et teoretisk grunnlag i datautvelgelsen, fører dette til at vår konklusjon i noen grad kan generaliseres til hele populasjonen basert på Grønmo (2016) sin beskrivelse av teoretisk generalisering.

3.7 Etiske avveininger

Vår metodiske tilnærming medfører en meldeplikt av forskningsprosjektet til Norsk senter for forskningsdata (NSD). Dette fordi vi har oppbevart personopplysninger om våre informanter, i form av lydfiler fra intervjuene som senere ble transkribert. Vi har anonymisert navn og virksomheten informantene jobber i, men stillingsbeskrivelse fremkommer. Lydopptakene har blitt lagret på passordbeskyttede mobiler og laptop, og transkriberte intervjuer på skytjenesten Word Online. Etter at sensur på oppgaven foreligger, vil samtlige lydopptak og transkriberte intervju bli slettet.

Vi har fulgt de generelle kravene til etikk i samfunnsforskning formulert av Den nasjonale forskningsetiske komité for samfunnsvitenskap og humaniora (NESH). Våre informanter har aktivt deltatt og fått god informasjon om forskningsprosjektet til fritt å samtykke. Dette ble gjort gjennom at vi på forhånd sendte ut informasjonsskriv, og fikk underskrift før intervjuet startet. Fra informasjonsskrivet fremkom det at informanten på ethvert tidspunkt kunne avbryte og trekke tilbake svarene sine, uten konsekvenser for informanten.

Tjora (2017) trekker frem at forskning er basert på tillitsforholdet mellom forsker og forskningsobjekt. Med dette menes at i tillegg til lovverk som skal regulere det etiske ved forskningsprosjekt, bør forskeren vurdere ulike aspekter for å ivareta informantens anonymitet og tilfredshet. Vi har følgelig valgt å benytte oss av sitatsjekk, der informanten får sine sitat og eventuelt utelukke noe før publisering. Jacobsen (2015) nevner at faren for å identifisere enkeltpersoner blir større jo mindre utvalget er. I vårt tilfelle hadde vi tre informanter og derfor har det vært viktig for oss at våre informanter følte seg ivaretatt og fikk deltatt i prosessen med sitatene. Det var også viktig fordi andre personer med mye kunnskap om regnskapsmanipulering, kan gjenkjenne informantene fra tidligere arbeid.

Det nevnes i Jacobsen (2015) at det stilles sterkere krav til å sikre privatlivet til den som undersøkes, dess mer følsom informasjonen er. I vårt tilfelle baserer spørsmålene og temaet seg på noe informantene har kunnskap om, men som ikke berører dem på et privat plan. Hadde vi derimot lyktes med å komme i med en informant som har manipulert et regnskap, ville kravene til privatliv og anonymitet vært strengere.

3.8 Mulige feilkilder ved forskningsdesignet

Avslutningsvis vil vi gjennomgå svakheter i vårt forskningsdesign, som til en viss grad anser kan påvirke våre funn og konklusjoner.

En av utfordringene med bruk av sekundærkilder i datainnsamling, er at de i utgangspunktet er utarbeidet til et annet formål enn studien. Disse dommene er skrevet som et uttrykk for domstolens forståelse av de relevante regler, samt hvordan domstolen mener disse reglene skal anvendes på det konkrete tilfellet. De ulike dokumentene har forskjellig grad av detaljer rundt selve faktum i saken. Dette har ført til at det i noen tilfeller kan være krevende å trekke ut hva

faktum faktisk er. Et eksempel som kan trekkes frem, er det ikke kommer tydelig frem hvorvidt selve regnskapet er manipulert eller de tilhørende økonomiske rapportene. Dette eksempelet underbygger at dokumentene ble skrevet til et annet formål.

Et forhold som påvirker fullstendigheten i vårt datamateriale, er at det kan ha kommet inn rettsavgjørelser på Lovdata etter vårt siste gjennomøk. I tillegg påpeker Oslo Tingrett at de ikke videresender alle avgjørelser til Lovdata.

Videre ønsker vi å fremheve at vi ikke har lyktes med å komme i kontakt med noen som har utført regnskapsmanipulering, som begrenser perspektivet på oppgaven til en side. Likevel vil en dom også inneholde tiltalts syn på saken, og følgelig et innblikk i fra et annet synspunkt.

Som en oppsummering vil vi nevne at ethvert forskningsprosjekt vil ha noen svakheter og at vårt er intet unntak. Vi har dog brukt forskjellige metoder som til sammen gir en mer troverdig fremstilling av det studerte fenomenet.

4. Empiri

I dette kapitlet presenteres empiriske funn som er relevante for å belyse vår problemstilling. Omfattende søk på Lovdata Pro ble gjennomført og dannet grunnlaget for vår analyse. I tillegg ble primærdata samlet gjennom intervjuer som skal supplere dokumentanalysen. Funn gjort i dokumentstudiene er fremstilt ved tabeller og grafer, etterfulgt av funn fra våre intervju.

4.1 Innledning

Alle begrunnede avgjørelser fra Høyesterett og lagmannsrettene, samt et utvalg fra tingrettene blir publisert på Lovdata. Avgjørelser blir liggende på Lovdata sin gratisversjon i ett år, men gjennom Lovdata Pro gis det tilgang på alle publiserte rettsavgjørelser.

Domstolene omtales ofte som den tredje statsmakten og i rettssaker er det domstolene som treffer avgjørelser. Det finnes tre nivåer av alminnelige domstoler, herunder Høyesterett, lagmannsrettene og tingrettene. Prosessen i en straffesak starter ofte i en lokal tingrett og går videre til lagmannsretten dersom den blir anket. Ankes det videre fra lagmannsretten blir straffesakens rettsanvendelse vurdert i Høyesterett. Vi har sett på avgjørelser innenfor straffesaker og rettens avgjørelse benevnes dom når siktede/tiltalte dømmes eller frifinnes (Aasland & Gisle, 2016)

4.2 Funn fra dokumentstudier

Dommene som er valgt ut til analyse er grundig vurdert. Det ble nevnt i metodekapitlet at dommene er valgt ut etter fastsatte kriterier. Ved kategorisering av dommene har vi tatt utgangspunkt i Schilit et al. (2018) sine syv metoder for å manipulere et regnskap.

Tabellen på neste side viser dommene som er kvalifisert til vår analyse. Dette utgjør dommer fra Høyesterett (HR), de seks lagmannsrettene (LA, LB, LE, LF, LG og LH) samt Oslo Tingrett (TOSLO), Asker og Bærum tingrett (TAHER) og Sarpsborg tingrett (TSARP).

	Kvalifiserte dommer	
1. HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	2. LB-2006-146429	3. LG-2017-80825
4. HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248-94) – UTV-1994-427	5. LB-2014-18113	6. LG-2009-104885
7. HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	8. LB-2010-170164	9. LH-2007-158006
10. HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	11. LB-2009-4364	12. TAHER-2011-53002
13. HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	14. LB-2013-120581	15. TSARP-2011-53999
16. HR-1994-53-A – Rt-1994-713	17. LB-2004-81046	18. TOSLO-2012-19981 – UTV-2012-1665
19. HR-2009-65-A – Rt-2009-14	20. LB-2009-80355	21. TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13
22. HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	23. LE-2006-62372	24. TOSLO-2013-29484 – UTV-2013-1706
25. LA-2011-102774	26. LF-2000-76	27. TOSLO-2012-71991 – UTV-2013-180
28. LA-2007-115241	29. LF-1998-885	30. TOSLO-2005-106276
31. LA-2008-113386	32. LF-1996-542	33. TOSLO-2009-134817
34. LA-2017-185219	35. LF-2017-199816	
36. LA-2007-58390 – RG-2007-1557	37. LF-2000-76	

Tabell 3: Oversikt over alle kvalifiserte dommer

Navnet på dommen består av forkortelsen på domstolen som behandlet saken, årstall for domsslutning og til slutt dommens saksnummer. I dommer fra Høyesterett fremkommer det også et RT-nummer. Dette er navnet på dommen slik det fremkom i Norsk Retstidende, som er en publikasjon av høyesterettsdommer (lovdata.no). Dette ble elektronisk 1. januar 2016 og fra da blir begge navn benyttet på Lovdata Pro sin plattform. I dommer fra lagmannsretter og tingretter fremkommer det i noen tilfeller et RG-nummer. Dette er navnet på dommen slik det fremkom i Rettens Gang som er en tilsvarende publikasjon som overnevnte, men for lagmannsretts- og tingrettsdommer (Norges Domstoler, 2019).

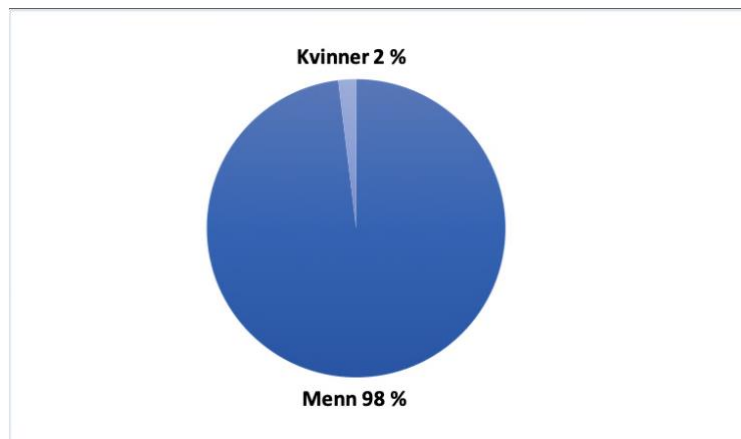
Vi foretok et søk i tidsrommet 1980 – 2019 og fant totalt 897 dommer på økonomisk kriminalitet. Ved gjennomgang av disse var det 37 dommer som oppfylte alle kriteriene i søket og som kunne identifiseres under minst en av syv manipuleringsmetodene (Schilit et al., 2018). Det er ryddig å påpeke at vår analyse vil ta utgangspunkt i de 37 dommene, og resultatene vil være i lys av dem.

4.2.1 Gjerningspersonene

I dommene undersøkte vi hvem som begikk lovbruddene. I mange av tilfellene var det flere gjerningspersoner. Dette forklarer hvorfor totalt antall gjerningspersoner var 54, mens antall dommer 37. I noen tilfeller innehar en person flere stillinger i bedriften, eksempelvis styreformann og daglig leder. Vi har da valgt å kategorisere gjerningspersonen inn under hva som er hovedbeskjeftigelsen i arbeidshverdagen. Tabell og sektordiagram viser at 53 av gjerningspersonene var menn, mens det kun én var kvinne.

Menn	53
Kvinner	1
Totalt	54

Tabell 4: Kjønnsfordeling gjerningspersoner

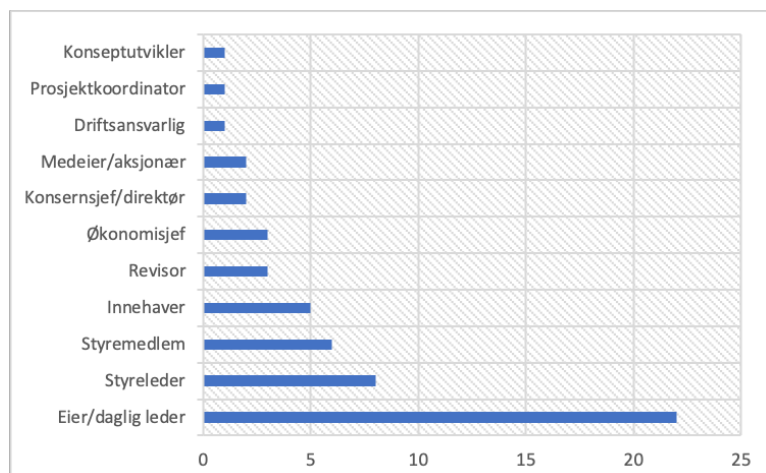


Figur 4: Kjønnsfordeling gjerningspersoner

I gjennomgangen av karakteristikk ved gjerningspersonene var det naturlig å se på hvilket nivå i organisasjonen de arbeider, fordi stillingen ofte kan avgjøre mulighetene for å kunne manipulere regnskapet. På neste side har vi presentert gjerningspersonenes stilling i tabell og figur.

Konseptutvikler	1
Prosjektkoordinator	1
Driftsansvarlig	1
Medeier/aksjonær	2
Konsernsjef/direktør	2
Økonomisjef	3
Revisor	3
Innehaver	5
Styremedlem	6
Styreleder	8
Eier/daglig leder	22
Totalt	54

Tabell 5: Fordeling over gjerningspersonens stilling



Figur 5: Fordeling over gjerningspersonens stilling

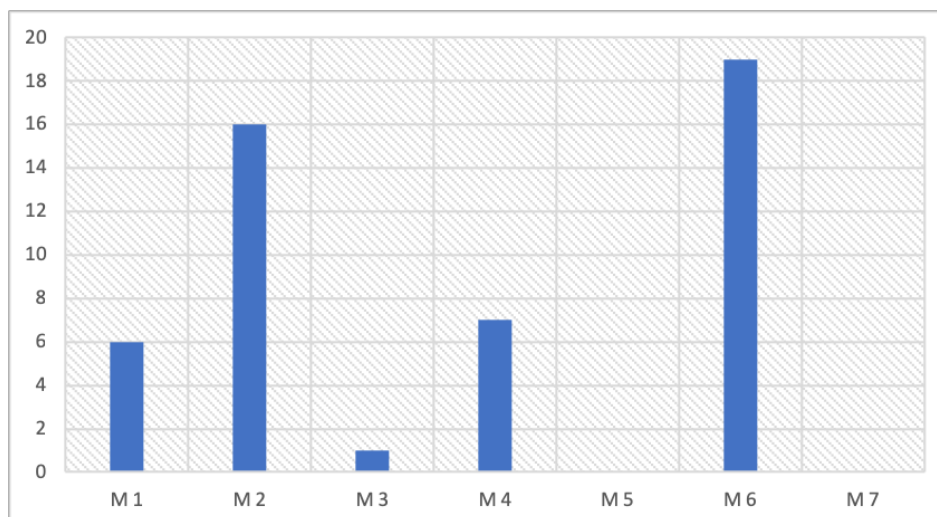
De fleste som begikk regnskapsmanipuleringen var eiere eller daglig ledere i virksomheten de begikk lovbruddet og andelen utgjør 41%. Videre var det styreleder og styremedlem med henholdsvis åtte og seks personer. Det ble funnet 3 dommer der revisor ble dømt for medvirkning til regnskapsmanipulering i form av at revisor godkjente eller overså vesentlige feil som vedkommende visste eller burde visst var uriktig. I tillegg var det tre økonomisjefer, to konsernsjefer/direktører og to medeiere/aksjonærer som begikk lovbrudd i egen organisasjon. Til slutt var det en dom der driftsansvarlig, en prosjektkoordinator og en konseptutvikler ble dømt. Datasettet viser at de fleste var i høytstående stillinger med tillitsverv.

4.2.2 Forekomst av metoder

Det ble undersøkt hvor ofte hver av manipuleringsmetodene (Schilit et al., 2018) forekom og tabell og søylediagram under illustrerer dette. Totalt antall forekomster er høyere enn antall dommer, fordi det i flere av dommene fremkom at flere manipuleringsmetoder ble benyttet.

Manipuleringsmetode	Antall forekomster
Inntektsføre for tidlig (1)	6
Bokføring av fiktive inntekter (2)	16
Øke inntekten med engangsgevinster (3)	1
Flytte nåværende kostnader til en senere periode (4)	7
Anvendelse av andre metoder for å skjule kostnader eller tap (5)	0
Flytte nåværende inntekt til en senere periode (6)	19
Flytte fremtidige kostnader til nåværende periode (7)	0
Totalt	49

Tabell 6: Forekomst av manipuleringsmetoder



Figur 6: Forekomst av manipuleringsmetoder

Datamaterialet viser at det er høyst forekomst av manipuleringsmetode 2 og 6 med henholdsvis 19 og 16 tilfeller. Det vil si at majoriteten manipulerer regnskapet ved å flytte nåværende inntekt til en senere periode og/eller ved bokføring av fiktive inntekter. Videre fremkom det at metode 4 og metode 1 er representert med syv og seks tilfeller, som baserer seg på å flytte nåværende kostnader til en senere periode (4) og å inntektsføre for tidlig (1). Manipuleringsmetoder 5 og metode 7 ble det ikke funnet noen forekomst av i datamaterialet.

Vi har valgt å kategorisere lovbrudd som tar utgangspunkt i feil omsetningsoppgave og feil selvangivelse som metode 6. Dette på bakgrunn av at det innrapporteres for lite omsetning eller inntekt, som sammenfaller med å flytte nåværende inntekt til en senere periode (jf. 2.5.6). Vi antar at denne inntekten må inntektsføres før eller siden og således vil komme i neste eller en senere periode.

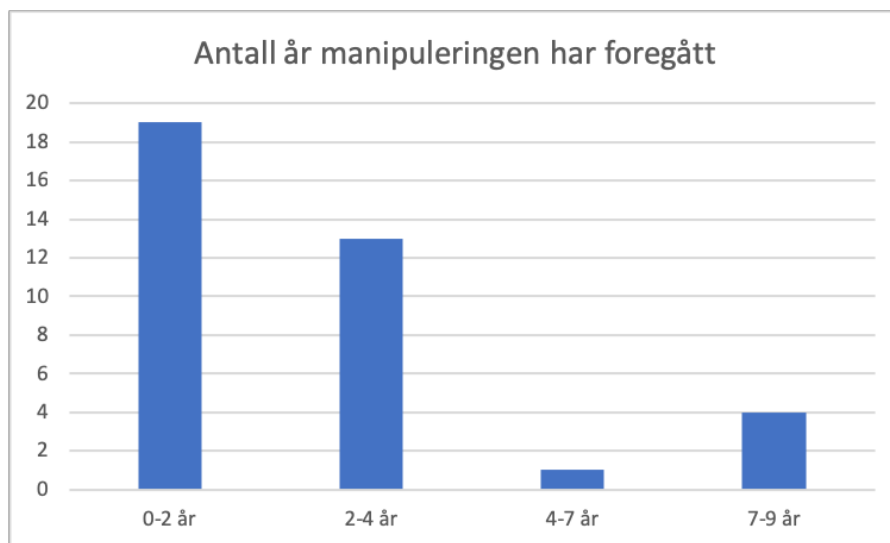
I dom HR-1994-108-A (Rt-1994-1385) ble både manipuleringsmetode 2 og 6 funnet. Dette tilfellet ble begått av en person som var eneksjonær, styreformann og daglig leder. Han sendte ut fiktive fakturaer (2) samt feilrapporterte omsetningsoppgave og inntekt (6). I dom LB-2006-146429 (Sponsor Service) ble manipuleringsmetode 4 oppdaget, som baserer seg på å holde igjen kostnader i balansen. Dette førte til en overvurdert balanse som fremstilte et bedre resultat enn realiteten.

Fra dom LF-2017-199816 fremkom det at tre personer, herunder prosjektkoordinator, konseptutvikler og aksjonær belastet konto uten tilsvarende motytelse. Dette betyr at de

bokførte inntekt før fullførelsen av forpliktelsen som er manipuleringsmetode 1. I tillegg hadde de sendt ut fiktive fakturaer som kategoriseres som manipuleringsmetode 2.

4.2.3 Tidsaspektet

Det har videre blitt undersøkt flere ulike tidsaspekt og som tidligere nevnt har vi studert årstall for lovbruddets start og avslutning, dato for tiltale/anmeldelse samt dato for domsslutning. Et funn som vi ønsker å trekke frem er lengden på regnskapsmanipuleringen og tiden fra lovbruddets start og til domsavsigelse.



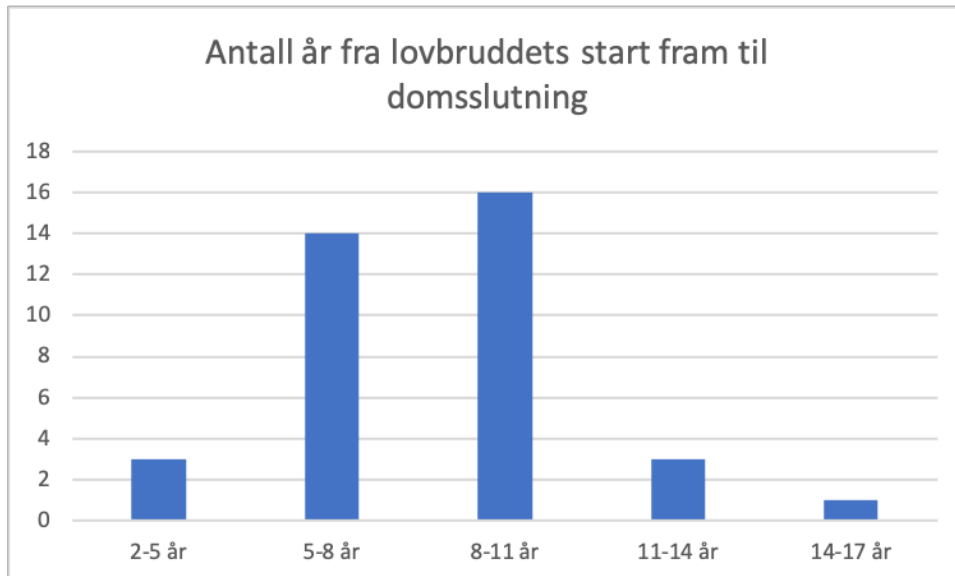
Figur 7: Oversikt over antall år manipuleringen har foregått

Datamaterialet viser at 19 av 37 manipuleringer foregår over en periode på 0-2 år. Det er 13 tilfeller med varighet på 2-4 år. Videre var et tilfelle med varighet på 4-7 år og til slutt fire tilfeller med varighet på 7-9 år.

I dom LB-2014-18113 startet manipuleringen av regnskapet i 1999 og varte frem til 2007. Økokrim tok ut tiltale i 2010. Gjerningen ble utført av tre menn som var forbundet via eierskap i flere virksomheter. Lovbruddet baserte seg på at det ble foretatt fiktiv fakturering samt overføring mellom nærstående bedrifter. I dommen fremkommer det at sistnevnte lovbrudd omhandlet en fiktiv faktura som skulle skjule 200 ulovlige banktransaksjoner på en mellomregningskonto. Dette lovbruddet kan kategoriseres under manipuleringsmetode 2.

I gjennomgangen på Lovdata Pro ble det funnet flere tilfeller der dommeren påpekte varigheten på prosesseringen i domstolene, og at det er vanlig med lang prosessering i slike saker. Dette

skyldes i hovedsak at det tar lang tid å samle bevis, finne ut hva som har blitt gjort og hva konkret som har blitt manipulert. Vi fant det derfor interessant å studere intervallet mellom hvor lang tid det tar fra lovbruddet starter og frem til en domsslutning foreligger.



Figur 8: Oversikt over antall år fra lovbruddets start til domsslutning

Gjennomsnittet for varigheten på de 37 dommene er 7,6 år. Vi ser det er få dommer som blir raskt avgjort, der tre dommer fikk en domsavsigelse mellom 2-5 år etter lovbruddet startet. De fleste dommene vi har studert, ligger i et intervall mellom 5-8 år og 8-11 år med henholdsvis 14 og 16 dommer. Tre av tilfellene blir avgjort på mellom 11-14 år, og et tilfelle tok hele 16 år fra start og til domsslutning fant sted.

Dette tilfellet er dom LB-2014-18113 der varigheten fra lovbruddets start til domsslutning var 16 år. Fra dommen fremkommer det at ankeforhandlingene tok lang tid og domstolen har hensyntatt den tiden saken allerede har tatt i rettssystemet. Lagmannsretten kom likevel frem til at det var forsvarlig å avsi dom uten reassumering, som vil si å ta opp dommen på nytt.

4.2.4 Motiver for regnskapsmanipulering

I søken etter hva som har motivert gjerningspersonene til å gjennomføre regnskapsmanipuleringen, var dette i liten grad beskrevet i dommene. Som nevnt i metodekapittelet er en av utfordringene ved å benytte sekundærdata at dokumentene er laget til et annet formål. All ønskelig informasjon er således ikke tilgjengelig. Noen av dommene har likevel gitt eksplisitt

uttrykk for hvilket motiv som lå til grunn for lovbruddet, mens det i andre domsavgjørelser kunne tolkes implisitt fra faktum.

I dom LB-2006-146429 (Sponsor Service) hadde gjerningspersonene et formål om å holde selskapet gående med høy aktivitet og stor inntjening. Det primære siktemålet har således vært knyttet til selskapet og ikke til egen vinning. Bedriften fikk likevel et større overskudd som følge av manipuleringen, som da også ga grunnlag for utbetaling av bonuser og utbytte til daglig leder og økonomidirektør.

I LE-2006-62372 fremkommer det av faktum at motivet var et annet enn overnevnte. Press utenfra var en utløsende faktor for manipuleringen. Bedriften hadde dårlig økonomi som utgangspunkt, i tillegg til at ansatte krevde å få utbetalt lønnen «svart» for å fortsette i virksomheten. De ansatte benyttet således oppsigelse som pressmiddel. Dette gjorde at gjerningspersonen som var daglig leder, valgte å manipulere regnskapet med sikte på å holde bedriften gående. Dette er en institusjon for rusavhengige som gjerningspersonen var sterkt tilknyttet. Fra dommen fremkom det at gjerningspersonen selv hadde vært rusavhengig og ønsket at institusjonen skulle bestå, slik at klientene fikk den hjelpen de trengte.

Et annet motiv for å bedrive regnskapsmanipulering er med hensikt å skaffe seg selv eller andre en uberettiget vinning. I dom LF-2000-76 gis det uttrykk for at dette var bakgrunnen for manipuleringen. Dette har vi tolket som et motiv i flere av rettsavgjørelsene, uten at dommeren eksplisitt har uttrykt hva motivasjonen for lovbruddet var. Spesielt er dette fremtredende i tilfellene med feilrapportert omsetning og selvangivelse som inngår i manipuleringsmetode 6 (Schilit et al., 2018). Gjerningspersonene får en uberettiget vinning ved feilrapportering for å unndra skatt og merverdiavgift, fordi midlene som skulle gått til myndighetene forblir hos gjerningspersonene.

I dom LB-2004-81046 kommer det til uttrykk at manipuleringen ble gjennomført med hensikt på å fremstille situasjonen bedre for å motta finansiering hos ulike banker. Den aktuelle dommen er en del av Finance Credit-saken. Virksomheten fikk innvilget lån fra flere banker som de egentlig ikke hadde finansielle midler til å betjene. Det kan også nevnes at det i andre rettsavgjørelser endte med uriktig økt finansiering, men dette var en bieffekt og ikke hovedmotivasjonen for å utføre manipuleringen.

4.2.5 Straffeutmåling

Av dommene fremkommer det at fengsel er den vanligste straffen for regnskapsmanipulering, der 94% av gjerningspersonene fikk fengselsstraff. Videre var det syv som fikk bot og syv ble dømt til å betale erstatning til, eller omkostninger for, motstående part. I tillegg til fengselsstraff fikk fire personer også rettighetstap. Det betyr at de for en periode eller på livstid er frarøvet retten til å inneha verv i toppledelsen i en virksomhet eller starte opp et nytt selskap. Det var flere tilfeller der gjerningspersonen fikk bot eller erstatningskrav i tillegg til fengselsstraff, som forklarer hvorfor totalt antall straffer og krav er 67 mens antall gjerningspersoner er 52.

Straffeform	Antall	Totalt antall gjerningspersoner	Prosentandel
Fengsel	49	52	94 %
Bot	7	52	13 %
Omkostninger/erstatning	7	52	13 %
Rettighetstap	4	52	8 %
Total	67	-	-

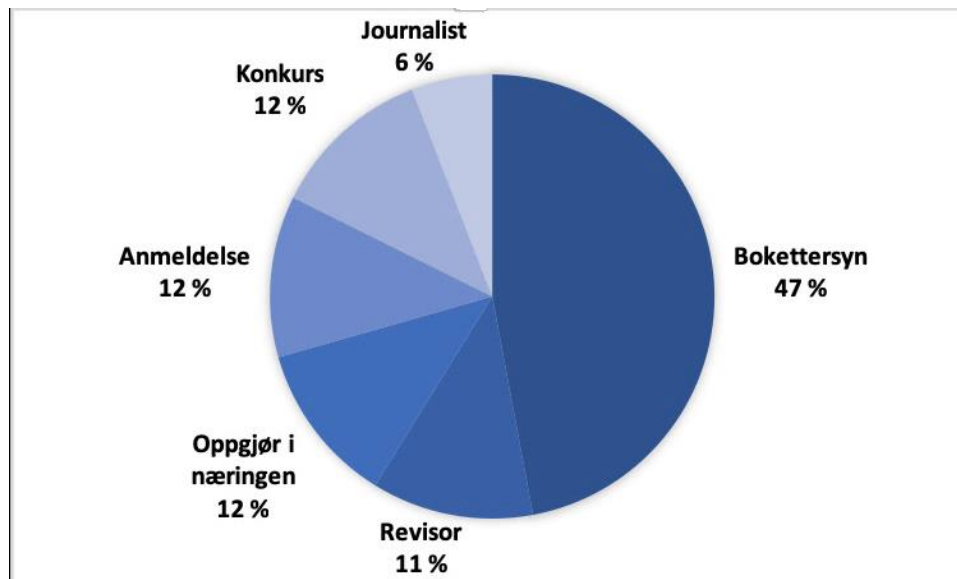
Tabell 7: Oversikt over straffeform

Vi ser av dokumentgjennomgangen at den laveste fengselsstraffen er fengsel i 24 dager (vedlegg 5). Dette er dom LB-2009-4364, der en drosjeeier feilrapporterte inntekt for drosjetjenester. Høyeste fengselsstraff er fra den kjente Finance Credit-saken (LB-2004-81046), der hovedmannen fikk ni års fengsel. I tillegg fikk vedkommende rettighetstap for alltid samt et erstatningskrav på 1,1785 milliarder kroner mot alle banker som gikk med tap grunnet utlånet. Videre kan det påpekes at det var 19 av 49 tilfeller med fengselsstraff som har en varighet på mer enn ett år. Dette betyr at 61% har fått en fengselsstraff som ligger mellom 24 dager og ett år. Tallene gir en indikasjon på at det overordnet sett er “grov” kriminalitet, fordi 94% av gjerningspersonene fikk fengselsstraff.

Studien av dommene har ikke blitt gjennomført med formål om å belyse et juridisk perspektiv, og vi har følgelig unnlatt å ta hensyn til enkelte aspekter. Det første vi har sett bort fra er om fengselsstraffen var betinget eller ubetinget. Videre har det ikke blitt tatt hensyn til fratrekk i dager på fengselsstraff grunnet varetektsfengsling.

4.2.6 Avdekking

Gjennom noen av dommene fikk vi kartlagt hvordan lovbruddet ble oppdaget. Det fremkom ikke fra faktum hvordan samtlige hendelsene ble oppdaget. Likevel har vi klart å samle et utvalg på 17 tilfeller, der det i dommen beskrives hvordan manipuleringen ble avdekket. I nesten halvparten av tilfellene var det bokettersyn fra de lokale skattekontorene som avdekket regnskapsmanipuleringen. I tillegg var det to tilfeller der revisor oppdaget og varslet feilene.



Figur 9: Hvordan lovbruddene ble avdekket

To av tilfellene ble oppdaget ved et *oppgjør i næringen*. Det omfattende oppgjøret foregikk i 2003 som et samarbeid mellom likningsmyndighetene og Økokrim. I disse tilfellene ble flere drosjeeiere avslørt for å ikke ha ført regnskap eller oppført inntekt for kjøring. De to tilfellene vi har i vårt datamateriale (LB-2009-4364 & HR-2009-65-A – Rt-2009-14) baserer seg på at eierne rapporterte inn lavere omsetning og inntekt for å unngå avgifter som vi har kategorisert under manipuleringsmetode 6.

I to av tilfellene var det anmeldelse som førte til at manipuleringen ble oppdaget. I dom LB-2013-120581 ble gjerningspersonen anmeldt av bedrifter han samhandlet med, mens i HR-1992-199-B – Rt-1992-1605 anmeldte skattemyndighetene gjerningspersonen, da det forelå manglende innbetaling av avgifter. Avdekkingen av regnskapsmanipuleringen ble i to tilfeller oppdaget under konkursbehandling.

Den siste avdekkingen ble gjort av en journalist, og gjelder Finance Credit-saken (LB-2004-81046). Dette skjedde gjennom at journalisten Bjørn Olav Jahr fikk tips fra en tidligere leder i selskapet (Jahr, 2005). Dette kommer ikke eksplisitt til uttrykk i dommen, men gjennom et mediesøk på Finance Credit-saken har vi kommet frem til hvordan det ble avdekt.

4.3 Funn fra intervju

Informantene har blitt valgt ut etter deres tilgjengelighet og kompetanse på tematikken. Med dette som utgangspunkt har vi tre informanter som har ulike arbeidsområder og dermed også forskjellige utgangspunkt til å belyse tematikken. I den grad funne kan sammenlignes med overnevnte dokumentstudie, har vi trukket paralleller mellom.

4.3.1 Definisjon og skille på bevisst og ubevisst manipulering

Det har vært nevnt tidligere at fenomenet regnskapsmanipulering er komplekst og at litteraturen ikke har kommet til en entydig definisjon. Ofte kan regnskapskriminalitet, regnskapssvindel og regnskapsmanipulering antas å være synonyme. Dette vil dog være noe upresist da regnskapsmanipulering er et mer konkret begrep som i flere tilfeller kan kategoriseres som en form for regnskapskriminalitet eller regnskapssvindel. Vi har derfor spurt våre informanter som har kunnskap om regnskapsmanipulering gjennom sitt arbeid, om de kan definere regnskapsmanipulering.

«Kort sagt definerer jeg regnskapsmanipulering som regnskapsrapportering hvor man bevisst fraviker bokførings -og regnskapsreglene.»

(Direktør, fagavdeling)

En av de andre informantene har bakgrunn innen granskning av økonomisk kriminalitet og har gransket flere virksomheter som har manipulert regnskapet.

«Jeg ser på det som et todelt begrep. Enten kan man manipulere regnskap for å dekke over andre typer misligheter, eksempelvis underslag eller for å 'sminke' regnskapet. For å definere dette bør man i hovedsak skille mellom de nevnte forholdene, altså årsaken til manipulering.»

(Økonomisk rådgiver)

Det finnes flere grader av regnskapsmanipulering og med dette menes alt fra små uvesentlige feil i regnskapet til store unndragelser. Dette tatt i betraktning, spurte vi våre informanter om hvordan de skilte mellom bevisst og ubevisst manipulering. Samtlige informanter ga uttrykk for at det kan være vanskelig å sette et skille. Regnskapsreglene kan til en viss grad tøyes og følgelig må ofte helheten og intensjonene bak undersøkes for å kunne uttale seg om noe er gjort bevisst eller ubevisst.

«Tenker det er flere indikatorer. Den ene er i forhold til hvor lang tid det har pågått (...) også er det i forhold til å skjønne den bedriften det gjelder, om det er noe spesielt press som kan være utløsende, bonusordninger og den type ting. (...) se på hele landskapet for å komme til en konklusjon om det er bevisst eller ikke, kanskje.»
(Økonomisk rådgiver)

Informanten påpeker også at holdninger internt i virksomheten, muligheter som finnes og svakheter i internkontroll har betydning. En av de andre informantene derimot mener det baserer seg mer på kunnskapen om regnskapsfaget:

«Det er vanskelig (...) ubevisst er at man ikke har forstått regnskapet rett og slett.»
(Partner i revisjon)

Informanten presiserer videre at personene som arbeider med regnskapet ikke har nok kunnskap til å forstå konsekvensene av å periodisere feil i regnskapet, da feilperiodisering er en form for regnskapsmanipulering, men påpeker at det blir mer utfordrende å periodisere kontrakter og prosjekter.

«Sant, fordi i kontantsalgsvorden er salget skjedd når varene er gått ut. Og har du ikke solgt melkekartongen 31.12 klokken 24:00 blir den melkekartongen ikke med på salget det året. Mens et prosjekt, rørleggerprosjekt, entreprenørprosjektet, det å sette seg ned og vurdere hvor langt man har kommet på det badet blir ... ja, vanskeligere da.»
(Partner i revisjon)

Basert på svarene fra våre informanter kan regnskapsmanipulering ansees som en bevisst handling med fravikelse fra regnskapsregler og regnskapsprinsipp for å fremstille regnskapet annerledes enn hva virkeligheten viser. For å kunne skille bevisst og ubevisst regnskapsmanipulering må fokus rettes mot bedriften som helhet. Hvor lenge manipulering har

foregått, intensjonene bak og regnskapskunnskap, mener våre informanter er forhold som må undersøkes.

4.3.2 Omfang

Fra datamaterialet fremkommer det at det totale antallet dommer er lite – satt i kontekst. Med dette menes at forventningene var å finne et større antall. For å forsøke å belyse hvorfor omfanget er lavt, ble informantene spurt om å gi mulige forklaringer på dette.

«Jeg tror egentlig få av sakene blir avdekket, og i den grad de blir avdekket, så tror jeg vi er inne på noe vesentlig, nemlig at det kan være andre ting de blir dømt for. For en ting vi ikke har snakket om, er at regnskapsmanipulering ofte skjer for å dekke over annen økonomisk kriminalitet. Typisk skatte- og avgiftssvindler, og da er det heller dette de blir dømt for enn regnskapsmanipuleringen i seg selv. Sånn tror jeg du finner mange saker som er i grenseland.»

(Direktør, fagavdeling)

Overnevnte informant har selv erfaring med gjennomgang av rettsdokumenter og påpekte raskt at det var få dommer å finne, da vi presenterte våre funn. Informanten mente videre at det er en del mørke tall der ute og at omfanget egentlig er større enn hva rettsdokumentene viser.

Den andre informanten som har erfaring fra granskning syntes det var vanskelig å komme med en fornuftig resonnering når det gjaldt omfang. Dette fordi vedkommende mente det var vanskelig å si om det som avdekkes er representativt. I en av virksomhetene informanten arbeidet i, ble en liste med varslingssaker offentliggjort. Det er vanskelig å si om omfanget er større når listen blir lengre eller om det skyldes at det avdekkes mer, påpekte informanten. En forklaring på vårt antall av funn mente vedkommende skyldtes omdømme:

«Tror bedrifter ofte er redde for omdømmet sitt. Hvis de politianmelder en lengre ned i organisasjonen så er de redde for hvilket omdømme selskapet vil få, så da vil de kanskje heller bare la de gå frivillig eller ordne opp internt. Det som er risikoen da, er at de begynner i et nytt selskap og gjør det samme der også.»

(Økonomisk rådgiver)

I tillegg påpekte vedkommende at økonomiske tider gjerne kan ha en innvirkning på omfanget og forekomsten av regnskapsmanipulering i et gitt tidsrom. Selv hadde informanten deltatt på et granskningsoppdrag i USA like etter finanskrisen. Den tredje informanten derimot, hadde ikke inntrykk av at det er et stort omfang av regnskapsmanipulering i norsk næringsliv. Videre påpekte vedkommende at mange gjerne har både en autorisert regnskapsfører og revisor, slik at det blir to kontrollinstanser, men påpekte at det likevel er rom for misligheter:

«Vi opplever nok ikke mange tilfeller, men det kan selvfølgelig diskuteres om vi blir trillrundt lurt (...) vil de lure oss, ja så klarer de å lure oss.»

(Partner i revisjon)

Fra våre informanter fremkommer det at regnskapsmanipulering ofte kan bli brukt til å dekke over annen økonomisk kriminalitet og derfor dømmes de for det fremfor selve regnskapsmanipuleringen. I tillegg fremkommer det at omdømme kan ha en påvirkning på omfanget fordi virksomheter heller ønsker å ordne opp internt fremfor å føre saken gjennom domstolene. Basert på uttalelser fra informantene fremstår det som at omfanget er større enn hva vårt datamateriale viser.

4.3.3 Forekomst av ulike manipuleringsmetoder

Når det gjaldt dommene foretok vi en systematisk gjennomgang og kategoriserte alle relevante lovbrudd under de syv manipuleringsmetodene (Schilit et al., 2018). Basert på utvalget er det manipuleringsmetode 2 og 6 som gjennomføres hyppigst i dommene, mens vi ikke fant noen tilfeller av manipuleringsmetode 5 og 7.

På intervjuene presenterte vi de syv manipuleringsmetodene for informantene og ba de om å rangere etter hva de hadde inntrykk av forekommer oftest. Samtlige informanter påpekte at metodene var både dekkende og gjenkjennbare.

Basert på antakelser og erfaring rangerte informantene forekomsten fra 1 til 7, der 1 er manipuleringsmetoden de mener forekommer hyppigst:

Manipuleringsmetode	Rangering revisor	Rangering økonomisk rådgiver
Inntektsføre for tidlig (1)	5	2
Bokføring av fiktive inntekter (2)	6	4
Øke inntekten med engangsgevinster (3)	7	5
Flytte nåværende kostnader til en senere periode (4)	3	1
Anvendelse av andre metoder for å skjule kostnader eller tap (5)	4	3
Flytte nåværende inntekt til en senere periode (6)	1	7
Flytte fremtidige kostnader til nåværende periode (7)	2	6

Tabell 8: Informantenes rangering av manipuleringsmetodene

Videre trekker informantene frem at flere av disse vil til en viss grad overlapper hverandre og derfor vanskeliggjør dette rangeringen. Den ene informanten har rangert disse i forhold til erfaringen fra tidligere granskningsarbeid og påpeker at dette ikke trenger å være representativt.

Rangeringene er relativt ulike fra hverandre, noe som viser at informantene har ulik erfaring og antakelser som utgangspunkt, som kan forklare hvorfor rangeringen i liten grad samsvarer med funnene i vårt datamateriale.

4.3.4 Motiver for regnskapsmanipulering

Ved gjennomgang av dommene var det kun fire dommer som eksplisitt forklarte hva motivene for lovbruddet var. Dette er ikke utfyllende nok til å vurdere hvilke drivere som kan ligge bak regnskapsmanipuleringen og derfor ble informantene spurt om hva de mener kan være drivere for å manipulere regnskapet. En av informantene fortalte om tilfeller hvor det i etterkant av granskningsarbeidet fortsatt var uklart hva motivasjonen var:

«Hvis man har en jobb som man trives med og liker det man jobber med, så kan det være et incentiv i seg selv, dersom selskapet begynner å gå dårlig.»
(Økonomisk rådgiver)

En av de andre informantene påpekte at motivasjonen bak er hovedårsaken til å ville begå bevisst manipulering av regnskapet.

«Bevisst regnskapsmanipulering handler om å ha et eller annet incentiv. Enten i form av et bonussystem eller utbytte, at en bedrift skal selges. (...) Dersom du skal kjøpe ut en medaksjonær ønsker du så lavt resultat og egenkapital som mulig, slik at din pris blir lavest mulig.»

(Partner i revisjon)

I tillegg påpekte vedkommende at det kan gå begge veier, og med dette menes både over- og undervurdering av resultatet, alt ettersom hva formålet med manipuleringen er. Den tredje informanten mente økonomiske gevinster er den viktigste motivasjonen.

«Dersom ledelsen har prestasjonsbasert bonus, så er det jo typisk at de ønsker å øke resultatet. (...) Det kan også være folk i ledelsen som for eksempel sitter på aksjer i selskapet og som da fremstiller tallene i regnskapet bedre enn de er, siden de skal selge aksjene sine. (...) Eller så kan det være at ledelsen gjør det fordi de ønsker å fremstå bra, de ønsker å beholde jobben, de får kanskje lønnsøkning fordi de viser til gode resultater, og så videre.»

(Direktør, fagavdeling)

Motivasjon for å manipulere regnskapet kan basere seg på flere forhold. Informantene nevner økonomiske gevinster som en hovedfaktor, men påpeker at det også kan være mer utradisjonelle motiv slik som trivsel på jobb og aksjekurs. I tillegg fremkommer det fra en av informantene at formålet med manipuleringen kan være å både å fremstille et bedre bilde men også motsatt.

4.3.5 Ledd i organisasjonen som manipulerer

Av dommene fremkom det at de fleste gjerningspersonene hadde høyere tillitsposisjoner, herunder eier/daglig leder eller styreleder. Vi spurte derfor våre informanter om hvem de tror manipulerer regnskapet i en organisasjon:

«Hvem som utfører manipuleringen vil nok variere en del, men der igjen er vi tilbake på incentiv og press. Det er ofte daglig leder som blir presset fra styret, mens bonusordninger kan være lengre ned i organisasjonen. I tillegg kan det jo være hvem som helst som vil ha et behov for penger og har den type motivasjon for å gjøre det.»

Mye handler om muligheter man har i forhold til internkontrollen som er bygd opp i en organisasjon».

(Økonomisk rådgiver)

Informanten fortalte videre at i granskningsjobbene vedkommende arbeidet med, var det ofte likt fordelt mellom ledelse og de lengre ned i organisasjonen. Informanten påpekte at det nødvendigvis ikke trenger å være representativt for det helhetlige bildet. En av de andre informantene henviste derimot til forskning og la frem at det er viktig å se på hvem som sitter på mulighetene til å gjennomføre manipuleringen.

«Forskning fra USA i hvert fall, viser at det er i veldig stor grad administrerende direktør eller økonomisjef som er involvert på en eller annen måte. Undersøkelsen viser at de i over 80-90% av tilfellene har en finger med i spillet. Jeg tenker det er helt naturlig, fordi det er de som faktisk sitter med mulighetene.»

(Direktør, fagavdeling)

Den siste informanten mente at det ofte er de i toppledelsen som på en eller annen måte deltar i bevisst regnskapsmanipulering, mens en underordnet kanskje ikke er klar over det.

«Det er jo på en måte en ubevisst regnskapsmanipulering av den som sitter og faktisk får beskjed om dette, men det er jo et eller annet menneske på toppen som definitivt er bevisst dette.

(Partner i revisjon)

Utfra intervjuene fremstår det som at funnene i dommene til en viss grad blir bekreftet. Samtlige påpeker at toppledelsen ofte vil ha motiver for å manipulere regnskapet, men at også andre lengre ned i organisasjonen kan ha et motiv.

4.3.6 Vurdering av teoretisk rammeverk

Vi har benyttet oss av flere teorier som kan forklare hvorfor individer velger å utføre regnskapsmanipulering. Videre har vi spurt våre intervjuobjekter hva de tenker om disse teoriene og om det er noen svakheter ved dem.

Mislighetstrianglet og videreutviklingen til mislighetsdiamanten er en teori som skal belyse hvilke forhold som må være tilstede for å kunne begå misligheter.

«(...) poenget er jo at du må innom alle da. Du klarer ikke uten mulighet, og du må ha motivasjon og så videre, fordi alle fire henger sammen».

(Partner i revisjon)

Vedkommende mente denne teorien er dekkende og at alle fire faktorer må opptre til enhver tid, for at en person i det hele tatt skal ha mulighet til å begå noen form for mislighet. En annen informant mente også at disse fire faktorene er dekkende, og at de vil være tilstede i rettsdokumentene. I tillegg påpekte vedkommende at det er en av de fire faktorene som er viktigere enn de andre:

«Den med mulighetene. Grunnen til det er fordi den kan man faktisk gjøre noe med. Enten som bedriftseier, styremedlem og så videre, gjennom gode internkontroller».

(Direktør, fagavdeling)

Vi har også spurt våre informanter om deres oppfatning av regnskapets evne til å være en kontrollmekanisme for å regulere opportuniste. Der svarte flere at de ikke anser regnskapet som det beste verktøyet for styring.

«Den problemstillingen har jeg ikke tenkt på, men min umiddelbare tanke er at regnskapet ikke er det beste verktøyet for å kontrollere dette.»

(Direktør, fagavdeling)

En annen informant utdypet hvorfor vedkommende ikke mente det kan ansees som en god kontrollmekanisme:

«Hvis det for eksempel er små bedrifter er det veldig begrenset hva de må opplyse om i forhold til notekrav, mens for større selskap er det langt mer omfattende krav og det er jo i notene veldig mye av den interessante informasjonen vil fremgå. (...) i noen tilfeller tror jeg man har litt for stor lit til hva et regnskap skal kunne fortelle deg».

(Økonomisk rådgiver)

Når vi spurte om andre styringsverktøy som vil egne seg bedre som en kontrollmekanisme svarer vedkommende at ulike økonomiske analyser og rapporter tilpasset bransjen virksomheten opererer i, vil være gode styringsverktøy.

«(...) hvis du tenker ut ifra styret sitt ståsted så er det å etterspørre rapportering, inkludert økonomiske analyser gull verdt. Så vil det komme an på bransje hvilke rapporter og analyser som kan være god og ikke. Regnskapet blir jo ofte fremlagt lang tid etter, opptil 6 måneder etter årsslutt. Økonomiske rapporter og analyser vil jo være et situasjonsbilde nå, mens når regnskapet blir fremlagt kan det være for sent».
(Økonomisk rådgiver)

De andre informantene syntes det var vanskelig å sette seg inn i hvilke kontrollmekanismer som egnet seg bedre enn regnskapet til å regulere opportuniste. Samtlige informanter påpekte derimot at det er lite som kan strammes inn gjennom regnskapsreglene og bestemmelsene, fordi det alltid vil foreligge noe som må ha en form for skjønnsmessig vurdering.

Informantene påpeker at teorien om mislighetstriangellet (Cressey, 1953) og mislighetsdiamanten (Wolfe & Hermanson, 2004) er dekkende teorier for å beskrive hvilke forhold som må være til stede. Regnskapet som kontrollmekanisme fremkommer ikke som en optimal mekanisme for å regulere opportuniste, men en informant påpeker at økonomiske analyser og rapporter vil bidra til å utfylle regnskapet.

4.3.7 Avdekking

Basert på antall rettsavgjørelser vi har funnet, fremstår det som at lite blir avdekket eller at hendelsene ikke går gjennom rettsapparatet. Når vi spurte våre intervjuobjekt om avdekking av regnskapsmanipulering svarte en av dem:

«Det jeg kan si når det gjelder revisjon så er vi jo selvfølgelig opptatt av å avdekke feil i regnskapet som skyldes misligheter. Det er jo mandatet vårt, det vi skal gjøre som revisorer. Og der har vi jo masse teknikker og måter å avdekke feil på i regnskapet, både de som skyldes bevisste og ubevisste feil, men vi har et absolutt fokus på bevisste feil og gjør en del revisjonshandlinger for å avdekke det. (...) Tenker dersom det er i mindre skala og i mindre bedrifter så er det ikke nødvendigvis så enkelt å oppdage, og da heller ikke for revisor».

(Direktør, fagavdeling)

Den andre informanten påpekte internkontroll og virksomhetens størrelse som viktige faktorer for å avgjøre hvor vanskelig det er å avdekke regnskapsmanipulering i en virksomhet:

«Det er en litt motsatt korrelasjon, fordi i små selskaper så har du ikke nødvendigvis en velutviklet internkontroll og for selskap som vokser ganske raskt så vil ikke internkontrollen alltid klare å henge med. (...) Jeg tror selv hos større selskap, hvor mye er på plass, vil du likevel klare å finne et smutthull dersom du er på jakt etter det.»

(Økonomisk rådgiver)

Videre spurte vi informanten om vedkommende ser etter noen generelle røde flagg i regnskapet som kan tyde på misligheter.

«Det kan det absolutt være, men du kan også ha røde flagg uten at det viser seg å være en bevisst handling. Men dersom jeg skal bruke eksempelet fra Kraft & kultur-saken så var caset der at de hadde blåst opp disse 'upplupne' inntektene som de heter på svensk. Dette er da strøm som er forbrukt men ikke fakturert. Ved å se på en analyse over cashflowen de siste ti årene så man at de fordringene gikk opp, men det kom ikke noe cash inn i selskapet. Så det å gjøre enkle analyser vil kunne hjelpe til, i forhold til røde flagg. (...) Også det med å se på fullmaktsstrukturer, altså hvem er det egentlig som sitter og bestemmer? I flere av casene jeg har jobbet med var det daglig leder som gjorde utlegg, også er det den personen under han/hun som godkjenner. Da er det vanskelig for den som jobber under å stille spørsmål ved det.»

(Økonomisk rådgiver)

Vi er inne i en tid hvor automatisering og digitalisering blir en større del av arbeidshverdagen. I den forbindelse ble informantene spurt om hvilken innvirkning digitalisering og mer bruk av kunstig intelligens vil ha på avdekking.

«Jeg tror det kan gå begge veier. Du kan gjøre store datauttrekk i enda større grad og mer avansert enn i dag da, hvor du da kan kjøre kjappe analyser på unormale data. Typisk sånne muligheter tror jeg gjør det lettere å avdekke noe av den typen kriminalitet. Men det er jo en bakside også fordi de kriminelle kan jo vel så gjerne benytte seg av denne digitaliseringen til sin fordel uten at jeg konkret kan

peke på hvordan».

(Direktør, fagavdeling)

Også en annen informant påpeker at teknologisk utvikling har potensielt til å bidra at mer blir avdekket samt at det blir vanskeligere for gjerningspersoner å manipulere regnskapet:

«Det er klart at det er mye større muligheter til å gjøre analyser. Fordi man får tilgang til å vurdere prosjekter i forhold til at timeregistrering skjer via app og rett inn i regnskapet. (...) Det er mye vanskeligere å [manipulere regnskapet], men noen får det helt sikkert til».

(Partner i revisjon)

Videre nevnte den ene informanten hvor viktig mediekanaler og varsling er for å avdekke regnskapsmanipulering.

«Dersom man ser på statistikken på hvem som faktisk avdekker regnskapsmanipulering, så er det ofte journalister. Også kommer det mye fra varsling, så det er viktig med gode varslingskanaler. Dersom dere ser på mange av de store regnskapsskandalene slik som Romerike Vannverk så er det journalister som har gravd opp».

(Direktør, fagavdeling)

Det ble videre påpekt at det finnes flere tiltak som kan iverksettes for å forebygge regnskapsmanipulering, det vil si hvordan bedriftene selv kan arbeide for å redusere risiko for misligheter innad i organisasjonen:

«(...) det å bygge opp internkontroll rundt det som er kjernen i selskapet, [et eksempel] handler om at man hadde kundebonuser som ikke ble benyttet og da satt en på regnskap og overvåket dersom kundene ikke krevde bonusene utbetalt, tok vedkommende pengene selv. (...) Dersom man hadde gjort en vurdering av mislighetsrisikoen så hadde man sett at her må vi ha kontroll på begge sider av transaksjonen. Det blir ofte slik at det opprettes standardkontroller som ikke blir skreddersydd til selskapet. I tillegg har jo styret en viktig rolle tenker jeg, i forhold til å stille spørsmål og være på ballen, men det fordrer at styret skjønner businessen da».

(Økonomisk rådgiver)

Fra intervjuene kommer det frem at en god internkontroll er et viktig tiltak for å avdekke, men også for å forebygge regnskapsmanipulering. I tillegg ble det påpekt at teknologi vil kunne bidra til å avdekke mer, men at det også kan gi en fordel til gjerningspersonene. Gode varslingskanaler og vurdering av mislighetsrisiko trekkes frem som andre viktige faktorer.

4.3.8 Feilrapporterte økonomiske rapporter

I dommene forekom det at omsetningsoppgaver og selvangivelser ble feilrapportert. Som tidligere nevnt var det vanskelig å vite under hvilken manipuleringsmetode vi skulle plassere disse lovbruddene.

«Fiktive må det være da, og på kostnadssiden (...) det må være at du skyver på inntekter da altså sekseren.»

(Økonomisk rådgiver)

Vi ba også en av de andre informantene å reflektere over hvilken manipuleringsmetode vedkommende mente lovbruddene burde plasseres under.

«Ja den er vel kanskje under det første punktet. Nei motsatt der. Ja egentlig under sekseren da dersom det er snakk om bare inntekter, men det er jo to måter (...) dersom hensikten er å ha et lavere resultat så er det jo flere metoder for da er det jo også dette med kostnadene, hvis det kun er for å få lavere inntekt så er det vel bare nummer seks som går på den».

(Direktør, fagavdeling)

Videre spurte vi den siste informanten om vedkommende også anså dette som regnskapsmanipulering og i så fall under hvilken manipuleringsmetode dette lovbruddet kunne plasseres.

«Dette er definitivt regnskapsmanipulering og det går jo inn i [de syv manipuleringsmetodene]. For når man skal spare skatt eller moms så må du nødvendigvis skyve inntekt til neste periode, altså sekseren, for både å få lavere inntektsgrunnlag og utgående moms».

(Partner i revisjon)

Fra dommene kommer det ikke tydelig frem om det er selve regnskapet som er manipulert eller om det kun er de økonomiske rapportene. Til dette svarer en av informantene at det kan forekomme at kun en av de økonomiske rapportene er tuklet med, men ikke selve regnskapet:

«Sånn kan det være også, og når man jobber som revisor eller med granskning så er det jo veldig viktig å ha den røde tråden mellom de økonomiske rapportene. Du kan ha et regnskap som er riktig, men du har en momsoppgave som ikke er lik regnskapet og da er det viktig at revisor sjekker de linkene. (...) At du ser at den revisjonsberetningen faktisk gjelder det prosjektet da. Slik at revisor ikke har revidert et prosjektrengnskap også får vi ikke tilhørende revisjonsberetning. Så det finnes mange måter å trikse det på selv om det av dokumentasjon revisor har fått er riktig.»

(Økonomisk rådgiver)

Da vi la frem problemstillingen for en av de andre informantene, hadde vedkommende et helt annet inntrykk av saken:

«Jeg har ikke så inntrykk av at det er så vanlig egentlig, fordi rapportene lages jo på bakgrunn av det som er i regnskapet. Dersom det er en form for manipulering mener jeg det starter i regnskapet så tar man rapporteringen utfra det som er i regnskapet slik at det blir en følgefeil i videre rapporter. Jeg har i hvert fall ikke jeg inntrykk av at bare skattepapirer eller lignende blir tuklet med, i de sakene jeg har sett».

(Direktør, fagavdeling)

Informantene var samstemte da vi spurte de anså feilrapporterte økonomiske rapporter som regnskapsmanipulering. I tillegg ville samtlige informanter plassert dette lovbruddet under manipuleringsmetode 6 (Schilit et al., 2018). Det var noe uenighet knyttet til om selve regnskapet var manipulert eller kun de tilhørende rapportene.

4.4 Oppsummering

I dette delkapittelet oppsummeres våre hovedfunn som legger grunnlaget for analysekapittelet. I neste kapittel diskuteres funnene med utgangspunkt i det teoretiske rammeverket som ligger til grunn for oppgaven.

Et funn var at omfanget av *regnskapsmanipulering sett i lys av rettsavgjørelser var lite*. Ved gjennomgang av rettsavgjørelser var det 37 dommer som oppfylte alle kriteriene, herunder de

syv manipuleringsmetodene (Schilit et al., 2018) Våre informanter gir uttrykk for at mye av regnskapsmanipuleringen ikke blir avdekket, slik at det er få dommer å finne om regnskapsmanipulering. De nevner også at dersom saker blir avdekket, blir de ofte dømt for annen økonomisk kriminalitet enn regnskapsmanipulering.

Videre fremstår det som at *omdømme har en vesentlig rolle*, og at det betyr mer enn vi først antok. Virksomheter er redd for svekkelse av omdømme dersom det ender i domstolene og de fleste ordner derfor opp internt. Det nevnes også at det er en fare knyttet til det gjennom at gjerningspersonen begynner i ny jobb og gjennomfører lovbrudd også i ny virksomhet.

I kategoriseringen avdekte vi hvilke metoder som forekom, og hyppigheten av disse. Det kom klart frem at *metode 6 og metode 2 var høyest representert* med 19 og 16 tilfeller. Det vil si at de fleste manipuleringsstilfellene omhandler bokføring av fiktive inntekter og å flytte nåværende inntekt til en senere periode. Videre fant vi ingen tilfeller av metode 5 og 7, som går på andre metoder for å skjule kostnader eller tap samt å flytte fremtidige kostnader til nåværende periode. Av intervjuene fremkom det ulike svar da vi undersøkte hva informantene mente forekom hyppigst, og de påpekte at det var vanskelig å rangere da flere går litt inn i hverandre.

Det siste funnet vårt viser at regnskapet ikke oppfattes som en god kontrollmekanisme for å minimere opportunistisk atferd. Informantene synes det var vanskelig å påpeke hvilke kontrollmekanismer som vil egne seg bedre til å regulere opportunisme.

5. Analyse

I dette kapitlet vil vi analysere og diskutere våre empiriske funn i lys av vårt teoretiske rammeverk presentert i kapittel 2.

5.1 Hvordan er omfanget av regnskapsmanipulering i Norge?

Vår studie av dommer viser et overraskende funn med 37 dommer som kan kategoriseres under en av de syv manipuleringsmetodene presentert av Schilit et al. (2018). Dette var et overraskende funn, da det fra mediebildet fremstår som et fenomen av større omfang enn det som ble grunnlaget for analysen. Kjente tilfeller i norsk kontekst omfatter Finance Credit, Sponsor Service, Romerike Vannverk, FAST, men også nyere hendelser slik som Prora-gründernes regnskapsmanipulering, treningskjeden SATS sin “skrivefeil” i regnskapet og mistanke om økonomiske misligheter hos Nexans i Halden. Ut fra mediebildet fremstår det som et høyaktuelt tema som ofte er oppe i dagsordenen. Hva kan være forklaringen på det begrensede antallet dommer på regnskapsmanipulering?

En av forklaringene på hvorfor det er et lite antall dommer om regnskapsmanipulering, kan være at det er ressurskrevende for påtalemyndighetene å innhente bevis. Dette påpekes i flere av dommene vi har studert. Med dette som utgangspunkt kan det diskuteres om påtalemyndighetene velger å føre sak kun for tilfeller hvor det gir store samfunnsøkonomiske konsekvenser. Dette kan forklare hvorfor regnskapsmanipulering som foregår i mindre økonomisk skala ikke når domstolene.

I det videre er et funn fra intervjuene at regnskapsmanipulering ofte kan benyttes for å dekke over andre former for økonomisk kriminalitet. Dette kan føre til at gjerningspersonene dømmes for et annet lovbrudd enn selve regnskapsmanipuleringen. Dette diskuterer også Bamle og Bruu (2019), som hevder at regnskapsmanipulering ofte blir brukt til å dekke over annen økonomisk kriminalitet. Blir regnskapsmanipuleringen gjort for å dekke over unndragelse av skatter og avgifter vil dette påvirke samfunnet. Velferdsstaten vil ikke motta finansielle midler som videre skal disponeres til velferdsordninger og bidra til verdiskaping. Langli (2016) støtter dette gjennom å påpeke at korrekte regnskap er en forutsetning for effektivitet i samfunnet.

Et annet funn fra intervjuene er at økonomiske tider kan ha en påvirkning på omfanget av regnskapsmanipulering i ett gitt tidsrom. Dette er i overensstemmelse med Bamle og Bruu

(2019). En av informantene har selv deltatt på et større granskningsoppdrag i USA etter finanskrisen og påpeker at økonomiske nedgangstider kan påvirke omfanget av regnskapsmanipulering. Det kan derfor diskuteres om det vil ligge større motivasjon til grunn for å manipulere regnskapet i dårlige økonomiske perioder for å sikre fremtidig drift. I slike situasjoner kan det handle om å fremstå stabil og sikker ovenfor investorer, noe som kan gi motiver til å jevne ut resultatet eller overvurdere inntektene. Dette er noe Petersen et al. (2017) trekker frem i deres empiriske funn som viser til at stabil inntjening øker aksjeverdien.

En annen antakelse om hvorfor omfanget av regnskapsmanipulering i dommene er lite kan belyses gjennom Donaldsson og Davis (1991) sin teori om at ikke alle ønsker å opptre opportunistisk. Overnevnte hevder at agenter ønsker å være gode “stewarder” i virksomheten og ivareta kollektive interesser. En mulig diskusjon vil basere seg på hvorvidt det er så mye opportunistisme blant agenter som tradisjonell agentteori tilsier.

For å bedre forstå omfanget av regnskapsmanipulering kan det være aktuelt å diskutere hvordan regnskapsmanipulering kan avdekkes. Fra intervjuene fremkom det at tiltak bør basere seg på å forbedre internkontrollen. Dette kan bidra til å avdekke flere tilfeller, men også forebygge regnskapsmanipulering. Abdullahi og Mansor (2015) sin forskning legger frem flere ulike egenskaper en god svindler må ha. En av de baserer seg på at gjerningspersonen må være smart nok til å kunne utnytte svakhetene som ligger i internkontrollen. Dette viser at internkontroll kontinuerlig må arbeides med for at gjerningspersoner ikke skal finne muligheter til å manipulere regnskapet.

Et funn fra intervjuene er at det kan dannes svakheter i internkontrollen etterhvert som et selskap ekspanderer. En av informantene utdyper med at voksende virksomheter ikke vil ha fungerende internkontroll fordi den ikke er tilpasset en større virksomhet og således henger etter. I tråd med Wolfe og Hermanson (2004), bør det gjøres en kontinuerlig vurdering av mulighetene og evnene til topplederne og nøkkelpersoner i en virksomhet. Toppledernes og andre nøkkelpersoners muligheter til å manipulere regnskapet bør vurderes i takt med bedriftens utvikling påpeker Wolfe og Hermanson (2004). De nevner videre at en nøkkelperson kan være tilbøyelig til å utføre misligheter etter ekspansjonen, selv om vedkommende ikke var det tidligere.

Internkontroll i en virksomhet bør ifølge Olsen (2007) være skjulte og uforutsigbare tiltak, men de ansatte bør være kjente med at det finnes kontroller, for å oppnå maksimal effekt av kontrolltiltakene. En av informantene påpeker at mislighetsrisikoanalyse vil være effektivt med tanke på forebygging av regnskapsmanipulering. Dette baserer seg på å gjøre analyser av hvilke deler av bedriften som er utsatt for misligheter. Dette er i tråd med Aune (2013) som mener en slik analyse vil føre til god økonomistyring i en virksomhet.

En av våre informanter påpeker at mulighet er den viktigste faktoren i mislighetstriangelet (Cressey, 1953) når det kommer til regnskapsmanipulering. Dette fordi muligheten kan det gjøres noe med, gjennom gode internkontroller som har blitt nevnt tidligere. Petersen et al. (2017) påpeker at en agent vil vurdere hvor lett det er å manipulere regnskapet uten å bli oppdaget. Videre kan det diskuteres om sannsynligheten for misligheter vil reduseres dersom virksomheten setter opp hindringer for agenten.

Informantene ble spurt om hva de så etter når de skulle analysere et regnskap. "Røde flagg" ble nevnt, som også Heskestad (2015) viser til. En av informantene nevner fullmaktstrukturer som et rødt flagg. Informanten utdyper dette gjennom å eksemplifisere en eier som ber en underordnet om å utføre noe av tvilsom karakter. For den underordnede kan det være utfordrende å gå imot den overordnede. Således baserer dette seg på å gjennomgå hvem som sitter på makten og hvilke muligheter underordnede har til å varsle. Det røde flagget informantene trekker frem under intervjuet er ikke noe Heskestad (2015) diskuterer, men det kan kobles opp mot mislighetstriangel (Cressey, 1953) fordi fullmaktstrukturer vil påvirke mulighetene til å manipulere regnskapet. Andre røde flagg som trekkes frem av informantene er viktigheten av å sette opp enkle analyser for å se hvordan kontantstrømmen i virksomheten er, som underbygges av Heskestad (2015).

Fra en informant kom det frem at digitalisering og kunstig intelligens fører til at det kan gjøres kjappe analyser på unormale data, noe som kan gjøre det lettere å oppdage regnskapsmanipulering. Med unormale data mener informantene føringer som direkte er i strid med regnskapsregler. Ved automatisering av ulike elementer nevner en av informantene at det vil frigjøre mer tid til å vurdere de postene som omfatter skjønn, fordi mindre tid vil brukes på enkle feilføringer, som derigjennom kan bidra til mer avdekking. Det fremkommer også at de som manipulerer regnskapet vil kunne benytte seg av digitaliseringen til sin fordel, påpeker informantene. Basert på dette kan det komme både positive og negative sider ved

digitaliseringen. Dette underbygges i Wells (2005) som mener at et samfunn i endring sannsynligvis gir større og mer varierende muligheter for økonomisk kriminalitet.

5.2 Hva motiverer regnskapsmanipulering og hva hindrer opportuniste?

Ved gjennomgang av dommene ble det i noen av dommene gitt eksplisitt uttrykk for hvilket motiv som lå til grunn for regnskapsmanipuleringen. Fra andre dommer kunne det tolkes implisitt utfra ordlyd og gjennomgang av faktum.

I dommen vedrørende Sponsor Service (LB-2006-146429) var motivet å holde virksomheten i drift med høy aktivitet og stor inntjening. Videre nevnes det i dommen at den primære motivasjonen derfor var knyttet til selskapet og ikke egen vinning. Dette kan settes i sammenheng med rasjonalisering i mislighetstriangelen (Cressey, 1953), som baserer seg på holdninger og tankeprosesser hvor lovbruddet rettferdiggjøres (Petersen et al., 2017). Dette er noe Sponsor Service gjør gjennom å rettferdiggjøre at de gjorde det for bedriftens overlevelse. En følge av manipuleringen var at virksomheten fikk et større overskudd, noe som igjen førte til grunnlag for uberettiget utbetaling av utbytte og bonus til lederne. Denne domfellelsen kan sees i sammenheng med det første motivet for å manipulere regnskapet som Giroux (2004) legger frem. Bedriften fremsto bedre enn virkeligheten, noe som ga gevinst til eierne i form av at bedriftens aksjekurs vil være høyere og dermed mer attraktiv på markedet.

Et annet eksempel fra dom LF-2000-76, er at manipuleringen ble gjort i hensikt for å skaffe seg selv eller andre en uberettiget vinning. Dette kan sees i overensstemmelse med Giroux (2004) sitt andre motiv for manipulering, hvor muligheten benyttes til å maksimere personlige gevinster. Videre kom det frem av intervjuene at belønninger og gevinster er en vanlig motivasjonsfaktor for å begå regnskapsmanipulering. Dette underbygges i Jones (2011) sin forskning.

I det videre kan press være en utløsende faktor for misligheter, noe vi ser eksempel på i dom LE-2006-62372. Gjerningspersonen ble utsatt for press fra ansatte, som utgjør den siste faktoren i mislighetstriangelen (Cressey, 1953). Petersen et al. (2017) nevner at ledelsen ofte er de som legger press, noe også en av informantene underbygger ved å påpeke at daglig leder

ofte blir presset fra styret. I overnevnte dom samsvarer det ikke med Petersen et al. (2017) fordi det fra faktum fremkommer det at de ansatte la press på daglig leder.

Den overnevnte handlingen kan kategoriseres som passiv opportuniste (Wathne & Heide 2000). Daglig leder manipulerte regnskapet slik at klientene på klinikken skulle ha et videre tilbud i hjelpen mot rusavhengigheten. Han unngikk avtalte forpliktelser, i form av å skjule informasjon for skattemyndighetene. Det fordi gjerningspersonen utbetalte "svart" lønn etter press fra ansatte, som brukte oppsigelse som pressmiddel. Dette er i tråd med Heide og Watne (2000) samt Seggie et al. (2013) sin beskrivelse av passiv opportuniste.

Fra intervjuene kom det frem at omdømme kan forklare det begrensede omfanget som ble funnet på dommer med regnskapsmanipulering. En mer fleksibel vinkling fra agentteori trekker frem at frykt for tap av omdømme vil være en mekanisme i seg selv for å hindre opportuniste (Donaldson, 1990). Det kan diskuteres om omdømme også kan være et hinder for å manipulere regnskapet slik Donaldson (1990) presenterer. Virksomheter kan være redde for å bli tatt for regnskapsmanipulering, noe som kan føre til tap av omdømme. Tap av omdømme kan føre til straff fra markedet, som er i overensstemmelse med Donaldson (1990) sitt argument. Med dette menes det at omdømmesvikt, gjennom avdekking av regnskapsmanipulering vil kunne føre til at interessenter trekke seg ut og aksjekursen faller.

Fra intervjuene fremkom det at selskaper ofte velger å løse utført regnskapsmanipulering internt uten at det blir allment kjent. Det vil ligge en motivasjon hos gjerningspersonen for å løse dette utenfor offentlighetens lys for ikke å bli straffet av markedet. Straffen i arbeidsmarkedet vil basere seg på at gjerningspersonen, i frykt for ikke å få arbeid i fremtiden, er motivert til å løse konflikten internt for å unngå anmeldelse og rettssak. Dette underbygges av Eisenhardt (1989) som mener markedet fungerer som en underordnet mekanisme for å redusere dysfunksjonell atferd. Fama (1980) argumenterer for at effisiente arbeidsmarkeder fungerer som en informasjonsmekanisme. Markedsstraff kan, basert på Eisenhardt (1989) og Fama (1980) sine argumenter, være en sterk motivasjon for å holde begått regnskapsmanipulering utenfor domstolene. Dette kan også være en forklaring på hvorfor omfanget av dommer er mindre enn forventet. Basert på denne diskusjonen kan frykt for tap av omdømme hindre opportuniste. Våre funn fra dommene viste at majoriteten av gjerningspersonene hadde høye tillitsverv. Fra intervjuene fremkommer det at administrerende direktør eller økonomisjef ofte er innblandet i regnskapsmanipulering fordi mulighetene ligger hos dem. Dette støttes av Abdullahi og Mansor

(2015) og Olsen (2007) som mener at en person må inneha en stilling som muliggjør svindel. Dette støttes også av den fjerde faktoren i mislighetsdiamanten (Wolfe & Hermanson, 2004). I teorien påpekes det at en person må ha individuell evne til å begå misligheter, som personer i høye tillitsverv ofte innehar fordi de har innsikt i bedriften. Det kan dog diskuteres hvorvidt alle ledere har kunnskapen til å manipulere regnskapet, da bokføring ofte ikke inngår i deres arbeidsoppgaver.

En mulig forklaring til at vi har funnet flest tilfeller med ledere som gjerningspersoner kan være at vi har studert rettsdokumenter. Basert på intervjuene vi har foretatt, fremstår det som at regnskapsmanipulering gjort av noen lengre ned i organisasjonen blir ordnet opp internt, mens når en person med høyere stilling blir tatt for misligheten, går det gjennom rettssystemet. I Finance Credit-saken varslet tidligere ledere en journalist om manipuleringen som var foretatt av eierne. Dette eksemplifiserer at regnskapsmanipulering utført av tillitspersoner ofte går via rettssystemet fremfor internt oppgjør.

I det videre fant vi at det hovedsakelig var menn som var gjerningspersoner, i hele 98% av tilfellene. Dette kan begrunnes med at i tiden dommene har inntruffet, har vært et høyere antall menn i lederstillinger enn hva det er i dag, med tanke på den stadig økende kvinneandelen i lederstillinger (Hamre, 2017).

5.3 Hva skiller utilsiktede feil fra bevisst regnskapsmanipulering?

Ofte er det vanskelig å skille mellom bevisst regnskapsmanipulering og ubevisste feil, noe også informantene bekrefter. Kinserdal (2017) påpeker at det er en forskjell mellom ubevisste feil og regnskapsmanipulering. Et funn fra intervjuene var at ubevisst manipulering kunne handle om at man ikke har forstått regnskapet, følgelig har man ikke nok kunnskap til å forstå konsekvensene av ubevisste feil i regnskapet. Basert på funn fra intervjuer må det ofte sees på flere faktorer for å avgjøre om noe er bevisst regnskapsmanipulering eller ubevisste feil. Det nevnes av en informant at det i stor grad handler om å se helheten i bedriften i forhold til presset som kan oppstå. Tidsaspektet trekkes også frem som en faktor for å vurdere om noe er tilsiktet, og informanten presiserer at det er viktig å undersøke hvor lang tid manipulering har foregått.

Fra intervjuene fremkommer det at helheten i økonomiske rapporter må studeres for å foreta gode beslutninger basert på regnskapsinformasjonen. Dette underbygges av Langli (2016) som påpeker at regnskapskvalitet handler om hvilke signaler årsrapporten gir. Dette betyr at det er viktig å ha fokus på alle rapporter som er knyttet til den økonomiske situasjonen i en virksomhet og ikke bare selve regnskapet. Virksomheter med likt informasjonsgrunnlag kan foreta ulike valg ved estimering og derfor er det viktig å undersøke rapportene for å forstå hva som er lagt til grunn for estimatene (Kinserdal, 2014). Det må vurderes om estimatene er utviklet på et saklig grunnlag, noe som er i overensstemmelse med Kinserdal (2017). Fra intervjuene kom det frem hvor viktig det er å ha den røde tråden ved gjennomgang av økonomiske rapporter. En av informantene påpekte at det må vies et kritisk blikk til de økonomiske rapportene og undersøke om det tilhører regnskapet som granskes eller et annet.

Et av funnene i gjennomgangen av dommene var at metode 2 og metode 6 (Schilit et al., 2018) forekom oftest. Dette betyr at flest bokfører fiktive inntekter eller flytter nåværende inntekt til en senere periode, noe som er naturlig da Schilit et al. (2018) påpeker at metode 2 og 6 er sterkt relaterte. Holder en virksomhet igjen inntekt til en senere periode (6), må inntekten bokføres på et senere tidspunkt. Følgelig har ikke bokføringen økonomisk substans i den perioden den skal bokføres i, således må regnskapet manipuleres med en fiktiv bokføring (2). Dette vil bryte med opptjeningsprinsippet (Lov om årsregnskap, 1999), fordi den tilhørende forpliktelsen ligger igjen i foregående periode og ikke tilhører perioden den bokføres i.

Gjennom våre informanter kom det frem et annet inntrykk enn hva dommene viste. En av informantene mente metode 1 og metode 4 (Schilit et al., 2018) forekom oftest, mens den andre informanten mente metode 6 og metode 7 (Schilit et al., 2018) forekom oftest. Informantene baserer sine rangeringer på hva de har erfart gjennom sitt arbeid. Dette kan være en forklaring på hvorfor det er avvik fra hva som ble funnet i dommene og det som fremkom gjennom intervjuene, samt mellom informantene. I vår oppgave har regnskapsmanipulering blitt undersøkt i lys av norske dommer. En forklaring på hvorfor empirien gir ulike svar kan være at hendelsene som tas gjennom domstolene speiler et annet bilde enn informantenes antakelser og erfaringer. Lovbruddene som begås i dommene kan ansees å være grove lovbrudd (jf. 4.2.5), mens informantenes antakelser baserer seg i stor grad på hva de møter i sin arbeidshverdag, som kan være alt fra små skrivefeil til grove underslag.

Informantene ga uttrykk for at manipuleringsmetodene (Schilit et al., 2018) er gode og dekkende nok til å forklare begrepet regnskapsmanipulering, men at kategoriseringen var vanskelig å ta stilling til. Dette kan ha noe å gjøre med at flere av metodene flyter inn i hverandre ved at en metode ofte er knyttet sammen med en annen metode. Det kan derfor diskuteres om teorien om manipuleringsmetodene til Schilit et al. (2018) burde utvikles i form av en mer tydelig avgrensning. Samtidig ser vi i vårt datasett at metode 2 og 6 forekommer ofte i samme dom, noe som vil gjøre det vanskelig å sette tydelige avgrensninger, da de i praksis ofte vil påvirke hverandre (jf. 2.5).

5.4 Er regnskapet en god kontrollmekanisme?

I vår oppgave har vi tatt utgangspunkt i at regnskapet skal fungere som en kontrollmekanisme for å regulere opportunistisk atferd (Williamson, 1975). Sett i lys av regnskapsbrukere som prinsippal er den direkte informasjonen om prestasjon og økonomisk utvikling i regnskapet kontrollmekanismen mot opportunistisk atferd hos agenten. Dette vil være en kontradiksjon fordi agenten ofte vil manipulere regnskapet nettopp for å oppnå incentiver. Dette er noe som bekreftes av Petersen et al. (2017), som uttrykker at bonusordninger vil kunne skape mer opportunistisk atferd.

Gjennom intervjuene fremkom det at flere av informantene ikke anså regnskapet som en god kontrollmekanisme for å regulere opportunistisk atferd. En av informantene begrunnet dette med at det er ulike krav til dokumentasjon og noter basert på virksomhetens størrelse og andre forhold. Dette er i overensstemmelse med Bakaas og Stenheim (2015) som påpeker at mulighetene for å manipulere et regnskap avhenger av regnskapsmodell og reguleringer. En informant påpeker at regnskapet blir fremlagt i ettertid av regnskapsåret og gir derfor ikke et bilde av nåværende situasjon. Med dette som bakgrunn kan det tenkes at prinsippalens kontrolltiltak utfra informasjonen i regnskapet, ofte kan ha et tidsetterslep da opportunistisk atferd allerede kan ha inntruffet. Aune (2013) trekker frem at god økonomistyring i stor grad handler om å gjennomføre tiltak som kan forhindre misligheter, således må tiltak iverksettes før agenten har mulighet til å opptre opportunistisk.

I teorikapittelet (jf. 2.1) la vi frem lovgiver som en prinsippal der kontrollmekanismene uttrykkes gjennom regnskaps- og bokføringsloven. Basert på informantenes svar fremstår det ikke som at det er noen muligheter til innstramming i lovverket. De mener det alltid vil foreligge noen

forhold som må vurderes etter skjønn, da ikke regnskapsloven er tilpasset til å dekke alle tilfeller som kan inntreffe i et regnskap. Fra vår studie av dommer oppdaget vi at nesten halvparten av lovbruddene ble avdekket ved bokettersyn av de lokale skattekontorene, som viser at dette er en effektiv avdekkingsmetode. Med dette som utgangspunkt kan det tenkes at mulighetene for å minimere opportuniste kan ligge i å gjennomføre hyppigere bokettersyn. Kinserdal (2014) påpeker at opportuniste kan oppstå der lovverket faller til kort og derfor kan bokettersyn være en kontrollmekanisme for å forhindre manipulering ved de skjønnsmessige vurderingene.

Et manipulert regnskap vil ikke ha rot til virkeligheten og derfor vil kvaliteten være svekket, noe som gjør at regnskapet ikke vil fungere som et godt styringsverktøy (Langli, 2016). En av informantene påpeker at det i noen tilfeller legges for stor tillit til regnskapsinformasjonen som blir fremlagt. Benyttes et manipulert regnskap videre i den økonomiske styringssirkelen (Anthony & Young, 2003) vil det påvirke den overordnede strategien i en virksomhet og kan føre til at beslutninger tas på bakgrunn av feil regnskapsinformasjon. Dette er i overensstemmelse med Langli (2016) som påpeker at regnskapskvalitet handler om hvilke signaler årsrapporten gir om fremtidig utvikling. Et manipulert regnskap vil følgelig gi uriktige signaler om en virksomhets fremtid.

6. Avslutning

I dette avsluttende kapittelet presenteres konklusjonen som besvarer problemstillingen. Videre vil de viktigste funnene bli gjennomgått og studiens bidrag blir diskutert. Avslutningsvis gir vi forslag til videre forskning.

Tidligere forskning har i liten grad fokusert på regnskapsmanipulering sett fra et økonomi-styringsperspektiv. Det har derfor vært interessant å studere fenomenet regnskaps-manipulering fordi det har en effekt på helheten i den økonomiske styringssirkelen (Anthony & Young, 2003) i form av svekket grunnlag for strategivalg.

Formålet med denne oppgaven har vært å svare på følgende problemstilling:

Hvordan kan regnskapsmanipulering forstås i norsk kontekst?

For å svare på denne problemstillingen tok vi utgangspunkt i agentteori som en overordnet teori for å forstå regnskapsmanipulering som en atferd. I tillegg har vi benyttet oss av Cressey (1953) sitt mislighetstriangel, Schilit et al. (2018) sine syv manipuleringsmetoder samt generell regnskapsteori som vi har koblet opp mot regnskapsmanipulering.

6.1 Konklusjon

Et funn i studien vår er at omfanget av dommer på regnskapsmanipulering er mindre enn antatt. Basert på vår empiri og analyse konkluderer vi med at det skyldes flere forhold. Det første handler om at det er ressurskrevende for påtalemyndighetene å innhente bevis til rettsak. En annen faktor baserer seg på at regnskapsmanipulering benyttes til å dekke over annen økonomisk kriminalitet og derfor blir gjerningspersonene dømt for det lovbruddet som har høyst samfunnsøkonomiske konsekvenser. En rasjonell forklaring på omfanget kan ta utgangspunkt i omdømme. Virksomheter velger å ordne opp i forholdene ved regnskapsmanipuleringen internt, fremfor anmeldelse og rettsak for å unngå offentlighetens lys og dermed svekkelse av omdømme. En siste forklaring tar utgangspunkt i stewardship-teori (Donaldson & Davis, 1991) som mener individer ønsker å ivareta virksomhetens interesser fremfor å opptre opportunistisk.

Et annet funn er at metode 2 og metode 6 er de som forekommer oftest i våre studerte dommer. Basert på dommene, manipulerer de fleste regnskapet ved bokføring av fiktive inntekter og ved å flytte nåværende inntekt til en senere periode. For å kunne skille bevisst manipulering fra ubevisste feil i regnskapet kan kunnskapsgrunnlaget til et individ tas i betraktning, samt hvor lang tid regnskapet har blitt manipulert.

I det videre baserer et funn seg på regnskapet som kontrollmekanisme. Regnskapet fremstår ikke som en mekanisme som vil hindre opportunistisk atferd fordi incentiver basert på resultatmessig prestasjon kan gi motiver for å manipulere regnskapet fremfor å hemme regnskapsmanipulering. Videre er det et tidsetterslep på regnskapet som gjør at man ikke får et bilde på nåværende situasjon. Kontrollmekanismen uttrykt gjennom regnskapsregler og regnskapsprinsipp viser lite rom for strengere lovgiving, fordi det vil eksistere forhold som må vurderes etter skjønn.

Giroux (2004) legger frem to motiver for regnskapsmanipulering, hvor det ene går på å maksimere personlige gevinster og den andre på å maksimere eiernes verdier. Våre funn viser at begge motivene er tilstede, men de fleste manipulerer med et mål om å maksimere personlig gevinst. Basert på dommene vi har studert, fremstår det som at individer i høye tillitsposisjoner er mer tilbøyelig for manipulering av regnskapet, som forklares med at de sitter på mulighetene til å gjennomføre manipuleringen.

Konklusjonen i vår studie er at regnskapsmanipulering i en norsk kontekst kan forstås som et fenomen av mindre omfang, som i hovedsak baserer seg på fiktiv bokføring (2) samt flytting av nåværende inntekt til en senere periode (6).

6.2 Studiens bidrag

Vårt teoretiske bidrag baserer seg på at vi støtter Schilit et al. (2018) sine syv manipuleringsmetoder. Videre anser vi omdømme som et forhold som ikke er viet mye plass i teorier innenfor agentteori og mislighetsteori, men som kan gis mer oppmerksomhet.

Kinserdal (2017) påpeker at det er forskjell mellom ubevisste feil og bevisst regnskapsmanipulering. Gjennom intervjuene fremkom tidsperspektivet som en viktig faktor for å skille bevisst regnskapsmanipulering fra ubevisste feil i regnskapet. Med dette menes at er det viktig

å kartlegge varigheten på manipuleringen for å vurdere om noe er en ubevisst skrivefeil eller bevisst manipulering.

Videre fremkommer det av vår studie at fullmaktsstrukturer kan være et rødt flagg å undersøke. Dette er noe Heskestad (2015) ikke har diskutert i sin gjennomgang av generelle røde flagg.

Vår oppgave bidrar også metodisk, ved at vi har benyttet en noe utradisjonell datainnsamling. Vi har valgt å benytte Lovdata Pro og rettsdokumenter i vår gjennomgang. Denne fremgangsmåten ga oss muligheten til å se på tidligere dommer om regnskapsmanipulering sett fra rettsinstansenes side. Dommer vil ha varierende innhold av informasjon og kan derfor også benyttes for å studere andre samfunnsvitenskapelige fenomener innenfor andre fagområder slik som sosiologi, statsvitenskap og juss.

6.3 Studiens begrensninger

Vår oppgave baserer seg på norske dommer på regnskapsmanipulering i perioden 1980-2019. Da vi har vært kritiske i gjennomgangen og kategoriseringen av dommene åpner dette for teoretisk generalisering. Dette fordi vi har forankring til teori som grunnlag for datainnsamlingen, som videre fører til at konklusjonen vår kan generaliseres til en populasjon som omfatter norske virksomheter.

6.4 Forslag til videre forskning

Under arbeidet med oppgaven har vi blitt oppmerksomme på flere interessante forhold som kan gi grunnlag for videre forskning. Det kan være interessant å foreta et mediesøk for å fange opp tilfellene av regnskapsmanipulering som ikke blir inkludert i rettsavgjørelsene på Lovdata Pro.

Videre kunne det vært interessant å se på sammenhengen mellom økonomiske rapporter og regnskap. I vår oppgave har vi funnet flere tilfeller med feilrapportert omsetningsoppgave og selvangivelse, men har ikke funnet ut om regnskapet er manipulert eller om det kun gjelder de økonomiske rapportene. Dette kan gjøres gjennom å studere virksomheter med uriktige rapporter og gå inn i regnskapene for å se nærmere på om regnskapet også er manipulert.

En annen interessant vinkling vil være å intervju gjerningspersoner som har begått regnskapsmanipulering for å få et mer utfyllende syn på fenomenet. I tillegg kan det være interessant å studere Schilit et al. (2018) sine syv manipuleringsmetoder på tvers av IFRS og GRS fra et regnskapsmessig perspektiv.

7. Referanseliste

Bøker:

- Anthony, R. N. Young, D. W. (2003) *Management control in nonprofit organizations*, 7. utg. Boston, Mass: McGraw-Hill/Irwin.
- Baksaas, K. M. Stenheim, T. Keeping, D. (2015) *Regnskapsteori*, Oslo: Cappelen Damm akademisk
- Bamle, M. Bruu, B. (2019) *Økonomisk kriminalitet - trusler og tiltak*, Oslo: Gyldendal
- Cressey, D. R. (1953) *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. Glencoe, Illinois: The Free Press
- Douma, S. Schreuder, H. (2017) *Economic approaches to organizations* 6. utg. Harlow: Pearson Education.
- Giroux, G. (2004) *Detecting earnings management*, Hoboken, N.J: Wiley.
- Grønmo, S. (2016) *Samfunnsvitenskapelige metoder*, 2. utg. Bergen: Fagbokforlaget
- Jacobsen, D. I. (2015) *Hvordan gjennomføre undersøkelser? - innføring i samfunnsvitenskapelig metode*, 3. utg. Oslo: Cappelen Damm akademisk
- Jahr, B.O. (2005) *Smarte skurker - grådige gubber - historien om Finance Credit*, Oslo: Bojahr media
- Johannessen, A. Christoffersen, L. Tufte, P. A. (2011) *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*, 3. utg. Oslo: Abstrakt forlag
- Jones, M.J. (2011) *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Kristoffersen, T. (2016) *Årsregnskapet - en grunnleggende innføring*. 5. utg. Bergen: Fagbokforlaget
- Langli, J.C. (2016) *Årsregnskapet*, 10. utg. Oslo: Gyldendal.
- Lee, N. Lings, I. (2008) *Doing business research - a guide to theory and practice*, Los Angeles: Sage
- Nyeng, F. (2017) *Hva annet er også sant? - en innføring i vitenskapsfilosofi*, Bergen: Fagbokforlaget
- O'Leary, Z. (2010) *The essential guide to doing your research project*, London: Sage Publications

- Olsen, A.B. (2007) *Økonomisk kriminalitet - avdekking, gransking og forebygging*, Oslo: Universitetsforlaget
- Petersen, C. V. Plenborg, T. Kinserdal, F. (2017) *Financial statement analysis - valuation, credit analysis, performance evaluation*, Bergen: Fagbokforlaget
- Schilit, H. M. Perler, J. Engelhart, Y. (2018) *Financial Schenanigans*, 4. utg. New York: McGraw-Hill
- Scott, J. (1990) *A matter of record: documentary sources in social research*, Cambridge: Polity Press.
- Scott, W.R. (2015) *Financial accounting theory*, 7. utg. Toronto: Pearson
- Tjora, A. H. (2017) *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*, 3. utg. Oslo: Gyldendal akademisk
- Wells, J. T. (2005) *Principles of fraud examination*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons

Nettsider:

- Aasland, G. Gisle, J. (2016). *dom - jus*. I Store norske leksikon. Tilgjengelig fra: https://snl.no/dom_-_jus (Hentet: 6. mai 2019)
- Andersen, T. Ø. Sunnanå, L. M. (2007) Finance Credit-revisor dømt, E24. Tilgjengelig fra: <https://e24.no/naeringsliv/finance-credit-revisor-doemt/1588462>
- Hamre, K. (2017) *Fordelingen av økonomiske ressurser mellom kvinner og menn og kjønnsforskjeller i helse*. (2017/28) Oslo-Kongsvinger: Statistisk sentralbyrå. Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/stadig-flere-kvinnelige-ledere> (Hentet: 6. mai 2019)
- KPMG får 5 millioner i bot (2008) Tilgjengelig fra: <https://www.adressa.no/nyheter/innenriks/article1107340.ece> (Hentet: 28. februar 2019)
- Lovdata (2019) *Norsk Retstidende*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/publikasjoner/about/retstidende> (Hentet: 14. mai 2019)
- Lovdata (2019) *Om lovdata*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/info/om_lovdata (Hentet 5. mai 2019)
- Norges Domstoler (2019) *RG - Rettens gang*. Tilgjengelig fra: <https://www.domstol.no/no/Verktoy/Juridisk-ordliste/R/RG---Rettens-gang/> (Hentet: 14. mai 2019)
- Politiet (2019) *Økonomisk kriminalitet*. Tilgjengelig fra: <https://www.politiet.no/rad/okonomisk-kriminalitet/> (Hentet: 10 mai 2019)

PwC (2011) *Cyberkriminalitet i fokus*. Tilgjengelig fra:
<https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/pwc-gecs-norway-2011.pdf>
(Hentet: 28. januar 2019)

Økokrim (2017) *Regnskapskriminalitet*. Tilgjengelig fra:
<https://www.okokrim.no/regnskapskriminalitet.422273.no.html> (Hentet: 25. februar 2019)

Økokrim (2017) *Økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet*. Tilgjengelig fra:
<https://www.okokrim.no/kriminalitetsomraader.422249.no.html> (Hentet: 25. februar 2019)

Tidsskrifter:

Abdullahi, R. Mansor, N. (2015) Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(4) s. 38-45. Tilgjengelig fra:
http://hrmars.com/hrmars_papers/Article_05_Fraud_Triangle_Theory_and_Fraud_Diamond_Theory.pdf

Adams, M. B. (1994) Agency Theory and the Internal Audit, *Managerial Auditing Journal*, 9(8) s.8-12. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>

Aune, L. H. (2013) Manglende økonomisk styring åpner for misligheter, *Magma*, 2013(6) s. 48-51. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/manglende-okonomisk-styring-apner-for-misligheter>

Bowen, G. A. (2009) Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), s.27-40. Tilgjengelig fra:
<https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>

Burgstahler, D. Dichev, I. (1997) Earnings management to avoid earnings decreases and losses, *Journal of Accounting and Economics*, 24(1) s. 99-126. Tilgjengelig fra:
[https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00017-7](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00017-7)

Chenhall, R. H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), s. 127-168. Tilgjengelig fra:
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

Donaldson, L. (1990) The Ethereal Hand: Organizational Economics and Management Theory, *The Academy of Management Review*, 15(3) s. 369-381. Tilgjengelig fra:
<https://www.jstor.org/stable/258013>

Donaldson, L. Davis, J. H. (1991) Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns, *Australian Journal of Management*, 16(1) s. 49-64. Tilgjengelig fra: <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/031289629101600103>

- Eisenhardt, K. M. (1989) Agency Theory: An Assessment and Review, *The Academy of Management Review*, 14(1) s. 57-74. Tilgjengelig fra: <https://www.jstor.org/stable/258191>
- Erickson, M. Hanlon, M. Maydew, E. L. (2006) Is There a Link between Executive Equity Incentives and Accounting Fraud?, *Journal of Accounting Research*, 44(1) s. 113-143. doi: 10.1111/j.1475-679X.2006.00194.x
- Fama, E. F. (1980) Agency Problems and the Theory of the Firm, *Journal of Political Economy*, 88(2) s. 288-307. Tilgjengelig fra: <https://www.jstor.org/stable/1837292>
- Ferreira, A. Otley, D. (2009) The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, *Journal of management Accounting Research*, 20(4) s. 263-282. doi: 10.1016/j.mar.2009.07.003
- Gerard, J. A. Weber, C. M. (2014) How Agency Theory Informs a \$30 Million Fraud, *Journal of Finance, Accounting and Management*, 5(1) s. 16-47 Tilgjengelig fra: <https://search.proquest.com/docview/1506155279?accountid=12870>
- Healy, P. M. Wahlen, J. M. (1998) *A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting*. *Accounting Horizons*, 13(4) s.365–383. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>
- Heskestad, T. (2015) Resultat kvalitetsanalyse, røde flagg og driftsinntekter, *revisjon og regnskap*, 2015(8) s. 33-40. Tilgjengelig fra: <https://www.revregn.no/i/2015/8/rr08-15-materie-a-1019>
- Jensen, M. C. Meckling, W. H. (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), s.305–360. Tilgjengelig fra: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kinserdal, F. (2014) Hvordan manipulere med regnskapet, *Magma*, 2014(1) s. 18-25. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/hvordan-manipulere-med-regnskapet>
- Kinserdal, F. (2017) Hva er regnskapsmanipulasjon, og hvordan kan den best avdekkes?, *Magma*, 2017(1) s. 69-78. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/hva-er-regnskapsmanipulasjon-og-hvordan-kan-den-best-avdekkes1>
- Miller, G. S. (2006) The Press as a Watchdog for accounting Fraud, *Journal of Accounting Research*, 44(5) s. 1001-1033. doi: 10.1111/j.1475-679X.2006.00224.x
- Parfet, W. U. (2000) Accounting subjectivity and earnings management: A preparer perspective, *Accounting Horizons*, 14(4) s. 481-488. Tilgjengelig fra: <https://search.proquest.com/docview/208923659?accountid=12870>
- Seggie, S. H. Griffith, D. A. Jap, S. D. (2013) Passive and Active Opportunism in Interorganizational Exchange, *Journal of Marketing*, 77(6) s. 73-90. Tilgjengelig fra: <https://doi.org/10.1509/jm.11.0529>

- Sloan, R. G. (1996) Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings?, *The accounting review*, 71(3) s. 289-315. Tilgjengelig fra: https://www.jstor.org/stable/248290?origin=JSTOR-pdf&seq=1#metadata_info_tab_contents
- Stenheim, T. Sundkvist, C. H. Opsahl, A. (2017) Hva menes med regnskapskvalitet?, *Magma*, 2017(1) s. 64-68. Tilgjengelig fra: <https://www.magma.no/hva-menes-med-regnskapskvalitet1>
- Wathne, K. H. Heide, J. B. (2000) Opportunism in Interfirm Relationships: Forms, Outcomes, and Solutions, *Journal of Marketing*, 64(4) s. 36-51. Tilgjengelig fra: <https://www.jstor.org/stable/3203476>
- Williamson, O. E. (1973) Markets and Hierarchies: Some Elementary Considerations, *The American Economic Review*, 63(2) s. 316-325. Tilgjengelig fra: <https://www.jstor.org/stable/1817092>
- Wolfe, D. T. Hermanson, D. R. (2004) The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud, *The CPA Journal*, 2004(12) s. 38-42. Tilgjengelig fra: <https://digitalcommons.kennesaw.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2546&context=facpubs>

Lover:

- Bokføringsloven (2005) *Lov om bokføring (bokføringsloven)*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73?q=bokf%C3%B8ringsloven> (Hentet: 10 mai 2019)
- Regnskapsloven (1999) *Lov om årsregnskap m.v (regnskapsloven)*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56#KAPITTEL_4 (Hentet: 10. mai 2019)
- Straffeloven (1902) *Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven)*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1902-05-22-10> (Hentet: 10. mai 2019)
- Straffeloven (2015) *Lov om straff (straffeloven)*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28> (Hentet: 10. mai 2019)

Offentlig informasjon:

- NOU 2008: 16 (2009) Høring om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon, Oslo: Økokrim

Forelesningsnotater:

- Gårseth-Nesbakk, L. (2018) Regnskapsmanipulering. *ØS440 Regnskap i teori og praksis*. Tilgjengelig fra: https://ntnu.blackboard.com/webapps/blackboard/execute/content/file?cmd=view&content_id=_299735_1&course_id=_7149_1&framesetWrapped=true (Hentet: 15. februar 2019)

Vedlegg

Vedlegg 1: Totalt antall dommer

1. LF-2017-199816	2. TSTAV-2008-64909 – TSTAV-2008-64912 – TSTAV-2008-64918 – TSTAV-2008-67128	3. LB-2010-206563
4. HR-1996-4-B – Rt-1996-22	5. TOSLO-2007-102642	6. LE-2010-165736 – UTV-2011- 987
7. HR-1993-153-B – Rt-1993-1614 (598-93)	8. TOSLO-2007-105996	9. LB-2010-14374
10. HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	11. TOSLO-2007-83903	12. LB-2009-51262 – RG-2009- 1455
13. HR-1993-145-A – Rt-1993-1611 (579-93)	14. RG-2002-167 (28-2002)	15. LG-2008-99933
16. HR-1991-8-B – Rt-1991-19 – UTV-1991-227	17. THAUG-2015-64394-2	18. LB-2008-9287
19. Rt-1990-685 (210-90)	20. TOSLO-2014-97814	21. LB-2007-8844
22. HR-1996-10-B – Rt-1996-88	23. TFOLL-2013-111463	24. LA-2005-20686
25. HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248-94) * – UTV-1994-427	26. TOBYF-2013-113058	27. LE-2006-17432
28. HR-1997-26-B – Rt-1997-594	29. TOSLO-2010-21095-2	30. LB-2004-4231
31. HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	32. TFOLL-2010-56333	33. LB-2003-7881 – UTV-2005-789
34. HR-1995-42-A – Rt-1995-658	35. TOSLO-2009-203280	36. LB-2004-13421
37. HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	38. TOSLO-2009-156113 – UTV-2011-59	39. LG-2003-772
40. HR-1994-94-A – Rt-1994-1217	41. TOSLO-2009-145121 – UTV-2010-980	42. LF-2002-434
43. HR-1996-98-S – Rt-1996-315	44. TOSLO-2008-91191	45. LB-2001-2896
46. HR-1995-103-B – Rt-1995-1037	47. TOSLO-2008-97530	48. LG-2000-1747
49. HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	50. THAFE-2008-81948	51. LB-2001-2147
52. HR-1995-112-B – Rt-1995-1189	53. TOSLO-2007-190656	54. LB-2000-3406 – UTV-2002-29
55. HR-1994-53-A – Rt-1994-713	56. TOSLO-2014-73850 – UTV-2015-253	57. LB-2000-1670
58. LB-2011-54868	59. TOSLO-2011-88515	60. LB-1999-1671 – RG-2001-853 (118-2001)

61. LB-2006-146429	62. TOSLO-2007-160720	63. LB-1999-3745
64. LB-2014-18113	65. TNOMO-2007-156846	66. LB-1997-988 – UTV-1998-662
67. LA-2011-102774	68. TSGUD-2007-43755 – UTV-2008-1057	69. LE-1993-1384 – RG-1995-703 (116-95)
70. LB-2010-170164	71. TJARE-2005-72683 – UTV-2006-414	72. LH-1992-399
73. LB-2001-3718	74. THEGG-2005-68891	75. LE-1990-65
76. LB-2016-184520	77. TRR-2011-2407	78. LB-2016-86434
79. LA-2007-115241	80. TOSLO-2000-5027	81. LB-2017-198232
82. LB-2006-110082	83. TOVRO-2018-8808	84. LH-2017-86604
85. LB-2004-6986	86. TRR-2012-773	87. LG-2015-115215
88. LB-1995-1068	89. TOSLO-2017-114507	90. LB-2015-11124 – UTV-2016- 242
91. LB-2015-57814	92. TSUMO-2017-181533	93. LG-2014-163820
94. LB-2009-4364	95. TOSLO-2017-33942 - UTV-2018-339	96. LG-2014-161352
97. LG-2008-134622	98. TDRAM-2017-169290	99. LA-2014-57791
100. LB-2007- 164102	101. TRR-2012-1671	102. LG-2012-86908
103. LG- 2004-9376	104. TVTRA-2016- 207522 - UTV-2018-110	105. LA-2012-195017
106. LE-2003- 1410	107. TOSLO-2017- 131698	108. LH-2013-172608
109. LE-2003- 134	110. TRR-2012-1576	111. LE-2011-118293 – RG- 2012-814
112. LH- 2002-205	113. TDRAM-2017- 99721	114. LH-2011-142626
115. LF-2002- 1050	116. TAHER-2017- 44008	117. LB-2010-193246
118. LB-2013- 120581	119. TOSLO-2014- 193468 – UTV-2017- 1347	120. LG-2008-171989
121. LB-2010- 2898	122. TOBYF-2016- 131402	123. LE-2009-41472 – UTV- 2009-1197
124. LB-2010- 198124	125. TBERG-2015- 69325	126. LG-2008-97614
127. LB-2010- 77813 – RG- 2011-368	128. TKISA-2016- 74258	129. LH-2009-7801
130. LG- 2009-104885	131. TOSLO-2015- 8009	132. LB-2008-21438
133. LA- 2008-113386	134. TRR-2011-2747	135. LF-2008-134536
136. LB-2008- 79706 – RG- 2008-1300	137. TRR-2016-3399	138. LG-2007-97317
139. LH- 2008-46418	140. TRR-2015-3792	141. LB-2006-67607
142. LB-2007- 156059	143. TRR-2015-2767	144. LB-2007-5620
145. LG- 2007-154329	146. TRR-2015-516	147. LG-2007-18705 – UTV- 2008-10

148.	LE-2006-62372	149.	TRR-2014-2826	150.	LG-2007-5676
151.	LE-2003-3979	152.	TOSLO-2012-193145	153.	LH-2007-24207
154.	LF-2000-76	155.	TNOHO-2011-176942 – UTV-2012-1767	156.	LB-2006-80651
157.	LF-1998-885	158.	TOSLO-2011-76985	159.	LG-2006-61984
160.	LF-1998-106	161.	TALST-2011-168025	162.	LB-2005-101219
163.	LE-1998-127	164.	TBERG-2008-680	165.	LA-2006-21255
166.	LF-1996-542	167.	TMOSS-2010-133412	168.	LG-2005-5661
169.	TOSLO-2009-134817	170.	TRANA-2010-51886 – RG-2010-1281	171.	LB-2005-11823 – UTV-2006-572
172.	HR-2009-65-A – Rt-2009-14	173.	TGLOM-2009-72332	174.	LB-2005-59782
175.	HR-2004-814-A – Rt-2004-772	176.	TOSLO-2009-57137	177.	LF-2005-10928
178.	Rt-1981-1253	179.	TSUMO-2007-192646 – UTV-2008-1255	180.	LF-2004-44331
181.	Rt-1985-342 (81-85)	182.	TOSLO-2007-131513	183.	LE-2003-7683
184.	LF-2009-27100	185.	TRR-2015-3157	186.	LH-2001-852
187.	LB-2004-81046	188.	TRR-2014-3496	189.	LB-2003-1327
190.	LB-2009-80355	191.	TRR-2017-97	192.	LB-2003-660
193.	LG-1997-2256	194.	TRR-2015-3158	195.	LB-2000-2408
196.	LB-1997-1884	197.	TRR-2012-1098	198.	LE-1999-909 – UTV-2001-90
199.	LB-2012-133135	200.	RG-1983-154	201.	LH-2000-219
202.	LA-1998-944	203.	TOSFI-2004-99447	204.	LB-1999-2118
205.	LG-2017-80825	206.	TOSLO-2005-46989 – UTV-2006-432	207.	LH-1999-339
208.	LA-2017-185219	209.	TAHER-2006-41653 – TAHER-2006-41624 – TAHER-2006-03085	210.	LB-1998-2495
211.	LB-2011-108889 – RG-2012-204	212.	TSAFO-2006-180248	213.	LF-1996-736
214.	LH-2008-10368	215.	HR-1994-108-B – Rt-1994-1051	216.	LB-1995-2827

217. LE-2002-437	218. LA-2018-172	219. LB-1995-823 – UTV-1996-541
220. LE-1997-770	221. LA-2016-154208	222. LE-1990-594
223. TOSLO-2011-104857-4 – TOSLO-2011-191007	224. LB-2013-101223	225. LE-1992-233
226. TOSLO-2012-19981 – UTV-2012-1665	227. LH-2005-106017	228. LE-1991-1535
229. TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	230. LB-2005-27695	231. LE-1991-2191
232. TOSLO-2013-29484 – UTV-2013-1706	233. LF-2003-546	234. LE-1989-359
235. TOSLO-2012-71991 – UTV-2013-180	236. LE-2002-449	237. LE-2018-179140
238. TOSLO-2005-106276	239. LE-2002-309 – UTV-2002-1201	240. LA-2018-106600
241. LH-2007-158006	242. LE-1997-587	243. LA-2018-142088
244. TAHER-2011-53002	245. LB-1997-1812	246. LH-2018-52997
247. HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	248. LB-1997-371	249. LB-2017-162932
250. TSARP-2011-53999	251. LF-1997-172	252. LF-2018-64891
253. LF-2000-76	254. LE-1995-2116 – RG-1996-1043 (194-96)	255. LB-2016-185556
256. TOSLO-2007-70067	257. TOSLO-2009-194761	258. LF-2017-55445
259. HR-1992-122-B – Rt-1992-1218 (431-92)	260. TSTAV-2008-191217	261. LF-2017-67010
262. TOSLO-2002-847	263. HR-2000-30-B – Rt-2000-996 (224-2000) – UTV-2000-1029	264. LB-2016-76710 – UTV-2017-1700
265. HR-2007-1995-A – Rt-2007-1677	266. HR-2004-1118-A – Rt-2004-1074 – UTV-2004-661	267. LB-2016-75893-2
268. LA-2007-58390 – RG-2007-1557	269. HR-2010-173-A – Rt-2010-72 – UTV-2010-505	270. LB-2016-158197
271. HR-2012-330-A – Rt-2012-243	272. HR-1993-112-A – Rt-1993-927	273. LG-2016-191645
274. HR-2010-2204-A – Rt-2010-1624	275. HR-2008-311-A – Rt-2008-270	276. LB-2017-81183

277. HR-2007-1166-A – Rt-2007-1043	278. HR-2006-1471-U – Rt-2006-972	279. LF-2016-159009
280. HR-1999-3-B – Rt-1999-36	281. HR-2007-832-A – Rt-2007-731	282. LF-2016-186131
283. HR-2013-2121-A – Rt-2013-1254	284. HR-1997-14-B – Rt-1997-196	285. LB-2016-115371
286. HR-2014-197-A – Rt-2014-55	287. HR-2013-798-U – Rt-2013-498	288. LA-2016-9609
289. HR-2017-821-A	290. HR-2016-458-F	291. LB-2015-98827
292. LB-1995-3002	293. HR-2017-970-A	294. LB-2016-117685
295. LB-2006-87376 – RG-2008-705	296. Rt-1991-346 (93-91)	297. LG-2016-92440
298. LG-2008-196041	299. Rt-1988-15	300. LB-2015-109569
301. LB-2007-49843	302. HR-2017-553-A	303. LE-2015-114860
304. LB-2009-164828	305. HR-1989-1643-S	306. LB-2015-65570 – UTV-2016-1694
307. LB-2009-83680 – RG-2010-914	308. LB-2009-196359	309. LG-2016-5662
310. LB-2009-48300-2	311. LB-2009-40124	312. LB-2015-119371-1
313. LB-2006-146429	314. LE-2005-57298	315. LA-2014-191355
316. LB-2009-141024	317. LE-2004-66202	318. LB-2015-206198
319. LG-2015-112703	320. LH-2007-153853	321. LG-2014-83421
322. LB-2014-128355	323. LG-2003-6749	324. LB-2014-107809
325. LB-2012-40411 – UTV-2013-1815	326. LB-2001-1345	327. LB-2015-50198
328. LB-2011-41132	329. LB-2009-129942	330. LB-2014-86310 – UTV-2015-1383
331. LB-2010-95551 – UTV-2011-1397	332. LB-2007-156674	333. LB-2015-1746
334. LB-2010-62670-2	335. LA-2017-189218	336. LB-2014-73337
337. LB-2006-139624	338. LA-2016-180853	339. LA-2013-114408
340. LB-2015-9388	341. LE-2011-17810	342. LG-2012-112351
343. LB-2014-54456	344. LB-2008-3365	345. LB-2012-30734

346. LG-2013-1965	347. LB-2007-74339	348. LB-2011-171257 – RG-2012-1604
349. LG-2011-36281	350. LH-2007-129194	351. LA-2012-175720
352. LB-2008-145381 – RG-2009-1477	353. LG-2007-11215	354. LH-2012-25946
355. LB-2008-118003	356. LE-2007-31358	357. LH-2012-96348
358. LA-2007-37537	359. LH-2005-27201	360. LB-2012-12669 – UTV-2012-1064
361. LB-2007-167756	362. LH-2001-447	363. LG-2011-175477
364. LF-2006-118756	365. LG-2000-2465 – LG-2000-2466	366. LA-2011-151023
367. LH-2003-19791	368. LB-1998-2211 – RG-2000-193 (32-2000	369. LB-2010-115271
370. LH-2003-125	371. LB-2018-65648	372. LB-2010-27835
373. LA-2016-184310	374. LB-2018-49736	375. LE-2009-50494
376. LB-2015-137689	377. LB-2017-85788	378. LB-2008-156976
379. LH-2015-141912	380. LB-2017-140114	381. LH-2008-171376
382. LA-2014-143001	383. LA-2014-164859	384. LG-2007-143752
385. LH-2013-82345 – UTV-2014-499	386. LG-2015-17248	387. LH-2007-179719
388. LA-2012-86679	389. LG-2013-193593	390. LB-2007-150056
391. LH-2010-101520	392. LB-2014-66234	393. LB-2006-120519
394. LB-2009-127990	395. LA-2011-193477 – RG-2013-1142	396. LA-2006-133541
397. LB-2009-35191	398. LH-2011-192067	399. LB-2006-128358
400. LH-2008-180080 – RG-2009-503	401. LH-2011-169414	402. LE-2006-81132
403. LF-2010-14205	404. LH-2010-196673	405. LB-2005-54931
406. LB-2007-21214	407. LH-2009-41958 – RG-2009-435	408. LB-2004-6534
409. LG-2006-78553	410. LA-2006-64458	411. LE-2005-25353
412. LG-2001-1816	413. LE-2006-55613	414. LF-2004-68807
415. LB-2016-206072 – UTV-2018-1254	416. LH-2005-177399	417. LB-2004-3362
418. LG-2013-172876-2	419. LA-2002-1780	420. LG-2003-2383

421. LA-2015-24089	422. LB-2002-12 – RG-2003-196 (34-2003)	423. LE-2004-106 – RG-2004-591
424. LE-2011-45698-2	425. LH-2001-405	426. LB-2003-19
427. LE-2013-123922	428. LH-1998-868 – RG-1999-1487 (227-99)	429. LB-2002-1797 – UTV-2003-835
430. LA-2011-97139	431. LH-1998-906	432. LB-2002-3602
433. LB-2011-203623	434. LB-1997-2460	435. LB-2003-237
436. LG-2011-201595 – UTV-2012-392 – RG-2012-173	437. TOSLO-2013-191420 – UTV-2015-1589	438. LA-2001-1637
439. LG-2011-40898	440. TOSLO-2005-131432 – UTV-2006-592	441. LE-2001-707 – RG-2002-672 (109-2002) – UTV-2002-486
442. LA-2010-171752	443. THAFE-2016-65148	444. LE-2001-224
445. LG-2011-21909	446. TNHER-2014-168322	447. LB-2000-99
448. LH-2006-79944	449. TOSLO-2012-151030 – TOSLO-2012-151747	450. LH-2000-686 – UTV-2001-1518
451. LH-1998-549 – RG-1999-1286 (201-99)	452. TOSLO-2007-139514	453. LE-2001-506
454. LG-2016-133934	455. TKISA-2007-4194	456. LH-2001-49
457. LA-2016-198518	458. TOSLO-2005-126651	459. LG-2000-2000
460. LB-2016-19686	461. TSAFO-2013-154323	462. LF-2000-507
463. LB-2017-39512 – UTV-2017-1463	464. TOSLO-2003-11504	465. LE-1998-688
466. LB-2015-187499 – UTV-2016-1523	467. THALD-2017-132494	468. LB-1999-63
469. LB-2015-107913	470. TGJOV-2017-185419	471. LE-1999-6
472. LB-2013-139504-1	473. TSOFT-2017-85012	474. LB-1998-1678
475. LB-2015-15634	476. TOSLO-2010-72857	477. LA-1998-869
478. LE-2014-97438	479. TOSLO-2007-171732	480. LF-1999-175
481. LA-2014-157448	482. TOSLO-2006-176504	483. LB-1997-2122
484. LB-2013-105128 – UTV-2014-1888	485. TOSLO-2006-92260	486. LB-1998-2968

487.	LB-2013-3295	488.	TOSLO-2005-159675	489.	LB-1996-1606 – RG-1999-404 (63-99)
490.	LB-2012-197988	491.	TOSLO-2004-2601	492.	LE-1998-174
493.	LG-2013-143329	494.	LOD-2007-91-31	495.	LA-1997-703
496.	LG-2012-316	497.	TRR-2008-2049	498.	LE-1997-129
499.	LF-2012-81754	500.	TRR-2011-1675	501.	LG-1993-672 – UTV-1997-983
502.	LB-2011-7780	503.	TRR-2006-2934	504.	LB-1996-1671
505.	LB-2010-172064	506.	TRR-2010-2076	507.	LB-1996-3245
508.	LB-2010-74870	509.	LH-1997-458	510.	LB-1996-2846
511.	LG-2010-139675 – UTV-2011-830	512.	HR-1992-124-B – Rt-1992-1016	513.	LB-1996-2284
514.	LA-2009-44407	515.	HR-2001-1261	516.	LF-1996-573
517.	LB-2008-45448 – UTV-2009-180	518.	LA-2003-748	519.	LE-1995-2107
520.	LB-2008-14362	521.	LG-2009-131094-2	522.	LH-1996-345
523.	LF-2007-23009	524.	TOSLO-2002-5552	525.	LE-1993-2273
526.	LE-2006-89301	527.	LH-2005-82063	528.	LG-1995-370
529.	LF-2006-32137	530.	LB-2015-196732	531.	LE-1994-2794
532.	LB-2004-31038 – UTV-2006-858	533.	Rt-1981-926	534.	LE-1993-1164
535.	LH-2003-315	536.	HR-1995-2002-S – Rt-1995-1577	537.	LG-1992-636
538.	LG-1991-775 – UTV-1993-698	539.	Rt-1984-170	540.	LG-1992-585
541.	LE-2017-108183	542.	Rt-1987-265	543.	LE-1992-400
544.	LA-2017-166924	545.	Rt-1987-1165 (332-87)	546.	LH-1992-158
547.	LB-2016-132510	548.	LF-1993-40	549.	LA-1992-521 – RG-1993-556 (89-93)
550.	LB-2016-65235	551.	Rt-1982-1665 (391-82)	552.	LH-1991-518
553.	LH-2016-137832	554.	HR-2009-302-A – Rt-2009-130	555.	LE-1992-178
556.	LB-2015-124385-1	557.	Rt-1982-1855	558.	LE-1992-418
559.	LB-2014-181913	560.	HR-1995-139-A – Rt-1995-1711	561.	LE-1989-263

562. LA-2013-210864	563. LB-1996-2309 – UTV-1998-312	564. LE-1988-231
565. LG-2013-11884	566. LH-1994-394	567. LE-1988-442
568. LB-2013-200723	569. LE-1989-140	570. LE-1987-527
571. LB-2009-48300-4	572. LG-2005-72807	573. LE-1986-263
574. LE-2013-121633	575. LF-1995-479	576. LE-1986-573
577. LG-2013-88928	578. LF-2010-187639	579. LE-1986-180
580. LB-2013-8725 – RG-2013-1292	581. LA-2000-1198	582. LE-1986-467
583. LB-2011-204401 – UTV-2013-963 – RG-2013-513	584. NAD-1988-1201	585. TFOLL-2011-202508
586. LB-2011-43998	587. HR-1992-195-B – Rt-1992-1588 – UTV-1993-1073	588. TOSLO-2009-40033
589. LH-2011-3433 – RG-2011-474	590. HR-1995-156-B – Rt-1995-1768 – UTV-1997-1112	591. TALST-2008-65432 – UTV-2011-84
592. LB-2009-198021	593. HR-2000-14-B – Rt-2000-402 (102-2000)	594. TOSLO-2010-62037 – UTV-2011-1185
595. LB-2009-100834	596. HR-1997-49-B – Rt-1997-1117 – UTV-1997-943	597. TOSLO-2002-9388
598. LA-2008-96783	599. HR-1997-54-B – Rt-1997-1430 – UTV-1998-1095	600. TOSLO-2015-65631
601. LG-2009-78736	602. HR-2012-409-A – Rt-2012-313	603. TGJOV-2013-94923
604. LE-2009-50369	605. HR-1993-92-B – Rt-1993-1012 – UTV-1993-1351	606. TOSLO-2011-172121 – UTV-2012-1587
607. LF-2008-91101	608. HR-1998-37-B – Rt-1998-811 – UTV-1999-760	609. TOBYF-2009-94603
610. LB-2005-130095	611. HR-1996-42-A – Rt-1996-742	612. TKISA-2007-24051 – UTV-2007-1777
613. LB-2004-78259	614. Rt-1987-385	615. TOSLO-2005-58337
616. LG-2004-55664	617. Rt-1986-97 – UTV-1986-304	618. RG-1987-190
619. LH-2005-134284	620. HR-2000-28-A – Rt-2000-788 (184-2000) – UTV-2000-1013	621. TOSLO-2015-98949 – UTV-2016-1412
622. LG-2005-84545	623. Rt-1980-173 – UTV-1980-315	624. TOSLO-2014-72313 – UTV-2015-641
625. LE-2004-61015	626. HR-2008-734-A – Rt-2008-592	627. TDRAM-2013-146771-2 – UTV-2014-2099

628. LB-2003-3397	629. HR-1993-58-B – Rt-1993-513	630. TOSLO-2013-42099 – UTV-2014-1272
631. LB-2003-1715	632. Rt-1986-260 (54-86	633. TKISA-2013-137704
634. LB-2002-2051	635. HR-2011-350-U – Rt-2011-197	636. TOSLO-2011-94744-2 – UTV-2013-1155
637. LG-2000-804 – UTV-2001-1509	638. Rt-1981-611	639. TOSLO-2011-197696 – UTV-2013-801
640. LB-2000-339 – RG-2001-1068 (149-2001) – UTV-2001-770	641. HR-1995-87-A – Rt-1995-1003	642. TOBYF-2012-93632
643. LB-2017-171490	644. HR-2006-627-U - Rt-2006-438	645. TOBYF-2012-73295
646. LB-2017-202496	647. Rt-1980-1576	648. TOSLO-2010-133447
649. LH-2018-126659	650. Rt-1983-1280 (298-83	651. TOSLO-2008-56421 – UTV-2009-324
652. LH-2017-197142	653. Rt-1982-1017	654. TOSLO-2006-87827 – UTV-2010-816
655. LA-2018-44011	656. HR-1994-30-K – Rt-1994-118	657. TOSLO-2007-121016
658. LB-2017-171076	659. Rt-1985-334 (80-85	660. TNERO-2005-185032 – UTV-2006-1532
661. LA-2017-112547	662. HR-2011-492-U – Rt-2011-325	663. TSTAV-2006-23628 – UTV-2006-1230
664. LG-2017-157726	665. Rt-1988-46	666. TALTA-2005-71619 – UTV-2006-707
667. LF-2018-43521	668. HR-2009-972-U – Rt-2009-572	669. TSTRO-2016-99578 – UTV-2018-1417
670. LF-2016-119302	671. Rt-1981-355	672. TALST-2016-178647
673. LA-2015-69443	674. Rt-1984-891 – UTV-1984-588	675. TOSLO-2014-132441 – UTV-2015-1098
676. LA-2016-114315	677. HR-2013-2637-A - Rt-2013-1678 - UTV-2014-1	678. TOSLO-2014-71513 – UTV-2015-308
679. LG-2016-51846	680. Rt-1987-719	681. TOSLO-2013-202289
682. LF-2016-12087	683. HR-1993-4-K – Rt-1993-87	684. TOBYF-2012-91359
685. LB-2015-136853	686. Rt-1986-1076 (399-86	687. TOBYF-2012-93635
688. LG-2015-023021	689. Rt-1980-932	690. TOBYF-2012-91351
691. LB-2015-51974	692. HR-1992-296-K – Rt-1992-742	693. TOBYF-2012-73292
694. LE-2015-9499	695. Rt-1991-662	696. TOBYF-2012-73310
697. LE-2014-125321	698. HR-1995-154-K – Rt-1995-590	699. TOBYF-2012-67494
700. LA-2013-11103	701. HR-1992-625-K – Rt-1992-1532	702. TOSLO-2011-74766 – UTV-2012-241

703. LA-2013-163244	704. HR-1991-449-K	705. TAHER-2010-77418
706. LG-2012-182005	707. HR-1988-286-K	708. TSAFO-2011-27771
709. LB-2011-161376 – RG-2013-2	710. LB-2005-36995 – UTV-2006-841	711. TBRON-2010-201931 – UTV-2012-231
712. LB-2011-190756	713. LB-2004-4182 – UTV-2005-612	714. TVERD-2010-68556 – UTV-2010-1665
715. LA-2010-10287	716. LA-2006-91457 – UTV-2007-348	717. TAUAG-2010-78735 – UTV-2011-1015
718. LF-2010-50720	719. LB-1998-2583 – UTV-1999-810	720. TOSLO-2010-10111
721. LB-2010-30590	722. LB-2001-2001 – UTV-2002-764	723. TOSLO-2009-108995 – UTV-2010-307
724. LF-2009-47256	725. LG-1999-102	726. TNHER-2008-67254 – UTV-2009-870
727. LF-2009-82675	728. LF-2002-327 – UTV-2002-1413	729. TFOLL-2007-146550 – UTV-2008-1267
730. LE-2009-18453	731. LE-1999-313 – UTV-2000-57	732. TOSLO-2007-141980
733. LB-2007-132923	734. LH-2007-39771 – UTV-2007-1727	735. TOSLO-2007-34575
736. LF-2008-115997	737. LB-2003-12116 – UTV-2005-403	738. TSGUD-2006-69818 – UTV-2007-1791
739. LF-2006-155906	740. LB-2012-100166 – UTV-2014-209	741. TALTA-2006-146364 – UTV-2007-1749
742. LB-2004-6523	743. LB-2005-87713 – RG-2006-641	744. TOSLO-2005-147619 – UTV-2006-1655
745. LE-2004-36106	746. LB-2014-97664 – UTV-2015-1431	747. TOSLO-2004-98258
748. LE-2004-25259	749. LB-2013-149554-2 – UTV-2015-1002	750. TOSLO-2000-4862
751. LE-2004-16121	752. LB-2013-92072 – UTV-2014-1561	753. TOSLO-2018-43197
754. LB-2003-831	755. LB-1997-610 – LB-1997-611 – UTV-2000-1280	756. TOBYF-2017-156871 – UTV-2018-982
757. LA-2002-1924	758. LG-2007-190355-2	759. TOSLO-2016-81623 - UTV-2018-86
760. LG-2002-2188	761. LB-2002-612 – UTV-2003-842	762. TKISA-2016-199816
763. TOSLO-2003-6955	764. LB-2001-1553 – UTV-2002-779	765. TSTRO-2015-61625 – TSTRO-2015-61742 – TSTRO-2015-61685 – TSTRO-2015-61720 – UTV-2016-737
766. TOSLO-2013-195526	767. LB-2012-156734	768. TOSLO-2014-188402-2 – TOSLO-2014-199051
769. TAHER-2008-15032	770. LA-1996-1570	771. TOSLO-2014-65797 – UTV-2015-317
772. TOSLO-2005-136410	773. LE-1988-559	774. TSTRO-2014-30763 – UTV-2014-1940
775. TOSLO-2005-17255	776. LF-2013-164491 – UTV-2014-861	777. TOBYF-2014-101882

778. TOSLO-2003-10593	779. LB-2009-53951	780. TNOMO-2013-152583 – UTV-2015-1843
781. TOSLO-2003-12059	782. LB-2003-14541 – RG-2004-1365	783. TOSLO-2013-59702 – UTV-2014-87
784. TOSLO-2008-144154	785. LB-2010-144317	786. TINFI-2012-158209 – UTV-2013-1567
787. TOSLO-2004-59280	788. LB-2006-118565 – UTV-2007-1101	789. TOSLO-2013-49384
790. TOSLO-2004-55053	791. LG-1999-672	792. TOSLO-2018-43197
793. TOSLO-2007-70067	794. LG-2014-135263	795. TOBYF-2017-156871 – UTV-2018-982
796. TNETE-2013-168365	797. LB-2014-111378 – UTV-2015-1394	798. TOSLO-2016-81623 - UTV-2018-86
799. TMOSS-2013-209077	800. LB-2012-64936	801. TKISA-2016-199816
802. TOSLO-2010-113392-4	803. LB-2009-68016 – RG-2009-1570	804. TSTRO-2015-61625 – TSTRO-2015-61742 – TSTRO-2015-61685 – TSTRO-2015-61720 – UTV-2016-737
805. TOSLO-2009-187431	806. LB-2002-1332	807. TOSLO-2014-188402-2 – TOSLO-2014-199051
808. TOSLO-2009-38189	809. LE-2000-370 – UTV-2001-118	810. TOSLO-2014-65797 – UTV-2015-317
811. TOSLO-2007-104519	812. LB-1994-1350 – RG-1996-880 (158-96	813. TSTRO-2014-30763 – UTV-2014-1940
814. TOSLO-2007-105240	815. LB-2016-67354	816. TOBYF-2014-101882
817. TOSLO-2006-118786	818. LB-2014-21753	819. TNOMO-2013-152583 – UTV-2015-1843
820. TOSLO-2005-134006	821. LB-2013-36669 – UTV-2014-241	822. TOSLO-2013-59702 – UTV-2014-87
823. TOSLO-2006-25086	824. LA-2011-149220	825. TINFI-2012-158209 – UTV-2013-1567
826. TOSLO-2014-67448	827. LB-2011-58540	828. TOSLO-2013-49384
829. TOSLO-2012-23346	830. LG-2009-52293	831. TJARE-2005-66506 – UTV-2005-1230
832. TBERG-2010-178854	833. LH-2009-175713 – RG-2010-257	834. TAHER-2000-10257 – UTV-2005-352
835. TKISA-2010-81759	836. LB-2008-67464	837. TOSLO-2003-12153
838. TBRON-2010-22242	839. LB-2007-182985 – UTV-2008-1449	840. TAHER-2003-13605
841. TOSLO-2008-142411	842. LG-2004-23876	843. TOSLO-2003-11549 – RG-2004-1069
844. TOSLO-2009-90095	845. LB-2003-9890	846. TOSLO-2001-11070
847. TAHER-2007-148647	848. LB-2000-1277	849. TOSLO-2001-11017
850. TRANA-2007-31824	851. LH-1998-969	852. TSNES-1994-885
853. TOSLO-2007-79160	854. LB-1996-2106	855. ND-1991-331

856. TSAFO- 2015-142211	857. LF-1996-479	858. ND-1991-429
859. TDRAM- 2016-61884	860. LB-1995-314 – RG-1997-415 (69-97	861. NAD-1988-521
862. THAFE- 2015-117509	863. LF-2017-84442 – UTV-2017-2020	864. NAD-1981-361
865. TDRAM- 2014-182097	866. LG-2015-129408	867. TRR-2015-1287
868. TOSLO- 2014-69721 – UTV-2015-1061	869. LG-2015-39671	870. TRR-2012-1237
871. TOSLO- 2013-192455 – UTV-2015-258	872. LB-2013-38048 – UTV-2016-252	873. TRR-2015-1806
874. TTONS- 2014-32427	875. LB-2014-188377	876. TRR-2015-1242
877. TINTR- 2013-113703	878. LB-2012-207385	879. TRR-2006-3876
880. TOSLO- 2010-113392-5	881. LB-2012-204797 – UTV-2014-1106	882. TRR-2015-2905
883. TOSLO- 2010-124255	884. LB-2012-159335	885. TRR-2015-2663
886. TBERG- 2010-134268	887. LG-2012-150860	888. TRR-2015-1817
889. TLIST- 2010-65724	890. LA-2012-80080	891. TRR-2012-447
892. TVERD- 2007-87965	893. LB-2011-53084	894. TRR-2008-1208
895. LF-2017- 199817	896. LH-2012-11435	897. TRR-1996-2453

Vedlegg 2: Informasjonsskriv og samtykkeerklæring i forbindelse med deltakelse i forskningsprosjekt

Vil du delta i forskningsprosjektet

Regnskapsmanipulering i Norge?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å *operasjonalisere begrepet regnskapsmanipulasjon*. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Dette er en del av vår avsluttende masteroppgave ved NTNU Handelshøyskolen våren 2019. Vi ønsker å studere tidligere dommer rundt temaet regnskapsmanipulasjon, og skal i hovedsak gjennomføre kvalitative analyser av allerede offentlig informasjon. Vi ønsker i tillegg til dette å gjennomføre personlige intervju, for å se om våre funn samsvarer med din oppfatning. Vi ønsker i tillegg å kartlegge kort hvordan det jobbes med å motvirke regnskapsmanipulasjon fra ditt ståsted.

Vår problemstilling som vi jobber med i vår masteroppgave er «Hvordan kan begrepet *regnskapsmanipulasjon forstås?*»

Gjennom denne problemstillingen ønsker vi å finne ut

- Hva ligger i begrepet regnskapsmanipulasjon, hvor går skillet mellom manipulasjon, ubevisste feil og strekking av regnskapsregler?
- Hvilke metoder benyttes for å manipulere, og hvor hyppig forekommer de?
- Hvilke drivere kan ligge bak handlingene?

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

NTNU Handelshøyskolen er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du er en av fem personer som har fått henvendelse om å delta som informant til vår masteroppgave. Vi spør deg om å delta i prosjektet fordi vi mener du har en stilling som kan gi oss nødvendige og interessante svar som kan hjelpe vår oppgave.

Hva innebærer det for deg å delta?

Det vil gjennomføres et personlig intervju, på ca. 30-60 minutter alt avhengig av samtalens utvikling. Vi ønsker opplysninger om navn (for signering og samtykke), bedrift du jobber for og hvilken stilling du innehar. Personopplysninger ut over dette er ikke nødvendig. Videre ønsker vi informasjon om hva du legger i begrepet regnskapsmanipulasjon og hvordan det jobbes med å motvirke dette fra din side. Det vil bli gjennomført lydopptak underveis i intervjuet, slik at vi er sikre på å få med oss viktige deler ved intervjuet. Dette lydopptaket vil vi ha lagret på våre pc'er frem til masteroppgaven er ferdig og vurdert.

Det er frivillig å delta

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

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

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

- De som vil ha tilgang til dine personopplysninger i etterkant av intervjuet er Veronica Holvik og Amina Maric, samt veileder Elsa Solstad
- Vi har kodelås på telefonen der opptaket blir gjort, og passordbeskyttet pc'ene våre der transkriberingen vil foregå.

De opplysningene som kan være gjenkjennbare i masteroppgaven vil være hvilken bedrift du tilhører og hvilken stilling du har. Bedriften kan anonymiseres dersom det er ønskelig.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Prosjektet skal etter planen avsluttes *24. mai 2019*. Vi ønsker å beholde personopplysningene og opptak fra intervjuet frem til vi har mottatt vurdering (hovedregel 3mnd sensurfrist). Det transkriberte dokumentet vil ligge som vedlegg til masteroppgaven, men selve opptakene og råmateriale fra intervjuene vil bli slettet etter vurdering.

Dine rettigheter

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

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

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

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

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

- *NTNU* ved Veronica Holvik (veronish@ntnu.no) eller Amina Maric (aminam@ntnu.no)
- *NTNU* ved veileder Elsa Solstad (elsa.solstad@uit.no)
- Vårt personvernombud: Thomas Ørnulf Helgesen (personvernombud@ntnu.no)
- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS, på epost (personvernombudet@nsd.no) eller telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Elsa Solstad

Veronica Holvik

Amina Maric

Prosjektansvarlig
(Forsker/veileder)

Student

Student

Samtykkeerklæring

Samtykke kan innhentes skriftlig (herunder elektronisk) eller muntlig. NB! Du må kunne dokumentere at du har gitt informasjon og innhentet samtykke fra de du registrerer opplysninger om. Vi anbefaler skriftlig informasjon og skriftlig samtykke som en hovedregel.

- *Ved skriftlig samtykke på papir, kan du bruke malen her.*
- *Ved skriftlig samtykke som innhentes elektronisk, må du velge en fremgangsmåte som gjør at du kan dokumentere at du har fått samtykke fra rett person (se veiledning på NSDs nettsider).*
- *Hvis konteksten tilsier at du bør gi muntlig informasjon og innhente muntlig samtykke (f.eks. ved forskning i muntlige kulturer eller blant analfabeter), anbefaler vi at du tar lydopptak av informasjon og samtykke.*

Hvis foreldre/verge samtykker på vegne av barn eller andre uten samtykkekompetanse, må du tilpasse formuleringene. Husk at deltakerens navn må fremgå.

Tilpass avkryssingsboksene etter hva som er aktuelt i ditt prosjekt. Det er mulig å bruke punkter i stedet for avkryssingsbokser. Men hvis du skal behandle særskilte kategorier personopplysninger og/eller de fire siste punktene er aktuelle, anbefaler vi avkryssingsbokser pga. krav om eksplisitt samtykke.

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet *regnskapsmanipulering – hva er det?*, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i (personlig intervju)*
- at opplysninger om meg publiseres slik at jeg kan gjenkjennes (kun det som tidligere forekommer i dette dokumentet)*
- at mine personopplysninger lagres etter prosjektslutt, fram til vurdering av oppgaven foreligger*

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet, ca. 1. september

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 3: Meldeskjema for behandling av personopplysninger

12.5.2019 Meldeskjema for behandling av personopplysninger



NSD sin vurdering

Prosjekttittel

Regnskapsmanipulering i Norge - hva er det?

Referansenummer

221904

Registrert

21.01.2019 av Veronica Sundøy Holvik - veronish@stud.ntnu.no

Behandlingsansvarlig institusjon

NTNU Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet / Fakultet for økonomi (ØK) / NTNU Handelshøyskolen

Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Elsa Solstad, elsa.solstad@uit.no, tlf: 77058235

Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

Kontaktinformasjon, student

Veronica Holvik, veronish@ntnu.no, tlf: 45209457

Prosjektperiode

07.01.2019 - 24.05.2019

Status

02.03.2019 - Vurdert

Vurdering (1)

02.03.2019 - Vurdert

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet med vedlegg den 02.03.2019, samt i meldingsdialogen mellom innmelder og NSD. Behandlingen kan starte.

MELD ENDRINGER

Dersom behandlingen av personopplysninger endrer seg, kan det være nødvendig å melde dette til NSD ved å oppdatere meldeskjemaet. På våre nettsider informerer vi om hvilke endringer som må meldes. Vent på svar før endringer gjennomføres.

TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til 01.09.2019.

LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake. Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

PERSONVERNPRINSIPPER

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

- lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke behandles til nye, uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet

DE REGISTRERTES RETTIGHETER

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: åpenhet (art. 12), informasjon (art. 13), innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), underretning (art. 19), dataportabilitet (art. 20). NB! Eventuelle unntak må begrunnes og hjemles. (omtale art. 21-22 hvis aktuelt).

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

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

FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

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

Ondrive er angitt som databehandler i prosjektet. NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene til bruk av databehandler, jf. art 28 og 29, eller er klarert internt på NTNU.

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

OPPFØLGING AV PROSJEKTET

NSD vil følge opp underveis og ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet/pågår i tråd med den behandlingen som er dokumentert.

Lykke til med prosjektet!

Tlf. Personverntjenester: 55 58 21 17 (tast 1)

Vedlegg 4: Intervjuguide

Innledning:

- Hva er din nåværende stilling?
- Antall års erfaring?
- Hvilke arbeidsoppgaver og ansvarsområder har du?
- Hvem rapporterer du til?
 - Hvor mange rapporterer til deg?

Hoveddel:

Respondentens kjennskap til regnskapsmanipulering

- Hva legger du i begrepet regnskapsmanipulering, gjerne kom med en definisjon?
- Hvor mener du skillet mellom bevisst manipulering og ubevisste feil går?
- Har du jobbet med saker som omhandler regnskapsmanipulering?

Dersom ja:

- Synes du omfanget er stort? Hvorfor/ hvorfor ikke?
- Hva gjør du/dere når det oppdages/mistenkes regnskapsmanipulering?
- Hvordan følges det opp?
- Er det etablert rutiner som skal hjelpe med å oppdage regnskapsmanipulering?
- Hvem er det som har ansvaret for den typen jobb?

Begrepet/fenomenet

- Synes du Schilit sin definisjon er god/dekkende nok til å forklare begrepet? (Legge frem Schilit sine syv metoder for manipulering)
 - Kjenner du igjen noen?
 - Vil du rangere disse etter hvem du tror forekommer oftest?
 - Mener du disse syv metodene er dekkende?
 - Finnes det andre måter enn Schilit nevner her? Eksempel?
 - I vår analyse har vi funnet flere tilfeller av feilrapportering av inntekt for å unndra skatt og feil omsetningsoppgave for å unngå mva. Ville du kategorisert dette innenfor en av disse syv metodene, eller kan det være grunnlag for en ny kategori, eventuelt ikke innenfor regnskapsmanipulering i det hele tatt?

Dersom ja:

- Hvorfor tror du dette er et problem? Hva tror du kan være løsningen på disse problemene?

Incentiver og aktører

- Hva tror du oftest er den utløsende årsaken for at regnskaper blir manipulert?
 - Hvilken gevinst tror du man kan oppnå?
 - Synes du regnskapet er en god kontrollmekanisme for å regulere opportuniste?

- Dersom ikke, hvilke kontrollmekanismer tror du forhindrer opportunistisk atferd?
- I teorien har vi sett fire faktorer som må ligge til grunn for at en person skal kunne gjennomføre misligheter. Disse er muligheter, press, rasjonalisering og individuell evne/kompetanse (*forklar disse kort*)
 - Føle du disse stemmer, og mener du det eventuelt er andre faktorer som også må ligge til grunn?
- Legger du vekt på å lete etter røde flagg i regnskapet?
 - Eks på røde flagg: Komplisert organisasjonsstruktur, komplekse noter og prinsippendring
 - Evt. Andre slike “røde flagg” du ofte oppdager?
- Hvem tror du utfører regnskapsmanipulasjon (leder, regnskapsfører), og for hvem (egen vinning, press fra investorer evt. andre?)
- Hvordan oppfatter du risikoen for å bli oppdaget?
 - Hva skjer hvis man blir oppdaget?
- Vi har funnet få dommer(saker) på regnskapsmanipulasjon i Norge, hva tror du årsaker til dette kan være?

Forebygging og avdekking

- Hvilke forebyggende tiltak mener du er mulig å benytte for å unngå regnskapsmanipulering?
- Hvilke erfaringer har du med forebyggende tiltak?
- Hvordan tror du mulighetene for å oppdage misligheter påvirkes av økt digitalisering og kunstig intelligens?
- Hvem føler du er nøkkelpersoner for å avdekke slik kriminalitet?
 - Hvorfor/hvorfor ikke, og eventuelt hvem andre?

Avslutning

- Har du flere innspill innenfor temaet?

Vedlegg 5: Kvalifiserte dommer med utfyllende informasjon

Dom	Manipulerings- metode	Fra årstall	Til årstall	Totalt antall år
LF-2017-199816	1, 2	2009	2012	3
HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	1, 4	1983	1985	2
HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248- 94) – UTV-1994-427	6	1989	1992	3
HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	6	1985	1991	6
HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	2, 6	1982	1989	7
HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	2, 6	1981	1988	7
HR-1994-53-A – Rt-1994-713	6	1989	1990	1
LB-2006-146429	4	1999	2002	3
LB-2014-18113	2	1999	2007	8
LA-2011-102774	1, 4	2002	2002	0
LB-2010-170164	6	2003	2005	2
LA-2007-115241	6	2001	2001	0
LB-2009-4364	6	2000	2003	3
LB-2013-120581	2	2007	2009	2
LG-2009-104885	6	2004	2008	4
LA-2008-113386	6	2001	2001	0
LE-2006-62372	2	2001	2003	2
LF-2000-76	2, 6	1992	1994	2
LF-1998-885	2	1996	1996	0
LF-1996-542	6	1991	1994	3
TOSLO-2009-134817	2, 3, 6	1999	2006	7
HR-2009-65-A – Rt-2009-14	4, 6	2001	2003	2
LB-2004-81046	2	1999	2002	3
LB-2009-80355	4	2000	2001	1
LG-2017-80825	6	2010	2014	4
LA-2017-185219	6	2011	2013	2
TOSLO-2012-19981 – UTV-2012- 1665	2	2005	2009	4
TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	1,4	2001	2002	1
TOSLO-2013-29484 – UTV-2013- 1706	2	2009	2009	0
TOSLO-2012-71991 – UTV-2013- 180	2	2009	2012	3
TOSLO-2005-106276	1, 2	1999	2001	2
LH-2007-158006	2	2005	2005	0
TAHER-2011-53002	2, 6	2004	2007	3
HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	1,4	2000	2001	1
TSARP-2011-53999	2	2003	2006	3
LF-2000-76	6	1991	1994	3
LA-2007-58390 – RG-2007-1557	6	2001	2003	2

Dom	Type lovbrudd
LF-2017-199816	Belastning uten motytelse + fiktiv fakturering
HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	For høye KF og tilsvarende inntekt.
HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248-94) – UTV-1994-427	Feil omsetningsoppgave og feil rapportering av inntekt
HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	Rapportert feil inntekt
HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	Fiktive faktura, feil omsetningsoppgave og selvang.
HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	Fiktiv fakturering, fradrag på mva og skatt
HR-1994-53-A – Rt-1994-713	ikke inntektsføre i rett periode
LB-2006-146429	Overvurdert balanse, feilaktig bilde ovenfor kreditorer
LB-2014-18113	Fiktiv fakturering + Overføringer mellom nærstående bedrifter (samme eiere)
LA-2011-102774	Inntektsføre for tidlig + opprettholdelse/unnlattelse av å ta av/nedskrivninger
LB-2010-170164	Uriktig omsetningsoppgaver og selvangivelse
LA-2007-115241	Unnlatt inntektsføring og uriktig omsetningsoppgave
LB-2009-4364	Uriktige lønns- og trekkoppgaver
LB-2013-120581	Fiktive faktura og aksjesalg mellom nærstående bedrifter
LG-2009-104885	Rapporterte feil omsetning for å unndra mva.
LA-2008-113386	Unnlatt inntektsføring og feilrapportert omsetning
LE-2006-62372	Unnlatt inntektsføring av inntekter for ytede tjenester
LF-2000-76	Lot være å inntektsføre, sendt feil omsetningsoppgave
LF-1998-885	Sendte falske fakturaer til Gjensidige, mottok 30.000kr
LF-1996-542	Uriktige omsetningsoppgaver og feilrapportert inntekt + uriktig periodisering – poster ført et år for sent
TOSLO-2009-134817	Skjult utbytte fra straffbare handlinger, fiktiv overføring, unnlatt å sende omsetningsoppgaver, interne overføringer mellom nærstående selskap, realisert gevinst ved salg av aksjer (uberettiget) bankoverføringer uten riktig info.
HR-2009-65-A – Rt-2009-14	Ikke inntektsført eller kostnadsført. Oppgitt for lav inntekt for å unngå skatt og feilrapportert omsetning
LB-2004-81046	Transaksjoner med nærstående parter + fiktive fakturaer Endret regnskap etter revisor hadde godkjent. Fikk lån hos flere banker, da de trodde regnskapet var godkjent
LB-2009-80355	Revisor som medvirket til mangelfull revidering av mange regnskapsposter + uriktig inntektsføring av kontrakter

Dom	Type lovbrudd
LG-2017-80825	Levert mangelfull omsetningsoppgave og betalt for lite grunnet dette + uberettiget overførte penger til konto han disponerte samt kontant-uttak fra selskapets konto
LA-2017-185219	Oppgitt for lite inntekt på selvangivelse (ikke oppgitt næringsinntekter)
TOSLO-2012-19981 – UTV-2012-1665	Fiktiv fakturering og skjønsmessig fastsetting, fører til feil omsetningsoppgaver
TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	For tidlig inntektsføring og for sen kostnadsføring
TOSLO-2013-29484 – UTV-2013-1706	Fiktiv fakturering, som førte til feil omsetning og inntekt
TOSLO-2012-71991 – UTV-2013-180	Fiktiv fakturering
TOSLO-2005-106276	Revisor godkjente mange transaksjoner mellom nærstående selskap og for tidlig inntektsføring
LH-2007-158006	Fiktiv fakturering
TAHER-2011-53002	Fiktiv fakturering + uriktige omsetningsoppgaver + uriktig selvangivelse
HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	Sak mot revisor for dårlig revidering av mangelfulle regnskap til Sponsor Service
TSARP-2011-53999	Fiktiv fakturering
LF-2000-76	Hold noe omsetning utenfor regnskapet og sendte uriktige omsetningsoppgaver
LA-2007-58390 – RG-2007-1557	Feil omsetningsoppgave for å slippe mva + feil inntekt i selvangivelse for å unngå skatt

Dom	Kjønn	Nivå i organisasjonen
LF-2017-199816	2 Mann + 1 kvinne	Prosjektkoordinator, konseptutvikler og aksjonær
HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	Mann	Eier/daglig leder
HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248- 94) – UTV-1994-427	Mann	Eier/daglig leder
HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	Mann	Innehaver og daglig leder
HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	Mann	Eneaksjonær, styreformann og daglig leder
HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	Mann	Medeier og daglig leder
HR-1994-53-A – Rt-1994-713	Mann	Styremedlem
LB-2006-146429	2 menn	Daglig leder og økonomidirektør
LB-2014-18113	3 menn	Eiere i bedriftene
LA-2011-102774	Mann	Konsernsjef
LB-2010-170164	Mann	Innehaver
LA-2007-115241	3 Mann	Styreformann og daglig leder
LB-2009-4364	Mann	Drosjeeier
LB-2013-120581	Mann	Daglig leder
LG-2009-104885	Mann	Innehaver
LA-2008-113386	Mann	Styreformann og daglig leder
LE-2006-62372	Mann	Daglig leder
LF-2000-76	Mann	Daglig leder og styremedlem
LF-1998-885	Mann	Styremedlem og Daglig leder
LF-1996-542	Mann	Innehaver
TOSLO-2009-134817	3 menn	Styreleder+medlem, medeiere, daglig leder
HR-2009-65-A – Rt-2009-14	Mann	Drosjeeier
LB-2004-81046	Mann	Ikke oppgitt
LB-2009-80355	Mann	Revisor
LG-2017-80825	Mann	Styreleder og daglig leder
LA-2017-185219	Mann	Innehaver
TOSLO-2012-19981 – UTV-2012- 1665	-	Hele selskapet
TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	2 menn	Daglig leder og økonomidirektør
TOSLO-2013-29484 – UTV-2013- 1706	Mann	Innehaver
TOSLO-2012-71991 – UTV-2013- 180	Mann	Daglig leder, styreleder og største aksjonær
TOSLO-2005-106276	Mann	Revisor
LH-2007-158006	4 menn	Konserndirektør, styreleder og økonomisjef
TAHER-2011-53002	2 menn	Daglig leder og styreformann/regnskapsfører
HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	Mann	Revisormedarbeider
TSARP-2011-53999	4 menn	Driftsansvarlig, eiere i Mesta AS, Innehaver av et annet enkeltmannsforetak
LF-2000-76	Mann	Daglig leder og styremedlem
LA-2007-58390 – RG-2007-1557	2 menn	Daglig leder, styreleder og styremedlem

Dom	Hvordan ble lovbruddet oppdaget	Incentiv
LF-2017-199816	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	Konkursbehandling	Ikke oppgitt
HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248-94) – UTV-1994-427	Bokettersyn av Buskerud fylkesskattekontor 91'-92'	Ikke oppgitt
HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	Bokettersynsrapport i 1992	Ikke oppgitt
HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	Skattemyndighetene anmeldte forholdene	Ikke oppgitt
HR-1994-53-A – Rt-1994-713	Omfattende bokettersyn i 1990	Ikke oppgitt
LB-2006-146429	Ikke oppgitt	Primært siktet mot å holde bedriften gående med høy aktivitet og høy inntjening, og ikke egen vinning.
LB-2014-18113	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LA-2011-102774	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LB-2010-170164	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LA-2007-115241	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LB-2009-4364	En del av drosjesvindelsaken	Ikke oppgitt
LB-2013-120581	Anmeldelse fra firma bedriften handlet med, oppdaget av revisor under konkursbehandlingen	Ikke oppgitt
LG-2009-104885	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LA-2008-113386	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LE-2006-62372	Ikke oppgitt	Følte seg presset av dårlig økonomi samt noen av de ansatte krevde å få lønnen utbetalt svart for å fortsette å jobbe der. Altså med hensyn til klientene på behandlingsinstitusjonen
LF-2000-76	Ikke oppgitt	Hensikt å skaffe seg selv eller andre uberettiget vinning
LF-1998-885	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt

Dom	Hvordan ble lovbruddet oppdaget	Incentiv
LF-1996-542	Ettersyn i januar 1994	Ikke oppgitt
TOSLO-2009-134817	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
HR-2009-65-A – Rt-2009-14	Juni 2003 oppgjør i taxinæringen i Oslo. samarbeid mellom likningsmyndighetene og Økokrim/politiet	Ikke oppgitt
LB-2004-81046	En journalist avdekket forholdene etter tips fra tidligere ledere i selskapet	Få innvilget lån hos ulike banker
LB-2009-80355	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LG-2017-80825	Bokettersyn av Skatt vest i 2011 og 2012	Ikke oppgitt
LA-2017-185219	Bokettersyn av Skatteetaten mai 2015	Ikke oppgitt
TOSLO-2012-19981 – UTV-2012-1665	Bokettersyn av Skatt Vest	Ikke oppgitt
TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
TOSLO-2013-29484 – UTV-2013-1706	Bokettersyn av Skatt øst i 2010	Ikke oppgitt
TOSLO-2012-71991 – UTV-2013-180	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
TOSLO-2005-106276	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LH-2007-158006	Avdekket av revisor i 2006. Revisor fratradte og meldte inn til økokrim	Ikke oppgitt
TAHER-2011-53002	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
TSARP-2011-53999	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LF-2000-76	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt
LA-2007-58390 – RG-2007-1557	Ikke oppgitt	Ikke oppgitt

Dom	Straffeutmåling
LF-2017-199816	A: Fengsel 2 år og 8 mnd, B: Fengsel 2 år og 3 mnd, C: Fengsel 60 dager
HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	Fengsel 90 dager
HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248-94) – UTV-1994-427	Fengsel 90 dager
HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	Fengsel 75 dager
HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	Fengsel 3 år og 6 mnd
HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	Fengsel ett år og 6 mnd
HR-1994-53-A – Rt-1994-713	Fengsel 60 dager
LB-2006-146429	A: Fengsel 4 år og 6 mnd + rettighetstap 5 år, B: Fengsel 1 år
LB-2014-18113	A: Fengsel 3 år og 3 mnd, B: Fengsel 4 år, C: Fengsel 2 år
LA-2011-102774	Fengsel 4 år og 6 mnd
LB-2010-170164	Fengsel 1 år
LA-2007-115241	A: Fengsel 9 mnd, B:Fengsel i 45 dager, C: Fengsel i 60 dager
LB-2009-4364	Fengsel 24 dager
LB-2013-120581	Fengsel 2 år
LG-2009-104885	Fengsel 5 mnd
LA-2008-113386	Fengsel 45 dager
LE-2006-62372	Fengsel 90 dager
LF-2000-76	Fengsel 1 år + bot til fylkesskattesjefen i Møre og Romsdal
LF-1998-885	Fengsel 30 dager
LF-1996-542	Fengsel 60 dager
TOSLO-2009-134817	6 års fengsel + Rettighetstap på 5 år + en av tiltalte bot
HR-2009-65-A – Rt-2009-14	1 års fengsel
LB-2004-81046	9 års fengsel + rettighetstap for alltid + erstatninger totalt 1178,5 millioner
LB-2009-80355	Fengsel 45 dager + bot 200.000 kr
LG-2017-80825	Fengsel 3 år og 2 mnd + rettighetstap på ubestemt tid + erstatning til skatt vest
LA-2017-185219	Fengsel 45 dager + bot på 40.000
TOSLO-2012-19981 – UTV-2012-1665	Solid Renhold må betale alle saksomkostninger for (skatt Vest)
TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	A: Fengsel 5 år, B:Fengsel 1 år
TOSLO-2013-29484 – UTV-2013-1706	A må betale saksomkostninger for skatt øst
TOSLO-2012-71991 – UTV-2013-180	A må betale saksomkostninger for skatt midt

Dom	Straffeutmåling
TOSLO-2005-106276	Fengsel 30 dager
LH-2007-158006	A: Fengsel 2 år, B: Fengsel 1 år og 3 mnd C: Fengsel 8 mnd, D: Fengsel 8 mnd
TAHER-2011-53002	A: Fengsel 3 år + rettighetstap 5 år + erstatning til staten 1,5 mill, B: Bot på 10.000kr
HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	Fengsel 90 dager
TSARP-2011-53999	A: Fengsel 2 år og 4 mnd + erstatning til Mesta AS på 2.682.500kr, B: Fengsel 30 dager, C: Fengsel 30 dager, D: Fengsel 1 år og 6 mnd
LF-2000-76	Fengsel 1 år + må betale 199.342kr til Fylkesskattesjefen i Møre og Romsdal
LA-2007-58390 – RG-2007-1557	A: Fengsel 90 dager + bot 30.000kr, B: Fengsel 6 mnd + bot 100.000kr

Dom	Rettsinstans	Anmeldelse / tiltale	Domsslutning
LF-2017-199816	Frostating lagmannsrett	04.03.2017	06.07.2018
HR-1992-79-A – Rt-1992-978 – UTV-1992-1112	Høyesterett	10.09.1990	14.08.1992
HR-1994-34-B – Rt-1994-897 (248-94) – UTV-1994-427	Høyesterett	Ikke oppgitt	12.04.1994
HR-1995-124-A – Rt-1995-1622	Høyesterett	14.12.1994	03.11.1995
HR-1994-108-A – Rt-1994-1385	Høyesterett	Ikke oppgitt	01.11.1994
HR-1992-199-B – Rt-1992-1605	Høyesterett	Ikke oppgitt	11.12.1992
HR-1994-53-A – Rt-1994-713	Høyesterett	Ikke oppgitt	03.06.1994
LB-2006-146429	Borgarting lagmannsrett	06.04.2006	24.09.2007
LB-2014-18113	Borgarting lagmannsrett	18.10.2010	18.12.2015
LA-2011-102774	Agder lagmannsrett	Ikke oppgitt	21.08.2012
LB-2010-170164	Borgarting lagmannsrett	18.05.2007	15.04.2011
LA-2007-115241	Agder lagmannsrett	31.03.2006	16.11.2007
LB-2009-4364	Borgarting lagmannsrett	Ikke oppgitt	21.04.2009
LB-2013-120581	Borgarting lagmannsrett	02.10.2012	15.01.2014
LG-2009-104885	Gulating lagmannsrett	13.02.2009	15.01.2010
LA-2008-113386	Agder lagmannsrett	31.03.2006	20.01.2009
LE-2006-62372	Eidsivating lagmannsrett	15.06.2004	08.09.2006
LF-2000-76	Frostating lagmannsrett	18.09.1997	22.06.2000
LF-1998-885	Frostating lagmannsrett	18.03.1998	18.12.1998
LF-1996-542	Frostating lagmannsrett	14.08.1995	04.11.1996
TOSLO-2009-134817	Oslo Tingrett	18.10.2010	21.03.2011

Dom	Rettsinstans	Anmeldelse / tiltale	Domsslutning
HR-2009-65-A – Rt-2009-14	Norges høyesterett	Ikke oppgitt	14.01.2009
LB-2004-81046	Borgarting lagmannsrett	Ikke oppgitt	03.04.2006
LB-2009-80355	Borgarting lagmannsrett	05.03.2007	11.05.2010
LG-2017-80825	Gulatin Lagmannsrett	mar.13	02.11.2018
LA-2017-185219	Agder Lagmannsrett	05.09.2017	16.06.2018
TOSLO-2012-19981 – UTV-2012-1665	Oslo Tingrett	19.01.2012	02.10.2012
TOSLO-2006-17373 – RG-2007-13	Oslo Tingrett	06.04.2006	03.08.2006
TOSLO-2013-29484 – UTV-2013-1706	Oslo Tingrett	Ikke oppgitt	04.10.2014
TOSLO-2012-71991 – UTV-2013-180	Oslo Tingrett	Ikke oppgitt	18.12.2012
TOSLO-2005-106276	Oslo Tingrett	16.10.2006	04.01.2007
LH-2007-158006	Hålogaland Lagmannsrett	21.04.2008	25.08.2008
TAHER-2011-53002	Asker og Bærum Tingrett	23.03.2011	14.12.2011
HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328	Høyesterett	01.02.2009	02.11.2010
TSARP-2011-53999	Sarpsborg Tingrett	11.03.2011	21.11.2011
LF-2000-76	Frostating lagmannsrett	18.09.1997	22.06.2000
LA-2007-58390 – RG-2007-1557	Agder Lagmannsrett	01.11.2006	16.08.2007

