

**Straffeansvar ved regnskapsovertredelser - herunder
hvilke subjekter som kan bli straffeansvarlig**

Kandidatnr: 372

Veileder: Bjørn Stordrange

Leveringsfrist: 25.11. 2003

Til sammen 16.485 ord

Innholdsfortegnelse

| | | |
|------------|--|-----------|
| 1.0 | INNLEDNING | 3 |
| 1.1 | PRESENTASJON AV TEMA OG PROBLEMSTILLING | 3 |
| 1.2 | AVGRENSNING AV OPPGAVEN | 6 |
| 1.3 | RETTSKILDER | 8 |
| 1.4 | DEN VIDERE FREMSTILLINGEN | 9 |
| 2.0 | REGNSKAPSLOVGIVNINGEN | 10 |
| 2.1 | REGNSKAPSPLIKT SOM FORUTSETNING FOR STRAFFEANSVAR | 10 |
| 2.2 | HVEM HAR REGNSKAPSPLIKT | 12 |
| 2.3 | REGNSKAPSPLIKTENS INNHOLD | 13 |
| 2.4 | HVEM KAN STRAFFES? | 14 |
| 2.5 | HVA ER EN STRAFFBAR REGNSKAPSOVERTREDELSE? | 17 |
| 3.0 | ANSVAR FOR REGNSKAPSLOVBRUDD I AKSJESELSKAPER | 20 |
| 3.1 | OPPBYGGING - GENERELT | 20 |
| 3.2 | NÆRMERE OM ANSVARFORDDELINGEN | 21 |
| 3.3 | SÆRLIG OM STYRET | 24 |
| 3.3.1 | STRAFFEANSVAR FOR STYRET | 24 |
| 3.3.2 | STRAFFEANSVAR FOR STYREMEDLEMMER | 30 |
| 3.4 | DAGLIG LEDER OG ANDRE SENTRALE PERSONER | 34 |
| 3.4.1 | DAGLIG LEDER | 34 |
| 3.4.2 | ANDRE SENTRALE PERSONER | 39 |
| 3.5 | STRAFFEANSVAR FOR REVISOR | 43 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 4.0 | ANSVAR FOR REGNSKAPSLOVBRUDD I ANSVARLIGE SELSKAP | 45 |
| 4.1 | OPPBYGGING – GENERELT | 45 |
| 4.2 | NÆRMERE OM ANSVARFØRDELINGEN | 46 |
| 4.3 | SELSKAPETS DELTAKERE | 47 |
| 4.4 | STYRET | 50 |
| 4.5 | DAGLIG LEDER | 51 |
| 5.0 | ANDRE VIRKSOMHETER SOM FØRER REGNSKAP | 53 |
| 5.1 | SAMVIRKELAG | 53 |
| 5.2 | FORENINGER | 55 |
| 6.0 | NÆRMERE OM VALG AV ANSVARSKRITERIER | 58 |
| 6.1 | SKYLDKRAVET | 58 |
| 6.2 | AKTSOMHETS NORMEN | 59 |
| 6.3 | BETYDNINGEN AV VIRKSOMHETENS ORGANISERING | 61 |
| 6.4 | MEDVIRKNING | 63 |
| 7.0 | FORETAKSSTRAFF VED REGNSKAPSOVERTREDELSER | 65 |
| 8.0 | KONKLUSJON | 68 |
| | LITTERATURLISTE | 69 |

1.0 INNLEDNING

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Denne oppgaven omhandler ”straffeansvar ved regnskapsovertredelser – herunder hvilke subjekter som kan bli straffeansvarlig”. Brudd på regnskapslovgivningen i form av mangelfull eller unnlatt regnskapsføring forekommer hyppig i økonomiske straffesaker. Bare i 2002 ble det anmeldt 1700 forbrytelser i gjeldsforhold, herunder regnskapsovertredelser.¹ I den grad lignings- og fylkeskattekontoret, bobestyrer, revisor eller andre avdekker brudd på disse regnskapsbestemmelsene, kan det oppstå tvil om hvem som skal stå til ansvar. Den videre fremstillingen vil prøve å redegjøre for denne problemstillingen.

I vurderingen av hvem som kan straffes for regnskapsovertredelser, gir verken straffeloven eller regnskapsloven noen nærmere anvisning på hvilke personer i selskapet som kan holdes ansvarlig for at regnskapet ikke føres i samsvar med gjeldende regler. Spørsmålet om hvilken personkrets som skal kunne rammes er også behandlet minimalt i juridisk teori og øvrige rettskilder. Morten Eriksen drøfter til en viss grad oppgavens problemstilling i boken ”Økonomisk kriminalitet”. På bakgrunn av omfattende lovendringer er denne fremstillingen i stor grad foreldet. Nettopp av denne årsak finner jeg det viktig å rette søkelyset mot oppgavens problemstilling.

¹ Økokrim, Statistikk - anmeldte lovbrudd 2002

Regnskapsovertredelser straffes etter lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56 § 8-5 og straffeloven av 22. mai 1902 nr. 10 § 286, jfr. § 288. De to bestemmelsene har tilnærmet samme innhold.² Regnskapsloven setter straff for den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig overtrer ”lov eller forskrift gitt i medhold av loven”, mens strl. § 286 rammer ”den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig tilsidesetter bestemmelser om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap, årsberetning eller regnskapsoppbevaring som er fastsatt i lov eller forskrift i medhold av lov”. Man må kunne anta at bestemmelsene har samme saklige virkeområde, selv om ordlyden til en viss grad er forskjellig utformet. Til tross for denne antagelsen er det visse ulikheter mellom de to bestemmelsene.

For det første vil regnskapslovens § 8-5 bare få anvendelse ved på brudd på regnskapslovgivningen og forskrifter gitt i medhold av denne jfr. rskl. § 9-1, mens strl. § 286 etter gjeldende rett vil få selvstendig betydning ved overtredelse av særskilte bokførings- og regnskapsregler som er fastsatt i eller i medhold av andre lover enn den nye regnskapsloven. Dette kan være overtredelser av regnskapsregler gitt i skatte- og avgiftslovgivningen, tilsyns- og reguleringslovgivningen, næringslovgivningen samt i forskrifter til lovgivningen som nevnt, f.eks. merverdiavgiftsloven kapittel XI. I forarbeidene til nytt kapittel 27 i straffeloven er det vist til at også særlovgivningen inneholde straffebud som retter seg mot overtredelse av særlovgivningens regnskapsplikt, som for eksempel ligningsloven kapittel 12 sammenholdt med bl.a. skattebetalingsloven § 50 og merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2, jfr. kap XI. ”I den grad slike særlige lovbestemmelser anses tilstrekkelige, er den

² NOU 2002:4 ”Ny straffelov”, pkt. 11.4.2.15

selvstendige betydningen av strl. § 286 begrenset også innenfor det område som faller utenfor rekkevidden av rskl. § 8-5”.³

Dernest ligger forskjellen i at strl. § 286 bare rammer vesentlige overtredelser, mens rskl. § 8-5 annet ledd første punktum også får anvendelse på enhver overtredelse av regnskapsloven, jfr. ”den som for øvrig overtrer denne lov eller forskrift gitt i medhold av loven”. I den sammenheng kan det stilles spørsmål om straffebudene skal anvendes i idealkonkurrens eller om bare en av bestemmelsene skal komme til anvendelse ved regnskapslovsbrudd. Til tross for at regnskapslovens forarbeider drøfter forholdet mellom straffelovens og regnskapslovens bestemmelser, tar de ikke stillingen til problemstillingen. I forarbeidene⁴ til nytt kapittel 27 i straffeloven, kommer det imidlertid til uttrykk at ” Når strafferammen er hevet i den nye regnskapsloven § 8-5 til henholdsvis 3 og 6 års fengsel, må det antas – inntil strafferammene i straffeloven § 286 eventuelt endres slik at de på ny overenstemmer med regnskapsloven – at de fleste tilfelle hvor både straffeloven § 286 og regnskapsloven § 8-5 er overtrådt, vil bli pådømt etter regnskapsloven § 8-5. I den tid de to straffebudene i straffeloven og regnskapsloven hadde felles strafferamme, var det normalt straffeloven § 286 som ble anvendt, i alle fall i høyesterettspraksis”. Dette synspunktet får støtte i juridisk teori er det forutsatt at ”løsningen synes å være at regnskapslovens § 8-5, 1. ledd anvendes alene. Dette straffebudet inneholder den strengeste straffetrusselen”.⁵ Man må således kunne anta at bestemmelsene ikke skal anvendes i idealkonkurrens, men at rskl. § 8-5 får anvendelse.

³ NOU 1999:23, ” Forbrytelser i gjeldsforhold”, pkt.5.11.3.3., s.62

⁴ NOU 1999:23, ”Forbrytelser i gjeldsforhold”, pkt, 5.11.3.3., s.62

⁵ Kippe/Seiersten, ”Spesiell strafferett og spesiallover”, pkt. 11.11.7., s. 284

1.2 Avgrensning av oppgaven

Det finnes en rekke ulike måter å organisere en virksomhet på. Norske bedrifter er hovedsaklig organisert som eneeierforetak (enkeltmannsforetak), ansvarlige selskap (ANS), kommandittselskap (KS), aksjeselskap (AS) og allmennaksjeselskap (ASA). I tillegg til dette kommer stiftelser, foreninger og samvirkelag m.m.. Av disse virksomhetstypene er aksjeselskapet, ved siden av enkeltmannsforetak, den meste utbredte eier- og organisasjonsformen. Oppgavens problemstilling kommer i prinsippet til anvendelse i alle typer virksomheter, uavhengig av hvordan disse er rettslig organisert. Det vil imidlertid føre for langt å foreta en vurdering av alle de ovenfor nevnte selskapsformene. Jeg vil derfor hovedsaklig konsentrere meg om rettsstillingen i aksjeselskaper, som er selskaper med begrenset ansvar. Bakgrunnen for dette valget er at aksjeselskaper er en dominerende selskapsform i norsk næringsliv, samt at selskapstypen på en god måte illustrer oppgavens problemstilling. Størsteparten av fremstillingen vil gjelde tilsvarende for allmennaksjeselskaper (ASA), da aksjeloven og allmennaksjeloven i stor grad er likelydende. Når det gjelder straffansvar for medlemmer av bedriftsforsamling og representantskap i et aksjeselskap, har jeg valgt å holde dette utenfor fremstillingen. Oppgavene som ligger til disse organene er såpass forskjellige fra de øvrige organenes oppgaver, at det umiddelbart faller naturlig å avgrense mot dette.

I tillegg til dette, vil straffeansvar ved regnskapslovbrudd i ansvarlige selskap utgjøre en viktig del av oppgaven. Selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 retter seg mot tre selskapsformer: ansvarlige selskap (ANS), selskap med delt ansvar (DA) og

kommandittselskap (KS). Av plasshensyn har jeg valgt å avgrense mot de to sistnevnte selskapsformene, og konsentrere fremstillingen i kapittel fire om ansvarlige selskap.

Revisor kan i tillegg til den ordinære revisjonsutførelsen, bli engasjert som rådgiver for en virksomhet. I begge tilfelle kan straffeansvar bli aktuelt. Jeg finner det hensiktsmessig å begrense den følgende fremstillingen til ordinær revisjon og utferdigelse av lovbestemte revisjonserklæringer.

Utover straffeansvar, kan regnskapslovbrudd lede til sanksjoner i form av erstatning, konkursskarantene og sanksjoner fra Kredittilsynet. Den videre fremstillingen avgrenses mot denne formen for sanksjoner.

Oppgaven kapittel syv omhandler foretaksstraff ved regnskapsovertredelser. Denne drøftelsen tar utgangspunkt i aksjeselskaper.

Brudd på regnskapslovgivningen utgjør nødvendigvis ikke bare enkeltstående overtredelser. Unnlatt regnskapsførsel og manglende bilag kan bli brukt som ledd i eller middel til å begå andre straffbare handlinger som bedrageri (strl. §§ 270, jfr. 271), utroskap (strl. §§ 275, jfr. 276) og skatteunndragelser (ligningsloven kapittel 12) m.m.. Fremstillingen avgrenses også mot denne type lovovertrædelser.

Oppgavens tema er etter dette en rettslig fremstilling av hvilke subjekter som kan bli straffeansvarlig ved regnskapsovertredelser.

1.3 Rettskilder

Regnskapsloven av 1998 erstatter lov om regnskapsplikt av 13. mars 1977 nr. 35, samt årsoppgjørskapittelet (kapittel 11) i aksjeloven av 4. juni 1976 nr. 59. I kommentarutgaven⁶ til den nye regnskapsloven fremheves det at den nye loven på mange områder er forskjellig fra den gamle loven, men at forarbeider, god regnskapsskikk og domspraksis etter den tidligere lovgivningen likevel vil ha betydning for fortolkning av den nye loven. I den grad det har betydning for oppgavens problemstilling, vil jeg drøfte disse rettskildefaktorene.

Forarbeidene til regnskapslovens § 8-5 og strl. § 286 berører i liten grad oppgavens problemstilling. I utredningen ”bestemmelser om regnskapsføring” drøfter imidlertid et underutvalg nedsatt av regnskapslovsutvalget spørsmålet om hvem som kan straffes i et ”appendix” til utredningen. Et argument som taler imot at disse forarbeidene skal kunne tillegges vekt, er at de er vanskelig tilgjengelige. Mangel på relevant rettspraksis og innholdet av de tilgjengelige forarbeider, tilsier imidlertid at utredningen bør tillegges stor rettskildemessig vekt.

Det foreligger omfattende rettspraksis etter strl. § 286. Regnskapsloven § 8-5 er imidlertid av så ny dato, at praksisen er minimal. Til tross for førstenevnte, har spørsmålet om hvem som kan straffes i liten grad blitt satt på spissen. Bakgrunnen for dette kan være at ansvarslinjene er klare, eller at en virksomhet er av en slik størrelsen at det er opplagt hvem som skal kunne straffes. Det foreligger imidlertid noe lagmannsrettspraksis rundt spørsmålet om en reell daglig leder kan straffes som om han

⁶ Handeland/Schwencke, ”Regnskapsloven med kommentarer”, pkt.1.1, s. 17

var formelt ansatt som daglig leder, samt om straffeansvaret for styret er et kollektivt eller individuelt ansvar. Den rettskildemessige betydningen av lagmannsrettsdommer er imidlertid omdiskutert.⁷ Et moment som taler for at disse dommene skal kunne tillegges vekt, er mangelen på praksis fra Høyesterett. I tillegg til dette kan det anføres som argument at en rekke av disse dommene vært påberopt i juridisk teori.

I tilknytning til oppgavens problemstilling forligger det også enkelte kjennelser avsagt av Høyesterett der spørsmålet om hvem som kan straffes etter skattebetalingsloven av 21. november 1952 nr. 2 § 51 (unnlatt forskuddstrekk) er drøftet. Disse kjennelsene har blitt påberopt i juridisk teori⁸ i tilknytning til strl. § 286 og rskl. § 8-5. Dette er et argument som taler for at kjennelsene skal kunne tolkes analogisk, og tillegges vekt i vurderingen av hvem som kan straffes for regnskaps overtredelser.

1.4 Den videre fremstillingen

Den videre fremstillingen vil bestå av seks deler. I kapittel 2 drøftes prinsipielle spørsmål i tilknytning til regnskapslovgivningen. Deretter følger oppgavens hoveddel om ansvar for regnskapslovbrudd i aksjeselskaper (kap. 3) og ansvarlige selskaper (kap. 4). Her vil det bli lagt særlig vekt på å beskrive den rolle de ulike aktørene i en virksomhet har i forbindelse med regnskapsføringen. Det etterfølgende kapittelet tar for seg andre virksomheter som fører regnskap, så som samvirkelag og foreninger (kap. 5). Kapittel 6 redegjør nærmere for valg av ansvarskriterier, mens fortaksstraff drøftes avslutningsvis i kapittel 7. Helt til slutt en oppsummerende konklusjon.

⁷ Helgesen, Jan E., ”Rettskildelære”, s. 160

⁸ Aarbakke, Magnus m.fl., ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 806

2.0 REGNSKAPSLOVGIVNINGEN

2.1 Regnskapsplikt som forutsetning for straffeansvar

Det kan innledningsvis stilles spørsmål ved regnskapspliktens betydning for straffespørsmålet. Er det en forutsetning for straffeansvar at det foreligger regnskapsplikt?

Det følger av ordlyden i rskl. § 1-1 første ledd at loven får anvendelse overfor ”regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 1 til 11 og annet ledd som er hjemmehørende i Norge, samt regnskapspliktige som er nevnt i § 1-2 nr. 12”. Man må derfor kunne anta at det var lovgiver intensjon å begrense lovens virkeområde til de tilfelle der det foreligger regnskapsplikt som nevnt i lovens kapittel 1. Dette synspunktet får støtte i juridisk teori. I en anbefaling fra Konkursrådet⁹ kommer det til uttrykk at ”straffebudet retter seg mot den som har hel eller delvis regnskapsplikt”.

Det samme synspunktet er lagt til grunn etter strl. § 286. I forarbeidene¹⁰ kommer det klart til uttrykk at ”Reglen vil bare gjelde dei som har reknskapsplikt etter lov eller forskrift med heimel i lov”. Denne plikten kan fremgå av lover som aksjeloven, regnskapsloven, ligningsloven (§ 6-1 nr. 1) eller skattebetalerloven (§ 12 nr.2).

Hva så med de tilfellene der regnskapsplikten utgjør pålegg av mer individuell karakter som vilkår fastsatt ved konsesjon eller lignende?

Det fremgår av straffelovens forarbeider at ”hvor grunnlaget for regnskapsplikten er av mer individuell art (jf. eksempelet foran om vilkår i forbindelse med konsesjon), vil en

⁹ Konkursrådet, ”Konkurs i praksis”, kap. 13, pkt. 2.2.1., s. 182

¹⁰ Innst. O. nr.5 (1978-1979) s.1, pkt. II

eventuell straffetrussel måtte finnes andre steder enn i straffeloven”. Eriksen påpeker i den sammenheng at regnskapsplikt som følge av vilkår i konsesjon, som hovedregel bare rammes hvis konsesjonsloven hjemler straff ved vilkårsbrudd.¹¹ Man må derfor kunne anta at denne type tilfelle faller utenfor rekkevidden av strl. § 286 – eventuelt også rskl. § 8-5.

En lignende problemstilling settes på spissen der regnskapet er ført på frivillig grunnlag - regnskapsplikten kan bygge på avtale der en person fører regnskap uten å være forpliktet til det. Det kan også tenkes at en person eller organisasjon har fått i oppdrag å fordele offentlig tilskudd, for deretter å føre regnskap. I den grad regnskapet gir uriktige eller mangelfulle informasjoner, blir spørsmålet om dette kan lede til straffansvar.

I utgangpunktet ville denne type regnskapsovertredelser ikke kunne straffes. Av straffelovens forarbeider¹² fremgår det at dersom regnskapsplikten bygger på en rent privatrettslig avtale ”synes det lite naturlig å sanksjonere eventuelle avtalebrudd med straff”. Denne type lovbrudd kan eventuelt rammes av andre bestemmelser, som strl. §§ 187, 270, 274 eller 275, eller etter de alminnelige bestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen. Eriksen er også av den oppfatningen at den som fører regnskaper uten å være forpliktet til det etter loven, og som gjennom dette regnskapet gir uriktige eller mangelfulle informasjoner, ikke kan rammes av strl. § 286.¹³

¹¹ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 29

¹² Ot.prp.nr. 61 (1978-79) s. 38

¹³ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 29

Problemstillingen er ikke drøftet i forarbeidene til rskl. § 8-5, men det følger av juridisk teori¹⁴ at frivillig regnskapsføring ikke medfører at regnskapsloven kommer til anvendelse, ei heller straffansvar.

På bakgrunn av dette må man kunne anta at det er en forutsetning for straffansvar at vedkommende virksomhet har full eller begrenset regnskapsplikt. Uriktig regnskapsføring uten lovbestemt plikt faller således utenfor de to straffebestemmelsene.

2.2 Hvem har regnskapsplikt

Regnskap er ikke bare av betydning for virksomheten selv, men også for utenforstående som berøres av virksomhetens økonomi, så som kreditorer og det offentlige i skatte- og avgiftssaker. Regnskapsloven pålegger derfor en rekke virksomheter regnskapsplikt. Spørsmålet er hvem som omfattes av plikten?

Regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1-12 fastsetter regnskapsplikt etter foretaksform. Av plikten omfattes blant annet aksjeselskap (AS), allmennaksjeselskap (ASA), ansvarlige selskap (ANS) med visse unntak som for eksempel interkommunale selskaper, jfr. rskl. §1-2 nr.4, kommandittselskap (KS), økonomiske foreninger og enkeltmannsforetak over en viss størrelse. Foretak som ikke faller inn under definisjonene i § 1-2 første ledd, kan frivillig velge om de ønsker å følge regnskapslovens regler helt eller delvis.¹⁵ Dette gjelder likevel ikke dersom det

¹⁴ Konkursrådet, "Konkurs i praksis", s. 182

¹⁵ Se ot.prp.nr.42 (1997-1998) pkt.3.2.4. (annet avsnitt)

foreligger plikt til å levere næringsoppgave etter ligningloven¹⁶ eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven¹⁷, jf. § 1-2 annet ledd. I tillegg kan ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller sentralskattekontoret i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet hel eller delvis regnskapsplikt etter regnskapslovens kapittel 2, jf. § 1-2 tredje ledd.¹⁸

Til tross for at man ved revisjonen av regnskapsloven ønsket å samle alle regnskapsbestemmelsene i en lov¹⁹, kan kravet om regnskapsplikt også følge av spesiallovgivningen, jfr. § 1-2 første ledd nr. 13, av regler og vedtekter for den enkelte virksomhetstype eller etter direktiv fra stat/kommune. Sistnevnte kan sette regnskapsplikt som vilkår for offentlig støtte eller konsesjon. I juridisk teori²⁰ er det også påpekt at spesiallovgivningen for enkelte fortaksformer kan innholde særlig unntaks-/tilleggsregler i forhold til regnskapslovens regler.

2.3 Regnskapspliktens innhold

I utgangspunktet innebærer regnskapsplikten krav til å registrere (§ 2-1) og dokumentere (§ 2-3) regnskapsopplysninger, samt å utarbeide årsregnskap (§§ 3-1, jf. 3-2) og årsberetning (§§ 3-1, jf. § 3-3) etter reglene i regnskapslovgivningen. For selskap som er morselskap i et konsern skal årsregnskapet i tillegg innholde et

¹⁶ jfr. Ligningsforvaltningsloven av 13. juni 1980 nr.24, § 4-4

¹⁷ jfr. Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969, § 29, jfr. §§ 10, 27 og 28

¹⁸ Bestemmelsen inntatt ved lov 17. desember 1999 nr. 93 om endring i regnskapsloven

¹⁹ se Ot.prp.nr. 42 (1997-1998) s. 17, pkt. 2.6.2.

²⁰ Handeland/Schwencke, ”Regnskapsloven med kommentarer”, s. 67

konsernregnskap (§§ 3-2, jfr. 3-6). Disse opplysningen skal utarbeides for hvert regnskapsår.

I motsetning til regnskapsloven av 1977, differensierer regnskapsloven av 1998 kravene til innholdet av regnskapsplikten/årsregnskapet relatert til størrelsen på en virksomhet. Dette innebærer forenklete regnskapsregler for foretak definert som ”små” og tilleggskrav for foretak definert som ”store”. Øvrige foretak skal følge lovens hovedregler. På bakgrunn av dette kan for eksempel ”små” foretak ha forenklete opplysningskrav i årsberetningen jf. § 3-3 åttende ledd, mens det fremgår av lovens forarbeider²¹ at ”store” foretak skal gi en mer omfattende redegjørelse om den antatte fremtidige økonomiske utviklingen, jf. § 3-3 sjette ledd. Felles for alle de regnskapspliktige virksomhetene er imidlertid plikten til å offentliggjøre årsregnskapet, årsberetningen, samt revisjonsberetningen, jf. § 8-1 første ledd.

Avslutningsvis kan det nevnes at regnskapsloven vil anvendes ved årsregnskaps som avlegges pr. 31 desember 1999 eller senere.

2.4 Hvem kan straffes?

Har det først inntruffet en regnskapsovertredelse, kan det oppstå tvil om hvem innad i en virksomhet som skal stå til ansvar – ansvarsforholdene vil kunne være diffuse. Det er ikke uvanlig at det foreligger kompliserte handlingsmønstre, hvor flere flere personer har samvirket. Straffebestemmelsene i rskl. § 8-5 og strl. § 286 setter straff for ”den

²¹ Ot.prp.nr. 42 (1997-1998) s. 191, jfr. s. 186

som” tilsidesetter bestemmelser i lov eller forskrift gitt i medhold av lov. Uttrykket ”den som” inneholder ingen begrensninger med hensyn til hvilken personkrets som faller inn under straffeбудenes ordlyd, men etter en vanlig forståelse av lovens ordlyd, må man kunne anta at dette dreier seg om personlig straffeansvar. Problemstillingen er således hvem som kan straffes for regnskapsovertredelser.

I straffelovens forarbeider²² er det forutsatt at personer i ledende stillinger skal kunne stå til ansvar. Det uttales at ”som hovedmann rammes i første rekke de personer som utad er ansvarlig for framlegging av regnskapet, f.eks. styret og administrerende direktør i et aksjeselskap. Ansvar må imidlertid gå noe videre; departementet antar at etter tilhøve kan et firmas regnskapssjef straffes som hovedmann. Det samme gjelder nøkkelpersoner i et selvstendig regnskapsbyrå som har påtatt seg å føre oppdragsgivers regnskap”. Forarbeidene indikerer dermed hvem som kan straffes, men sammenholdt med lovens ordlyd, kan man vanskelig utlede noen klar og entydig regel om hvem som har primæransvaret ved regnskapslovbrudd.

I forarbeidene til ny regnskapslov er spørsmålet om straffeansvar drøftet av et oppnevnt underutvalg i ”appendix”²³ til utredningen. I den sammenheng uttaler lovgiver at:

Spørsmålet om hvem som kan holdes strafferettslig ansvarlig må derfor løses dels ut fra hvem som har hatt det formelle ansvaret og dels ut fra hvem som har hatt det faktiske ansvaret”.²⁴

²² Ot.prp.nr. 61 (1978-79), pkt. 5., s.39

²³ Underutvalgets appendix til regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56, kap.9

²⁴ Underutvalgets appendix til regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56, kap.9

I vurderingen av hvem som er formelt ansvarlig, vil det være naturlig å ta utgangspunkt i de respektive lover som regulerer den enkelte foretakstype. Av særlig betydning er lover og regler som fastlegger kompetanseforholdet mellom de ulike organene i en virksomhet. Av lovbestemmelser på dette området, kan nevnes aksjeloven kapittel 6 og selskapslovens § 2-24. Kompetanse etter disse lovene kan i en viss utstrekning delegeres fritt, men bestemmelsene angir en ”ansvarspresumpsjon” som må tillegges vekt når man tar standpunkt til spørsmålet om straffeansvar. Utover de ansvarspresumerende bestemmelsene, vil skjønnsmomenter som interne retningslinjer, vedtekter og stillingsinstruksjoner m.m. være av betydning. I tillegg til dette vil det være naturlig å rette straffeansvaret mot personer i formelle ledelsesfunksjoner slik det fremgår av Foretaksregisteret. Dette vil i første rekke være styret og daglig leder.

Når det gjelder faktisk ansvar fremgår det av regnskapslovens forarbeider at dette i tillegg kan være økonomi- og regnskapsansvarlige og eventuelle bakmenn som ikke har stått frem. Forarbeidene definerer ikke hva som faller inn under ordlyden ”bakmenn”. I Gulating lagmannsretts dom av 24-04-02 er det uttalt at: ”I rettspraksis er det lagt til grunn at også personer uten formell posisjon i selskapet, men som har forestått den reelle ledelsen, kan holdes ansvarlig, jf. blant annet Rt-1993-1158 og Rt-1995-658.” Man må derfor kunne anta at det er denne type tilfelle lovgiver sikter til. I samme dom er det uttalt at: ”Det avgjørende for hvem som kan holdes ansvarlig etter § 286 er om vedkommende har tatt beslutninger av en slik art at de etter en konkret vurdering av selskapets størrelse, organisasjonsstruktur, m.m., må sies å høre under ledelsen av selskapet, og at vedkommende har hatt reell makt til å påvirke regnskapet”.

Med utgangspunkt i ovenfor nevnte vil den videre fremstillingen vil gå nærmere inn på hvem som kan straffes etter rskl. § 8-5 og strl. § 286.

2.5 Hva er en straffbar regnskapsovertredelse?

Ordlyden i rskl. § 8-5 og strl. § 286 er taus med hensyn til hvilke type lovbrudd som kan møtes med straffereaksjon. Bestemmelsene retter seg mot brudd på regnskapsplikter ”fastsatt i lov eller forskrift i medhold av lov”, herunder brudd på den rettslige standarden ”god regnskapsskikk”, jfr. rskl. § 4-6. Spørsmålet som må drøftes er derfor hvilke regnskapsovertredelser det kan reageres mot strafferettslig?

Etter rskl. § 8-5 første ledd og strl. § 286 er det et vilkår for straff at regnskapsovertredelsen er ”vesentlig”. Innholdet i dette vilkåret er det samme etter de to bestemmelsene.²⁵ Lovtekstene inneholder ikke retningslinjer for hvordan vilkåret skal forstås, med det følger av straffelovens forarbeider²⁶ at uttrykket vesentlig ”tilseier at disse straffereglane blir reserverte for dei mer alvorlege brota og at det ikkje er meninga å ramme bagatellmessige tilhøve”. Denne uttalelsen må kunne forstås slik at det ikke er anledning til å reagere mot mindre brudd på formelle regler eller ubetydelige materielle feil. Det presiseres i straffelovens forarbeidene²⁷ at det ved vurderingen av om ”vesentlighetskravet” er oppfylt må foretas en konkret vurdering av det enkelte tilfellet, der skjønnsmomenter som feilens art, virksomhetens omfang og mulige

²⁵ Konkursrådet, ”Konkurs i praksis”, s.185 og Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet” s.36

²⁶ Innst. O. nr.5 (1979-1980) s. 2

²⁷ Innst. O. nr.5 (1979-1980) s. 2

økonomiske konsekvenser må tillegges vekt. I rettspraksis har lovovertridelser som unnlatt regnskapsføring (Rt. 1994 s.1051), fjerning av regnskaper (Rt. 1993 s.980), føring av fiktive fakturaer (Rt. 1981 s.1253) og uriktig bokføring (Rt. 1993 s.1611) blitt ansett som så alvorlig at vesentlighetskriteriet må anses oppfylt. Dette er klare brudd på regnskapslovgivningen.

Det kan således stille spørsmål om "ikke-vesentlige" regnskapsovertredelser skal være straffri eller om de forutsettes oppfanget av straffebudene i spesiallovgivningen ?

I motsetning til strl. § 286 som bare setter straff for vesentlige overtredelser av regnskapsbestemmelsene, inneholder regnskapsloven av 1998 en straffebestemmelse som retter seg mot mindre vesentlige overtredelser. Det følger av ordlyden i rskl. § 8-5 annet ledd, at den som "for øvrig forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrift gitt i medhold av loven" kan straffes. Når det gjelder strl. § 286 sitt forhold til denne type overtredelser, fremgår det av lovens forarbeider²⁸ at "dersom de mindre alvorlige overtredelser skal straffes, så bør dette skje med heimel i spesiallov". Et eksempel på dette er straff etter merverdiavgiftsloven § 72 eller skattebetalingsloven § 52. Dette samsvarer også med det ulovfestede fortolkningsprinsipp som går ut på at spesielle regler går foran de mer spesielle (lex specialis).

Ordlyden i rskl. § 8-5 første og annet ledd, samt strl. § 286 setter ikke noen nedre grense for hvilke type handlinger det er naturlig å reagere imot. Det har imidlertid kommet til uttrykk i regnskapslovens forarbeider²⁹ at bestemmelsen er gitt en generell utforming

²⁸ Ot.prp.nr.61 (1978-79) s. 38

²⁹ Ot.prp.nr. 42 (1997-1998) s. 208 pkt.13.4

fordi det på grunn av ”mangfoldet i mulige overtredelser av loven ikke er verken hensiktsmessig eller ønskelig å spesifisere i lovteksten hvilke konkrete brudd straffesanksjonene skal ramme”. Reelle hensyn tilsier at det kan reageres med straff mot enhver overtredelse av loven. Uriktig informasjon kan påføre regnskapsbrukerne betydelig tap hvis det treffes beslutninger i tillit til de uriktige informasjonene. På den annen side taler prosessøkonomiske hensyn imot at man forfølger den minste lille overtredelse. I tvilstilfelle bør det derfor overlates til domstolenes skjønn å foreta en konkret vurdering av den enkelte overtredelses straffverdighet.

Regnskapsovertredelser kan i praksis³⁰ deles inn i to hovedgrupper; formelle og materielle regnskapsfeil. Med formelle feil menes det mangelfull eller unnlatt regnskapsføring. Materielle feil er derimot innholdsfeil som bevisst manipulering med regnskapstall, mangelfull inntekstføring eller uriktige regnskapsmessige vurderinger. Loven skiller ikke mellom formelle og materielle feil, men feilens art kan ha betydning både for spørsmålet om det kan være aktuelt å reagere med straff, samt eventuelt straffeutmålingen.³¹

På bakgrunn av det overfor nevnte, kan det konkluderes ned at det er stor spennvidde i regnskapsovertredelsene som kan straffes etter rskl. § 8-5 og strl. § 286.

³⁰ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 26

³¹ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 26

3.0 ANSVAR FOR REGNSKAPSLOVBRUDD I AKSJESELSKAPER

3.1 Oppbygging - generelt

Med aksjeselskap forstås ”ethvert selskap hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelse...”, jfr. aksjeloven av 13. juni 1997 nr. 44 (asl.) § 1-1 annet ledd. Dette innebærer at deltakerne ikke har personlig ansvar for selskapets forpliktelser ut over det innskuddet han eller hun har gjort i form av aksjekapital, såkalt begrenset ansvar.

Et aksjeselskap (referert til som et AS) skal bestå av bestemte selskapsorganer. Selskapets øverste myndighet er generalforsamlingen, jf. asl. § 5-1 første ledd. Dette er aksjeeierenes organ, og skal ivareta aksjonærenes interesser i selskapet. Under generalforsamlingen er selskapets ledelse, som er ansvarlig for forvaltningen av aksjeselskapet. Ledelsen består av et styre (§ 6-1 første ledd), daglig leder (§ 6-2 første ledd) og bedriftsforsamling (§ 6-35 første ledd). Styret velges av generalforsamlingen, jf. asl. § 6-3 første ledd, og er et obligatorisk selskapsorgan. Loven pålegger også selskapet å ha en daglig leder. jf. § 6-2 første ledd. I et aksjeselskap med aksjekapital på mindre enn tre millioner kroner, kan styret bestemme at selskapet skal fungere uten daglig leder, jf. § 6-2 første ledd annet punktum. Styreleder vil da forestå den daglige ledelsen av selskapet, jf. § 6-2 første ledd tredje punktum. I den grad et aksjeselskap har mer enn 200 ansatte skal det som hovedregel etableres bedriftsforsamling, jf. § 6-35 første ledd. Det kan inngås avtale mellom selskapet og de ansatte eller deres fagforening om at selskapet ikke skal ha bedriftsforsamling, jf. § 6-35 annet ledd. For

øvrig kan bedriftsforsamlingen etableres som en frivillig ordning, jf. § 6-35 tredje ledd. Avslutningsvis har generalforsamlingen plikt til å velge en ekstern revisor, jf. asl. § 7-1 første ledd, som skal granske selskapets årsoppgjør og regnskaper. I lovens forarbeider³² er det presisert at et aksjeselskaps revisor skal anses som et eget selskapsorgan.

.

Utover de lovfestede reglene finnes det ikke nærmere regler om selskapets organisasjon. Aksjeloven er likevel ikke til hinder for at det opprettes andre selskapsorganer som kontrollorganer eller organer av rådgivende eller saksforberedende karakter.

”Myndigheten til å opprette slike ulovfestede organer ligger hos det lovfestede organ hvis myndighet delegeres, eller dettes overordnede organ”.³³ Aarbakke m.fl.³⁴ påpeker i den sammenheng at det overordnede organ ikke kan delegerer annen myndighet enn det selv har, og at det ved delegasjon til utvalg, komiteer eller lignende ikke kan fraskrive seg det overordnede ansvaret for de oppgaver som etter loven tilligger det lovfestede organ. Selskapets vedtekter kan dessuten ha nærmere bestemmelser om de ulike selskapsorganenes oppgaver.

3.2 Nærmere om ansvarsfordelingen

Et aksjeselskap blir gjerne karakterisert som et eget rettssubjekt – en juridisk person.

En juridisk person har ikke noen fysisk eksistens, men er kun en juridisk konstruksjon.

Bedrifter som er organisert slik, kan ikke handle selv, men trenger fysiske personer som

³² Ot.prp.nr. 23 (1996-1997) s.152

³³ Andenæs, Mads Henry, ”Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper”, s. 197

³⁴ Aarbakke, Magnus m.fl., ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 352

opptrer på vegne av seg.³⁵ Spørsmålet som må drøftes er hvem som er ansvarlig for at de ulike regnskapsfunksjonene i et aksjeselskap overholdes.

Aksjelovgivningens kapittel fem og seks pålegger de ulike selskapsorganene en rekke plikter og gjøremål med hensyn til regnskapsfunksjonen, samt at loven inneholder regler som fastsetter kompetanseforholdet organene imellom. Loven er ikke til hinder for at kompetansen i en viss utstrekning delegeres, men bestemmelsene angir en ”ansvarspresumpsjon” som må tillegges vekt når man tar stilling til spørsmålet om et eventuelt straffansvar.³⁶ En klar ”ansvarspresumpsjon” er gitt i asl. § 6-14 fjerde ledd, som pålegger daglig leder primæransvaret for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, samt at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte.

Aarbakkem.fl.³⁷ påpeker at i større selskaper vil de praktiske oppgavene i den forbindelse være overlatt til selskapets øverste administrasjon. Daglig leders oppgave vil da være å føre kontroll med at opplegget fungerer tilfredsstillende. Dette gjelder tilsvarende når regnskapsføringen er overlatt til en ekstern regnskapsfører. Aksjeloven § 6-12 tredje ledd pålegger styret å holde seg løpende orientert om selskapets økonomiske stilling, samt å sørge for betryggende kontroll med selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning. I denne sammenheng har styret en tilsynsplikt, jfr. asl. § 6-13 første ledd.

Etter rskl. § 3-5 første ledd plikter samtlige styremedlemmer og daglig leder å underskrive både årsregnskapet og årsberetningen. Undertegningen er en bekreftelse på

³⁵ Slettan, Svein, LoR 1980 s. 499 flg., s. 501.

³⁶ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 75

³⁷ Aarbakke, Magnus m.fl., ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 806

at vedkommende står for innholdet av disse dokumentene.³⁸ I den grad et styremedlem eller daglig leder har innvendinger mot årsregnskapet eller årsberetningen, følger det av ordlyden i rskl. § 3-5 annet ledd at vedkommende skal ”underskrive med påtegnet forbehold”, og gi en nærmere redegjørelse i årsberetningen. Dette innebærer at vedkommende fraskriver seg ansvaret for innholdet så langt forbeholdet rekker og kan ha betydning for spørsmålet om et eventuelt erstatning- eller straffansvar.³⁹

Ansvarsspørsmålet settes imidlertid på spissen når et styremedlem eller daglig leder skiftes ut gjennom regnskapsåret. Er det den avtroppende eller nyansatte personen som innestår for regnskapets riktighet? Det følger av juridisk teori at ”det er det sittende styret på tidspunktet for avgivelsen av årsregnskapet/årsberetningen som skal undertegne. Det innebærer at styremedlem og/eller daglig leder som er tiltrådt etter regnskapsårets utløp, men før avgivelsespunktet for årsregnskapet jf. § 3-1, har ansvaret for årsregnskapet/årsberetningen, selv om vedkommende ikke har ansvaret for forvaltningen i løpet av regnskapsåret. De fråtrådte styremedlemmene skal ikke underskrive, selv om de var ansvarlig for forvaltningen av foretaket i regnskapsåret”.⁴⁰ Dersom et styremedlem ikke er tilstede når styret behandler årsregnskapet og årsberetningen kan varamedlem skrive under.⁴¹

Generalforsamlingen skal som selskapets øverste organ, godkjenne årsregnskapet og årsberetningen, samt et eventuelt konsernregnskap og en konsernårsberetning,

³⁸ Handeland/Schwencke, ”Regnskapsloven med kommentarer”, s. 140

³⁹ l.c.

⁴⁰ l.c. s. 138

⁴¹ Ernst & Young, ”årsavslutningen 2002”, s.19

jf. asl. § 5-5 annet ledd nr. 1. I tillegg til dette har selskapets revisor ansvar for å kontrollere og gi en etterfølgende bekreftelse av regnskapsinformasjonen som foretaket gir. Dette innebærer at aksjeselskapets rettslige organisasjon trekker opp premisser for ansvarsfordelingen. En drøftelse av straffansvar må derfor forankres i de ulike organenes stilling i selskapet og de oppgaver og plikter som følger av dette.

3.3 Særlig om styret

3.3.1 Straffeansvar for styret

Problemstillingen er hvorvidt styret i et aksjeselskap i kraft av sitt formelle ansvar for selskapets handlinger kan holdes straffeansvarlig for selskapets regnskapsovertredelser.

Det kan innledningsvis stilles spørsmål ved sannsynligheten for at et styre begår regnskapsovertredelser. I større aksjeselskaper vil regnskapsfunksjonen i stor utstrekning være delegert til daglig leder etter asl. § 6-12 fjerde ledd, til interne regnskapsmedarbeidere eller eksterne regnskapsførere. Det vil være lite sannsynlig at styrets formann eller øvrige styremedlemmer tar del i regnskapsføringen. Når det er snakk om et ”mindre” aksjeselskap, kan imidlertid stillingen som styreformann være kombinert med stillingen som forretningsfører. I slike tilfelle får styremedlemmet et spesielt ansvar på grunn av sin dobbelstilling.

I juridisk teori er det i tilknytning til spørsmålet om straffeansvar ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen uttalt:

”Annerledes stiller det seg i større selskaper, hvor styret ikke deltar i den daglige ledelsen. Da oppstår spørsmålet om styremedlemmene i kraft av sitt formelle ansvar for selskapets handlinger kan holdes straffeansvarlig på lik linje med daglig leder. Dette kan det ikke svares et generelt ja til. Et styremedlems straffeansvar vil være betinget av at vedkommende i det konkrete tilfelle kan sies å fylle lovens krav til straffbarhet. For at styremedlemmet skal kunne bli straffeansvarlig må det enten påvises at at han direkte på vegne av selskapet har overtrådt loven eller at han har medvirket til overtredelsen. At han direkte har overtrådt loven på selskapets vegne vil normalt ikke kunne påvises ettersom det direkte ansvar i de tilfeller vi behandler er delegert til forretningsfører. Det måtte i tilfellet være at styremedlemmet i praksis har påtatt seg arbeide i selskapt utover det som et vanlig styremedlem gjør. Vanligvis vil det altså være spørsmål om vedkommende styremedlem har medvirket til overtredelsen”.⁴²

Selv om dette ikke henviser direkte til overtredelse av regnskapslovgivningen, må man kunne anta at de samme vurderingene vil kunne gjøre seg gjeldende ved overtredelse av strl. § 286 og rskl. § 8-5.

Situasjonen blir imidlertid annerledes dersom man står overfor et selskap som ikke har ansatt daglig leder. Andenæs påpeker at dersom dette er tilfellet, må styret sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrift og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte, jf. asl.6-12 første ledd.⁴³

Vurderingen av om et styre kan straffes etter strl. § 286 og rskl. § 8-5, må tas med utgangspunkt i aksjelovens egne regler om ansvaret for selskapets regnskapsføring.⁴⁴

⁴² Sandven, Per, ”Styremedlemmers straffeansvar ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen”, s.6

⁴³ Andenæs, Mads Henry. ”Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper”, s. 294

⁴⁴ Aarbakke, Magnus m.fl., ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 806

I tilknytning til denne vurderingen må det for det første kunne konstateres at styret har brutt den plikt som det er pålagt i henhold til jfr. asl. § 6-12 tredje ledd. Derneft må styret kunne bebreides for sin handlemåte – det må ha utvist skyld enten gjennom handling eller unnlattelse.

For det første plikter styret å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling jfr. asl. § 6-12 tredje ledd første alternativ. En naturlig forståelse av lovens ordlyd innebærer at styret har en selvstendig plikt til å holde seg orientert om selskapets finansielle situasjon. Innholdet av plikten er ikke drøftet i aksjelovens forarbeider,⁴⁵ men det følger av juridisk teori⁴⁶ at ”det ikke er tilstrekkelig for styret å avvente hvilke opplysninger som blir skaffet til veie av selskapets administrasjon. Styret har et selvstendig ansvar for å holde seg orientert”. Styret må selv ta initiativ til å hente informasjon, eventuelt foreta nærmere undersøkelser, jf § 6-12 fjerde ledd og § 6-15 annet ledd.⁴⁷ Dette synspunktet får støtte i regnskapslovens forarbeider⁴⁸, der det fremgår at styret må påse at det henter nødvendig informasjon både fra daglig leder og revisor for å oppfylle sitt overordnede ansvar. Dette gjelder særlig i de tilfelle der virksomheten har økonomiske problemer.

Derneft plikter styret å påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, jfr. asl. § 6-12 tredje ledd annet alternativ.

⁴⁵ Jfr. Ot.prp.nr.23 (1996-1997) og Innst. O.nr. 80 (1996-1997)

⁴⁶ Karnov, ”aksjeloven”, fotnote 813 til § 6-12 tredje ledd

⁴⁷ Aarbakke, Magnus m.fl., ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 404

⁴⁸ Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) s. 209

Det har kommet til uttrykk i aksjelovens forarbeider⁴⁹ at det her siktes til ”selskapets interne kontrollarbeid, herunder internrevisjonen som utføres av selskapets egne ansatte”. Aarbakke m.fl.⁵⁰ påpeker at bestemmelsen må sees i sammenheng med § 6-14 fjerde ledd som legger det mer direkte ansvaret for at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte på daglig leder. Utover dette er aksjelovens forarbeider knappe med hensyn til hva denne plikten innebærer, og når et eventuelt straffeansvar vil kunne inntre. I juridisk teori⁵¹ har det imidlertid kommet til uttrykk at sentrale momenter i ansvarsvurderingen vil kunne være hvilke kontrollrutiner som har vært etablert i bedriften for å sikre en korrekt regnskapsføring, om det har forekommet avvik fra de generelle rutineene og hvilke sentrale kontrollrutiner bedriften har hatt for å sikre en korrekt bokføring.

I en kjennelse av Borgarting lagmannsrett⁵² av 10.06.2002 var spørsmålet om den som formelt var registrert som styreformann og daglig leder i et aksjeselskap kunne bli ilagt konkurskarantene etter konkursloven § 142. Tiltalte hevdet at han var presset av sin bror til å være styreformann og utad fremstå som daglig leder, mens det var broren som reelt sett hadde styringen med selskapet. Retten uttalte at:

”Et aksjeselskaps styre har ifølge aksjeloven § 6-12 og § 6-13 en særlig plikt til å sørge for tilfredsstillende organisering av virksomheten og skal påse at selskapets forretningsførsel er forsvarlig, blant annet ved å føre tilsyn med den daglige ledelsen og selskapets virksomhet for øvrig. Som styreformann hadde således A klare plikter til å føre kontroll med virksomheten i X

⁴⁹ NOU 1996:3, ”Ny aksjelovgivning”, pkt. 13.5.2., s. 137

⁵⁰ Aarbakke, Magnus m.fl. ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 404

⁵¹ Økokrim skriftserie nr. 3, ”Etterforskning av straffebare regnskapsovertredelser”

⁵² LB-2002-01259

AS. Dersom han ikke kjente til hvordan selskapet ble drevet, kan han i alle fall bebreides for at han ikke førte kontroll og sørget for at selskapets virksomhet ble bragt inn i lovlige og forsvarlige forhold. Særlig gjelder dette hvor han var klar over at hans bror – som foresto selskapets daglige drift – tidligere hadde vært involvert i konkurser og underlagt konkurskarantene”.

Dommen antyder at styret har forsømt sin plikt med hensyn til betryggende kontroll av selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning. Til tross for at man står overfor en konkurskarantene, må man kunne anta at de samme vurderingene vil være av betydning knyttet opp mot et straffespørsmål.

Utover dette foreligger det lite rettspraksis med hensyn til hvorvidt et styre kan straffes for overtredelse av asl. § 6-12 tredje ledd annet alternativ. Da denne delen av bestemmelsen er en direkte videreføring av § 8-7 fjerde ledd første punktum i aksjeloven av 1976 hva angår kontroll med regnskap og formuesforvaltning,⁵³ vil det være naturlig å se hen til rettspraksis etter denne bestemmelsen. Spørsmålet om styrets tilsynsplikt var oppe i Agder lagmannsretts dom av 06.11.99. Tiltalte ble i herredsretten dømt for overtredelse av strl. § 286 1.straffealternativ, jfr. § 288. I ankesaken uttalte retten:

” A var enestyre i et aksjelselskap hvor hans samboer B var daglig leder. Hans lovbrudd består i at han forsømte sin kontrollfunksjon i forhold til samboeren, som feilinformerte han om selskapets økonomiske status og drift. Han overtrådte dermed på straffbar måte den tilsynsplikt

⁵³ Andenæs, Mads Henry., ”Aksjelselskaper og allmennaksjelskaper”, pkt. 20.1, s.292

som er pålagt styret i et aksjeselskap, jfr. særlig aksjelovens § 8-7 første ledd 1. punktum og samme paragrafs tredje ledd 1. punktum”.⁵⁴

Denne dommen må forstås slik at aksjeloven pålegger styret en selvstendig plikt til å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling.

Videre kommer det til uttrykk i Nordmøre herredsretts dom av 02.10.2001:

”Tiltalte hadde som daglig leder og styreformann i henhold til aksjeloven § 8-7 plikt til både å sørge for og til å påse at regnskapet ble ført. Også etter den interne organiseringen av selskapet hadde han disse oppgavene. Han var klar over at regnskapskontoret ikke fikk betalt og derfor slutte å føre regnskap, men han tok ikke de nødvendige skritt for å få ordnet opp i dette. Han handlet således med forsett”.

Til tross for at man her står overfor en dom avsagt av herredsretten, bør den i mangel av annen rettspraxis kunne tillegges vekt i vurderingen av hvilke plikter som påligger styret etter aksjeloven.

Styrets straffansvaret er nevnt i forarbeidene til straffeloven og regnskapsloven. I straffelovens forarbeider⁵⁵ kommer det til uttrykk at ”som hovedmann rammes i første rekke de personer som utad er ansvarlig for framlegging av regnskapet, f.eks. styret og administrerende direktør”. Spørsmålet er drøftet mer utførlig i regnskapslovens forarbeider, i tilknytning til uaktsomhetsvurderingen: ”virksomhetens daglige leder, samt ansvarlige for regnskapsfunksjonen, vil ha ansvar for instruksjon, organisering, gjennomføring og kontroll med oppfølging av regnskapslovgivningens krav. Styret bør

⁵⁴ Aksjeloven § 8-7 tredje ledd, tilsvarer asl. § 8-7 fjerde ledd.

ha rutiner for oppfølging og kontroll på dette punkt, og det bør skapes notoritet omkring hvilke undersøkelser styret har foretatt. Departementet finner grunn til å understreke at styret har det overordnede ansvaret for overholdelsen av regnskapslovgivningen”.⁵⁶ Det siste uttalelsen må kunne forstås lik at det styret i kraft av sin formelle posisjon i et aksjeselskap sitter med det endelige ansvaret for selskapet regnskapsføring.

På bakgrunn av dette må man kunne utlede at styret kan straffes for regnskapsovertredelser. De domsavsigelsene som foreligger, syntes imidlertid å være knyttet opp mot mindre aksjeselskaper med enestyre. Styreformann eller andre styremedlemmer, vil ofte ha en kombinert rolle som daglig leder/forretningsfører, og spørsmålet om hvor ansvaret skal plasseres vil sjeldent bli satt på spissen. Det er vanskelig å finne dommer hvor man kan påvise at et styre bestående av flere medlemmer er straffet etter strl. § 286 og rskl. § 8-5 i tilknytning til asl. § 6-12 tredje ledd. På bakgrunn av dette er det hensiktsmessig å drøfte hvorvidt styreansvaret er et individuelt eller kollektivt ansvar.

3.3.2 Straffeansvar for styremedlemmer

I et aksjeselskap kan det være hensiktsmessig med en intern ansvars- og arbeidsfordeling mellom styrets medlemmer. Som eksempel på dette kan nevnes et styremedlem med kunnskap og erfaring innen regnskap og økonomi som gis i oppgave å følge med på om selskapets bokføring og formuesforvaltning, er gjenstand for betryggende kontroll, jf. asl. § 6-12 tredje ledd. Dersom dette styremedlemmet begår en

⁵⁵ Ot.prp. nr. 61 (1978-1989) s. 39

⁵⁶ Ot.prp.nr.42 (1997-1998) s. 209

regnskapsovertredelse, personlig eller ved mangelfull tilretteleggelse, oppstår spørsmålet om det øvrige styret kan gjøres ansvarlig.

Ordlyden i asl. § 6-12 tredje ledd retter seg mot ”styret”. Etter en naturlig forståelse av lovens ordlyd må dette bety samtlige styremedlemmer, og ikke det enkelte medlem.

Lovens forarbeider⁵⁷ er imidlertid taus med hensyn til denne problemstillingen.

Løsningen må derfor søkes i rettspraksis, juridisk teori og reelle hensyn.

Problemstillingen er til en viss grad omstridt. Aarbakke m.fl.⁵⁸ er av den oppfatning at ansvaret etter asl. § 6-12 påhviler styret i sin helhet, og derved samtlige styremedlemmer. På den annen side hevder han at ”det forhold at straff bare kan anvendes når det foreligger forsett eller uaktsomhet, fører til at straffansvaret bare vil ramme enkelte medlemmer som har hatt særlig kunnskap eller foranledning til å iverksette undersøkelser”. Sistnevnte synspunkt får støtte i juridisk teori. Slettan uttaler:

” Det er altså ikke slik at samtlige personer innen ledelsen uten videre er strafferettslig ansvarlig for ethvert lovbrudd som skjer på vegne av virksomheten, selv om de i og for seg rammes av straffebudets objektive gjerningsinnhold. I en straffesak skjer det en individuell bedømmelse av den enkeltes forhold, og det kan meget vel tenkes at noen kan straffes, mens andre går fri. Det vil f.eks. sikkert ikke være uvanlig at enkelte styremedlemmer er i besittelse av informasjon som de andre ikke har, noe som i det enkelte tilfellet kan fordre særlig aktivitet; spesielt vil det kunne tenkes at styreformannen har tilgang på opplysninger som de menige medlemmer er avskåret fra”.⁵⁹

⁵⁷ Jfr. Ot.prp.nr. 23 (1996-1997)

⁵⁸ Aarbakke m.fl. ” Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer”, s. 806

⁵⁹ Slettan, Svein, LoR 1980 s. 499 flg., s.520

Se også; Grønland, Karl-Anders, ”Straffbare overtredelser av aksjelovgivningen”, s.171

Dette kan medføre at bare noen av styremedlemmene kan straffes for en beslutning som også andre har vært med å fatte.

Spørsmålet om hvorvidt det er adgang til å reise tiltale mot bare et av styrets medlemmer er også drøftet i Rt. 1972/1300. I denne saken ble daglig leder (disponent) og styreformann i et aksjeselskap dømt i herredsretten for overtredelse av skattebetalingsloven § 51. I vurderingen av hvem som kunne gjøres ansvarlig uttalte Høyesterett på s. 302: ”Når det gjelder spørsmålet om hvilken personkrets skattebetalingsloven § 51 rammer innefor et aksjeselskap, må det avgjøres på grunnlag av konkrete forhold. Da også medvirkning er straffbar, og herredsretten etter en vurdering av forholdene har funnet at de domfelte har samvirket om unnlatsen, kan jeg ikke se at herredsrettens dom her bygger på en uriktig lovanvendelse. At det ikke er reist sak mot de øvrige medlemmer av styret, er etter min mening uten betydning for spørsmålet om ansvar for B (styreformannen).” Dommen var enstemmig.

Den samme problemstillingen var oppe i Høyesterett i Rt. 1979 s. 393 og Rt. 1972 s.1323. I sistnevnte kjennelse var det reist tiltale mot styreformannen i et aksjeselskap for uordentlig regnskapsførsel (asl. § 121 annet ledd, jf. § 77) og unnlatsen av å foreta skattetrekk (sktbl. § 51 nr.1). I herredsretten ble han frifunnet med den begrunnelse at at det ikke var adgang til å reise tiltale mot et styremedlem, og ikke mot de andre. Til tross for at Høyesterett opphevet dommen på grunn av uriktig lovanvendelse, ble det uttalt at ” det anses ikke tvilsomt at påtalemyndigheten står fritt til å henlegge saken eller anvende straffeprosesslovens § 85 annet ledd overfor enkeltemedlemmer av et aksjeselskaps styre uten å gjøre det overfor alle styremedlemmer”. Begge dommene gir

støtte for den oppfatning at ansvarsvurderingen er individuell. Blir det reist straffesak mot et av medlemmene, innebærer det således ikke noe brudd på likhetsprinsippet at straffesak også skulle vært reist mot andre”.

Det kan anføres reelle hensyn både for og imot den oppfatning at straffansvaret skal være individuelt. På den ene siden er regnskap et fagområde som kan være relatert til et bestemt styremedlems faglige kompetanse, og derfor ligger inn under denne personens fagområde. Det bør derfor være mest nærliggende at det er denne personen som skal ta ansvar for eventuelle brudd på regnskapslovgivningen. På den annen side bør det enkelte styremedlem ikke kunne fri seg fra ansvar ved å kunne overlate oppgaver til andre. Tatt i betraktning av at den rettspraksis som forligger er relativt klar når det gjelder adgangen til å differensiere straffansvaret mellom styremedlemmene og det øvrige styret, er det mest nærliggende at det foretas en separat vurdering av hvert enkelt styremedlems forhold. Styremedlemmers straffansvar er således et individuelt ansvar.

I den sammenheng kan man stille spørsmål ved om styreformannen bør ha et særskilt ansvar i forhold til de øvrige styremedlemmene. Som nevnt ovenfor kommer det ikke til uttrykk i aksjelovens bestemmelser hvorvidt ansvaret er et individuelt eller kollektivt ansvar. Forarbeider og rettspraksis tar heller ikke stilling til spørsmålet, men visse uttalelser tyder på dette synspunktet kan legges til grunn. Slettan⁶⁰ uttaler:

”Det vil f.eks. ikke være uvanlig at enkelte styremedlemmer er i besittelse av informasjon som de andre ikke har, noe som i det enkelte tilfellet kan fordre en særlig aktivitet; spesielt vil det kunne tenkes at styreformann har tilgang på opplysninger som

⁶⁰ Slettan, Svein, ”LoR 1980” s. 499 fl.g., s. 520 (se også Perland, ”styreansvar etter de nye aksjelovene” s. 126)

de menige medlemmer er avskåret fra. At styrets formann i kraft av sin stilling skulle ha noen skjerpet aktsomhetsplikt i forhold til de øvrige, kan vel derimot som hovedregel neppe antas – men dette kan det vel være plass for delte meninger om, og i en gitt situasjon kan nok styreformannen bli bedømt strengere enn vanlige styremedlemmer.”

Sandven⁶¹ gir støtte for dette synspunktet, og påpeker at i prinsippet er styremedlemmene like fullt straffeansvarlig som styreformannen, men ettersom straffeansvaret vurderes individuelt, kan man ikke se bort fra at det vil kunne være lettere å bevise straffeskyld for en styreformann.

Den rettskildemessige vekten av disse uttalelsene kan imidlertid ikke tillegges for stor vekt, da vurderingene ikke direkte er knyttet opp mot regnskapsovertredelser. Man må derfor kunne anta at vurderingen av hvorvidt en styreformann har et særskilt ansvar, må bero på en konkret vurdering av det enkelte tilfellet.

3.4 Daglig leder og andre sentrale personer

3.4.1 Daglig leder

Daglig leder står i en annen stilling enn øvrige ansatte i et aksjeselskap. I tillegg til å handle etter instruks fra styret, må personen også forestå den daglige ledelsen.

Dersom det foreligger en regnskapsovertredelse, er spørsmålet om daglig leder kan straffes som en konsekvens av dette.

Vurderingen av hvorvidt daglig leder kan straffes etter strl. § 286 og rskl. § 8-5

⁶¹ Sandven, Per ”Styremedlemmers straffeansvar ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen”, s. 7

må knyttes opp mot de plikter aksjelovgivningen pålegger daglig leder som sådan. Daglig leders ansvarsområde er nærmere presisert i aksjeloven § 6-14. Det sentrale spørsmålet for daglig leders vedkommende vil være hvorvidt han eller hun har sørget for at selskapets regnskaper er i samsvar med lover og forskrifter og om formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte, jfr. asl. § 6-14 fjerde ledd.

Ansvarsvurderingen er således todelt. For det første må man ta stilling til om selskapets regnskaper er i samsvar med lov og forskrifter. Aarbakke m.fl. uttaler at ”daglig leder må i denne forbindelse påse at det blir utarbeidet utkast til årsregnskap som blir forelagt styret i så god tid at det kan behandles av generalforsamlingen innenfor fristen av rskl. § 8-13. Bestemmelsen legger således hovedansvaret for at selskapets regnskapsførsel er lovmessig på daglig leder, mens styret etter § 6-12 tredje ledd er pålagt en tilsynsplikt. Av regnskapslovens forarbeider⁶² er det i forbindelse med aktsomhetsvurderingen kommet til uttrykk at: ” Ved kompliserte regnskapsvurderinger vil aktsomhetskravet kunne være strengere for daglig leder, som står problemene nær, enn for styremedlem, som normalt har mindre nærhet og dermed svakere forutsetning for å vurdere de underliggende forhold”.Aarbakke m.fl.viser til at ”i større selskaper vil de praktiske oppgaver i denne forbindelse være overlatt til selskapets øverste administrasjon. Daglig leders oppgave vil da være å føre nødvendig kontroll med at opplegget fungerer tilfredsstillende. Tilsvarende gjelder når regnskapsføringen er overlatt til en regnskapsbedrift”.⁶³ På bakgrunn av dette må man kunne anta at daglig leder har reelt ansvar for at selskapets regnskaper er ført på en betryggende måte.

⁶² Ot.prp.nr. 42 (1997-98) s. 209

⁶³ Aarbakke, Magnus m.fl. ”Aksjeloven og allmennaksjeloven” s. 806

Dernest må man ta stilling til hvorvidt formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte. Hovedansvaret for regnskapsføringen og formuesforvaltningen ligger etter dette hos den daglige leder i henhold til § 6-14 fjerde ledd, mens styret etter § 6-12 tredje ledd er pålagt en tilsynsplikt. Så vidt vites foreligger det lite rettspraksis etter § 6-14 fjerde ledd. I Rt.1992 s. 1451 (Høyesteretts kjennelse) var imidlertid spørsmålet hvorvidt daglig leder hadde sørget for at selskapets bokføring var i samsvar med lov og forskrifter, og om formuesforvaltningen var ordnet på betryggende måte, jfr. asl. § 8-7 fjerde ledd (nåværende § 6-14 fjerde ledd). Daglig leder hadde på selskapets vegne innfridd omsetningsgjeldsbrev uten å sørge for at dette ble tilbakelevert, noe som førte til at selskapet måtte betale to ganger. Tiltalte ble dømt for overtredelse av aksjeloven av 1976 § 17-1, et forhold som per dags dato ville vært omfattet av rskl. § 8-5. I tilknytning til ansvarsspørsmålet ble det ansett å være i strid med aksjeloven 1976 § 8-7 fjerde ledd at daglig leder ikke som et minimumskrav hadde etablert en rutine eller et system som sikret at større omsetningsgjeldsbrev ble tilbakegitt når selskapet innfridde dem.

Retten uttalte at:

”ansvaret omfatter både system og kontroll, og det kan også omfatte konkrete enkelttransaksjoner”.

Dette må kunne forstås slik at det først og fremst er en plikt for daglig leder å sørge for at selskapet har en organisasjon og rutiner som sikrer en betryggende forvaltning av selskapets midler. En slik tolkning må kunne sies å være i overensstemmelse med lovens ordlyd og formål. Dommen er også i samsvar med regnskapslovens⁶⁴

⁶⁴ jfr. Ot.prp.nr. 42 (1997-1998) s. 209

forarbeider, der det i forbindelse med aktsomhetsvurderingen er uttalt at ”Virksomhetens daglige leder, samt ansvarlig for regnskapsfunksjonen, vil ha ansvar for instruksjon, organisering, gjennomføring og kontroll med oppfølging av regnskapslovgivningens krav”. Samlet sett tilsier dette at daglig leder skal være primære ansvarssubjekt ved regnskapsovertredelser.

Det foreligger omfattende rettspraksis der daglig leder har blitt straffet for regnskapsovertredelser. Størsteparten av denne praksisen er knyttet opp mot strl. § 286. Det er imidlertid få av disse dommene som er påberopt i juridisk teori. Grunnen til dette kan være at det er relativt åpenbart at det subjektive straffeansvaret skal rettes mot daglig leder. Spørsmålet blir imidlertid satt på spissen i vurderingen av hvem som skal anses som den daglige lederen i et aksjeselskap. Er det den som formelt innehar posisjonen som daglig leder, eller den som reelt utøver funksjonen ?

I Nordmøre Herredsrett dom av 02.10.2001 var et av spørsmålene hvorvidt tiltalte i egenskap av daglig leder kunne straffes etter strl. § 286 for unnlatelse av å føre virksomhetens pliktige regnskaper eller å sørge for at dette ble gjort. I den sammenheng uttalte retten:

”Herredsretten er kommet til at tiltalte ikke kan straffes for manglende regnskapsføring i selskapet. Han var formelt sett daglig leder idet dette var registrert i firmaregisteret slikt den fremlagte firmaattest viser, helt fram til konkursåpningen. De instruksjer og arbeidsoppgaver som han hadde fått av selskapet var imidlertid ikke av den karakter og omfang som en daglig leder vanligvis har når det gjelder ansvaret for regnskapet og selskapets økonomiske forhold. Tiltaltes arbeidstid var 26 timer i uken og av disse arbeidet han 20 timer som barkeeper. De øvrige 6 timene gikk med til daglig tilrettelegging av driften, innkjøp av varer, bestilling av underholdning i nattklubben samt diverse andre administrative oppgaver, herunder kontroll med

de øvrige ansatte sine timelister. Han foretok også utbetaling til kreditorene. Når det gjelder arbeidet han hadde med selve regnskapet, begrenset dette seg til at han samlet bilag”.

”... Han hadde således ikke noe overordnet ansvar for selskapets økonomi slik en daglig leder vanligvis ville ha ha. Dette var det styret som tok seg av” (dommens s. 11)

Motsatt ble det i Gulating lagmannsretts dom av 24-04-2002 drøftet hvorvidt en person som ikke formelt var ansatt som daglig leder, men reelt var innehaver av denne stillingen, kunne straffes for regnskapsovertredelser.

Retten uttalte at:

” I utgangspunktet vil det være naturlig å rette straffeansvar mot personer i formelle ledelsesfunksjoner slik de fremgår av foretaksregisteret. Dette vil i første rekke være styre og daglig leder. I rettspraksis er det lagt til grunn at også personer uten formell posisjon i selskapet, men som har forestått den reelle ledelsen, kan holdes ansvarlig, jfr. Rt. 1993-1158 og Rt. 1995-658”.

Etter en konkret vurdering der det blant annet ble lagt vekt på at tiltalte hadde tatt del i beslutninger som ut fra virksomhetens størrelse og organsiasjon hørte inn under den daglige ledelsen, ble tiltalte dømt for overtredelse av strl. § 286, jfr. § 288.

Disse dommene må kunne forstås lik at det er de reelle og ikke formelle forholdene som skal legges til grunn i vurderingen av om daglig leder kan straffes for regnskapsovertredelser. Reelle hensyn tilsier også at man ikke skal kunne skjule seg bak det faktum at man ikke innehar en formell posisjon som daglig leder. På bakgrunn av dette kan man utlede at ansvaret på lik linje som ved en formell daglig leder, kan rettes mot en reell daglig leder.

Det er lite tvil om at daglig leder sitt arbeidsområde, slik det er definert i § 6-14 fjerde ledd innebærer en selvstendig plikt til å sørge for at selskapets regnskaper er i samsvar med lov og forskrift, og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte. Dette gjelder uavhengig av om daglig leder opptrer i et formelt eller reelt ansvarsforhold. Etter gjeldende rett kan daglig leder således straffes ved regnskapsovertredelser.

3.4.2 Andre sentrale personer

I aksjeselskap av en viss størrelse er det hverken hensiktsmessig eller mulig at styret og/eller daglig leder utfører alle plikter og oppgaver i tilknytning til regnskapsfunksjonen selv. Det er åpenbart et behov for å delegerer oppgaver nedover i organisasjon eller overlate oppgaver til utenforstående, selvstendige oppdragstakere. Jo større virksomheten er, jo mer nødvendig er behovet for delegering. Problemstillingen er om medarbeidere i kraft av sin stilling og kvalifikasjoner kan straffes for regnskapslovbrudd.

Aksjeloven har ikke nærmere regler om selskapets organisasjon og administrasjon enn det som følger av oppgavens pkt. 3.1. og 3.2. I aksjeselskaper av en viss størrelse er det imidlertid vanlig at det er et administrativt ledersjikt under daglig leder. I tillegg kan det være andre ledergrupperinger med ulike funksjoner så som divisjonssjefer, seksjonssjefer og avdelingssjefer. Vurderingen av hvem som kan straffes må bero på en konkret tolkning av det enkelte straffebed.

Straffelovens forarbeider åpner for at andre enn styret og daglig leder i et aksjeselskap skal kunne straffes. I den sammenheng uttales det at:

”Ansvaret må imidlertid gå noe videre; departementet antar at etter tilhøve kan et firmas regnskapssjef straffes som hovedmann. Det samme gjelder nøkkelpersoner i et selvstendig regnskapsbyrå som har påtatt seg å føre oppdragsgivers regnskap”.⁶⁵

I regnskapslovens forarbeider blir spørsmålet om hvem som kan straffes, drøftet i tilknytning til medvirkningsansvaret. Etter dette vil § 8-5 kunne være aktuell i forhold til de som mer indirekte har bidratt til overtredelse av regnskapsbestemmelsene, herunder revisor, regnskapsfører eller en konsulent som den regnskapspliktige har benyttet. På bakgrunn av forarbeidene innhold kan man utlede at andre ansvarssubjekter enn de som kommer til uttrykk i aksjelovens bestemmelser kan straffes.

Det samme synspunktet har kommet til uttrykk i juridisk teori. Aarbakke m.fl. viser til at straffeansvar etter regnskapsloven § 8-5 og straffeloven § 286 kan bli lagt på personer som i daglig leders sted skal sørge for at regnskapene er i samsvar med lov og forskrift.⁶⁶ Eriksen⁶⁷ påpeker i den sammenheng at dette kan være sentrale personer innefor virksomheten som for eksempel økonomi- eller regnskapsansvarlig. I tillegg til dette kan revisor straffes etter de nevnte bestemmelsene.

Rettspraksis bærer preg av at ansvaret hovedsaklig rettes mot primære ansvarssubjekter som styret og daglig leder. Det finnes imidlertid noen eksempler på at ansvaret går

⁶⁵ Ot.prp.nr. 61 (1978-79) s. 39

⁶⁶ Aarbakke, Magnus m.fl., ”Aksjeloven og allmennaksjeloven”, s. 806

⁶⁷ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 76

videre. I Høyesteretts kjennelse av 26.01.1996 (Rt. 1996 s.88) var et av spørsmålene hvorvidt C som var regnskapsfører for en virksomhet kunne straffes for regnskapsovertredelser etter strl. § 286. Dommen drøfter ikke hvilke prinsipielle vurderinger som ligger til grunn for at en regnskapssjef kan straffes, men viser at det foreligger rettspraksis der det er tilfelle at medarbeidere i denne type stilling blir straffet.

Når det gjelder spørsmålet om straff for ansatte i en regnskapsavdeling vil dette gjerne bero på hvor selvstendig vedkommende har opptrådt og hvor vide fullmakter som er gitt de ansatte i regnskapsavdelingen.⁶⁸ I praksis er det vanskelig å påvise at regnskapsmedarbeidere har blitt straffet for regnskapsovertredelser. Det samme gjelder for nøkkelpersoner i selvstendige regnskapsbyrå så som eksterne regnskapsførere eller rådgivere.

Et eget spørsmål er hvorvidt dominerende eiergrupper/aksjonærer kan straffes etter rskl. § 8-5 og strl. § 286. Forarbeider tar ikke stilling til denne problemstillingen, men i juridisk teori vises det til at dominærende aksjonærer i kraft av sin innflytelse kan ha mulighet til å påvirke og bestemme regnskapsførselen. ”Hvor loven krever subjektiv skyld for fellelsen, vil det imidlertid sjelden være aktuelt å gjøre ansvar gjeldende mot de enkelte aksjonærer; dette rett og slett av den grunn at aksjonærene ikke selv vil ha hatt noen befatning med det straffbare forhold. Men dette gjelder likevel ikke uten forbehold. I små selskaper med få aksjonærer (for å ikke snakke om i enmannsselskaper) og i større selskaper med innflytelsesrike og kanskje dominerende aksjeeiere er det langt fra utenkelig at skyldkravet vil kunne være oppfylt hos den

⁶⁸ Økokrim skriftserie nr. 3, ”Etterforskning av straffbare regnskapsovertredelser”, s. 11

enkelte aksjonær”.⁶⁹ I Gulating lagmannsretts dom av 24.04.2002 var spørsmålet hvorvidt tiltalte som var innehaver av 55 % av aksjene i et selskap som F var eeneier, styreformann og daglig leder i kunne straffes for manglende regnskapsførsel. Tiltalte arbeidet i tillegg som konsulent i selskapet. Retten uttalte i den sammenheng at:

” Lagmannsretten finner etter dette det utvilsomt at tiltalte på selvstendig grunnlag har tatt del i beslutninger som ut fra virksomhetens størrelse og organisasjonen hører under den daglig ledelse. Tiltalte var i tillegg majoritetsaksjonær i selskapet og hadde således reell makt til å instruere F, også med hensyn til føring av regnskapet. Lagmannsretten finner det klart at tiltalte i den aktuelle perioden var klar over at regnskapet ikke ble tilfredsstillende ført, og at han ut fra sin tilknytning til og posisjon i selskapet hadde en oppfordring til å påse at gjeldende regler ble fulgt. Etter en helhetlig vurdering finner lagmannsretten at han kan holdes ansvarlig for manglende regnskapsførsel i selskapet”.

På bakgrunn av drøftelsen ovenfor kan man således utlede at andre ansvarssubjekter en styret og daglig leder kan straffes ved regnskapslovovertredelser.

De samme vurderingene som er gjort ovenfor vil kunne gjøre seg gjeldende i andre typer virksomheter som ansvarlig selskap. Denne problemstillingen vil derfor ikke bli drøftet under kapittel 4 i tilknytning til regnskapslovbrudd i ansvarlige selskap.

⁶⁹ Slettan, Svein, LoR 1980 s. 499 s. 512

3.5 Straffeansvar for revisor

Et hvert aksjeselskap har en lovbestemt plikt til å underkaste seg finansiell revisjon ved en ekstern revisor, jfr. revisorloven av 15. januar 1999 nr. 2 § 2-1. ”Ekstern revisjon består i at en person med økonomisk kompetanse, som er uavhengig av og som ikke har særinteresser i foretaket, går inn i foretaket og gjennomfører en granskning av årsregnskapet og forholdene i foretaket og attesterer overfor allmennheten at årsregnskapet etter vedkommendes mening er uten vesentlige feil”.⁷⁰ Foreligger det brudd på reglene for bokføring og regnskapsavleggelse, oppstår spørsmålet om revisor kan gjøres strafferettslig ansvarlig for dette ?

Regnskapslovens⁷¹ og straffelovens⁷² forarbeider åpner for at revisor kan straffes som medvirker til regnskapslovbrudd. I sistnevnte forarbeider kommer det til uttrykk at revisor kan straffes som medvirker om han ikke sier fra om feil. I revisorlovens forarbeider⁷³ kommer det til uttrykk at: ”Ved utøvelse av sine plikter som valgt revisor, kan revisor både som hovedmann og medvirker, rammes av en rekke andre straffebed i den alminnelige straffeloven eller spesiallovgivningen. Dette gjelder f.eks. regnskapslovgivningen, ligningslovgivningen og merverdiavgiftslovgivningen”.

I juridisk teori⁷⁴ vises det til at revisor kan komme i strafferettslig ansvar både som hovedmann og medvirker. Denne drøftelsen er imidlertid knyttet opp mot aksjeloven av

⁷⁰ Gulden, Bror Petter, ” Den eksterne revisor”, s.21

⁷¹ Ot.prp.nr. 42 (1997-98) s. 210

⁷² Ot.prp.nr. 61 (1978-79) s. 39

⁷³ NOU 1997:9, kap. 11 s.171

⁷⁴ Baalsrud, Ole Andreas, artikkel i Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind II”, s. 394

1976 § 17-1 første ledd. Bestemmelsen har per i dag liten selvstendig betydning ved regnskapsovertredelser, da årsoppgjørskapittelet (kapittel 11) i den forhenværende aksjeloven er flyttet til regnskapsloven av 1998. Overtredelser vil nå straffes etter rskl. § 8-5. Man må imidlertid kunne anta at de samme vurderingene vil kunne gjøre seg gjeldende i vurderingen av hvorvidt revisor skal kunne straffes.

Så vidt vites foreligger det ingen rettspraksis rundt spørsmålet om revisors straffeansvar ved regnskapsovertredelser. Baalsrud⁷⁵ viser imidlertid til at revisor i gitte situasjoner har vedtatt forelegg ved regnskapsovertredelser. Et vedtatt forelegg har begrenset rettskildemessig vekt, men indikerer at revisor har akseptert forholdene som straffbare. Som eksempel på dette vises det til at en revisor som i en årrekke hadde utført revisjonen for flere aksjeselskaper, knyttet sammen i et konsern, vedtok en bot på kr. 25.000,-. I flere av selskapene oppstod det vesentlige avvik mellom selskapets bokførte avgiftsplikt og de reelle innbetalingene til avgiftsmyndighetene. Til tross for dette avga revisor normal innberetning hvert år.

Av dette fremgår at rettspraksis gir et sparsomt utgangspunkt for å drøfte revisors straffansvar etter norsk rett. At det finnes omfattende rettspraksis⁷⁶ knyttet opp mot revisors erstatningsansvar, tilsier at det er mer nærliggende å rette denne type sanksjoner mot revisor. Dette må imidlertid ikke oppfattes slik at straffeansvaret i praksis er uaktuelt. Reelle hensyn tilsier at i den grad revisor avdekker brudd på regnskapslovgivningen, men likevel avgir en ren revisjonsberetning eller ikke utfører

⁷⁵ l.c.

⁷⁶ Se Norsk domssamling om revisors erstatningsansvar

revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk, kan dette medføre et straffeansvar. Da dette synspunktet også kommer til uttrykk i forarbeider og i juridisk teori kan det konkluderes med at revisor kan straffes ved regnskapsovertredelser.

I juridisk teori⁷⁷ vises det til at straffeansvar for revisor i prinsippet kommer til anvendelse i alle typer virksomheter som har revisjonsplikt jfr. revl. § 2-1, uavhengig av organisasjonsformen. Straffeansvar for revisor vil derfor ikke bli drøftet i tilknytning til ansvar for regnskapslovbrudd i ansvarlige selskap (kap.4) eller andre virksomheter som fører regnskap (kap.5).

4.0 ANSVAR FOR REGNSKAPSLOVBRUDD I ANSVARLIGE SELSKAP

4.1 Oppbygging – generelt

Ansvarlige selskap, også kalt ANS, reguleres av bestemmelsene i selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 (heretter omtalt som sel.). I motsetning til et aksjeselskap, som er selskap med begrenset ansvar, kjennetegnes et ansvarlig selskap ved at ”deltakerne har som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser og som opptrer som sådant overfor tredjemann” jfr. selskapsloven § 1-2 første ledd litra b. Deltakerene hefter med andre ord solidarisk eller pro rata, med hele sin formue for selskapets forpliktelser.

Et ansvarlig selskap skal på lik linje med et aksjeselskap ha en rettslig organisasjon.

Denne organisasjonen må tilfredsstillere selskapslovens krav. Selskapslovens

⁷⁷ Erik Hirsch, artikkel i ”Revisjon og regnskap nr.4/91” s. 131

organisasjonsregler tar utgangspunkt i aksjelovens ordning. Selskapsloven og aksjelovens regler er imidlertid ikke identiske. Dette fordi deltakerene i et ansvarlig selskap har et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Dermed åpner selskapsloven for en sterkere eierinnflytelse enn i mange aksjeselskaper.

Selskapsmøte er det øverste organ i et ansvarlig selskap jfr. sel. § 2-8 første ledd, og eierene utøver sin myndighet gjennom dette. På mange måter tilsvarende selskapsmøtet generalforsamlingen i AS og ASA.⁷⁸ Andre selskapsorganer enn selskapsmøte er ikke obligatorisk i et ansvarlig selskap.⁷⁹ Det kan avtales at selskapet skal ha et styre, jfr. sel. § 2-13. Dette er imidlertid en frivillig sak. Det samme gjør seg gjeldene ved ansettelse av daglig leder, jfr. sel. § 2-18 første ledd.

4.2 Nærmere om ansvarsfordelingen

Den enkelte deltaker er ansvarlig for at regnskapsplikten i et ansvarlig selskap blir oppfylt, jfr. sel. § 2-24 første ledd første punktum. Ansvarer påhviler likevel ikke en stille deltaker på grunn av den passive rollen han eller hun forutsettes å spille, jfr. første ledd annet punktum. Har selskapet et styre, er det dette som er ansvarlig for at regnskapsplikten blir oppfylt, jfr. § 2-24 annet ledd. Har selskapet en daglig leder, påligger plikten også denne, jfr. § 2-24 tredje ledd. Overholdes ikke regnskapsplikten, kan dette medføre straffansvar i henhold til regnskapsloven § 8-5.

⁷⁸ Bråthen, Tore, "Selskapsrett", s. 154

⁷⁹ Woxholt, Geir, "Selskapsloven kommentarutgave", s. 98

Hva angår undertegning av årsregnskapet og årsberetningen, jfr. rskl. § 3-5, vil dette ansvaret i utgangspunktet påhvile de enkelte ansvarlige deltakerne.⁸⁰

4.3 Selskapets deltakere

Selskapsloven § 2-24 fastslår hvem som er ansvarlig for at regnskapsplikten i et ansvarlig selskap blir oppfylt. Det kommer til uttrykk i sel. § 2-24 første ledd at den enkelte deltaker plikter å sørge for at selskapet oppfyller sin regnskapsplikt. Med den ”enkelte deltaker” forstås såvel enkeltpersoner som juridiske personer av enhver art, jfr. sel. § 2-2 første ledd. Dersom en selskapsandel tilhører flere i fellesskap, må fellesskapet oppnevne en enkelt til å opptre som deltaker ovenfor selskapet, jfr. sel. § 2-2 annet ledd. Problemstillingen er om selskapets enkelte deltaker kan straffes for regnskapsovertredelser.

Selskapsloven § 2-24 annet ledd innebærer at ansvaret for å sørge for at regnskapsplikten blir oppfylt overføres til styret hvor dette er valgt. Dette innebærer at de respektive selskapsdeltakerene ikke har en selvstendig forpliktelse til å påse at regnskapsplikten overholdes, med mindre den eller de enkelte deltakere det gjelder også er styremedlemmer.⁸¹ Har selskapet daglig leder, men ikke styre, påligger plikten såvel den daglige leder som deltakerne.⁸² Spørsmålet om straffeansvar for den enkelte deltaker må derfor drøftes i lys av at det ikke er et valgt styre, jfr. sel. § 2-24 annet ledd.

⁸⁰ Handeland/Schencke, ” Regnskapsloven med kommentarer”, s. 139

⁸¹ Woxholt, Geir, ”Selskapsloven med kommentarer”, s. 153

⁸² l.c.

Forarbeidene⁸³ gjengir i stor grad lovens ordlyd, og gir få indikasjoner på hvordan ansvarsreglene i § 2-24 skal forstås. Løsningen må derfor søkes i andre rettskildefaktorer som juridisk teori, rettspraksis og reelle hensyn. I juridisk⁸⁴ teori legges det til grunn at det primære ansvarssubjektet er selskapets deltakere. Utover dette drøftes i liten grad hvorvidt en selskapdeltaker kan straffes ved regnskapsovertredelser.

Spørsmålet om deltakernes straffeansvar har til gjengjeld vært drøftet i enkelte lagmannsrettsdommer. I Gulating lagmannsretts dom av 22.05.2001 var spørsmålet hvorvidt to kvinner som hadde etablert et rengjøringsfirma kunne straffes for overtredelse av strl. § 286, jfr. § 288. De to kvinnene ble i egenskap av deltakere i et ANS med 50 % eierandel hver dømt i overensstemmelse med dette. Dommen drøfter også hvorvidt det er rom for å påberope seg seg subjektive unnskyldningsgrunner som for eksempel manglende økonomisk forståelse. Retten uttalte:

”De tiltalte var kjent med at virksomheten var regnskapspliktig og det var ingen tvil om at de var ansvarlige for at selskapet oppfylte sine forpliktelser. Det forhold at tiltalte selv manglet kyndighet på området fratar dem ikke ansvaret, men var derimot en særlig oppfordring til å søke bistand og hjelp fra annet hold”.

Dette synspunktet får støtte i juridisk teori⁸⁵ der har det kommet til uttrykk at:

⁸³ Jfr. NOU 1980:19 og Ot.prp.nr. 47 (1984-1985)

⁸⁴ Se Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 75 og Woxholt, Geir, ”Selskapsloven kommentarutgave”, s. 152

⁸⁵ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 79

”I en viss utstrekning vil det kunne virke urimelig å belaste de formelt ansvarlige for disposisjoner de ikke har kjent til eller forstått betydningen av. Men selv om f.eks. et styremedlem ikke er regnskapskyndig, er regnskapsplikten så sentral for virksomheten at en i utgangspunktet ikke bare kan stille til ansvar dem som stiller med regnskapsmessige kunnskaper. Selv under spesielle forutsetninger kan en bringe på det rene om regnskapene er ajour, eller om revisor har bemerkninger og hvordan disse eventuelt er fulgt opp”.

I Agder lagmannsretts dom av 13.02.1998 ble det reist spørsmål om hvorvidt A og B som ledet den daglige driften av et aksjeselskap kunne straffes for blant annet regnskapsmessige forsømmelser. I tilknytning til ansvarsvurderingen ble det trukket en analog til ansvarlig selskaper. Retten uttalte at:

” Når det her nevnte sammenholdes med at A og B i hele driftstiden bare fikk en særdeles beskjeden lønn, og med uttalelser fra såvel C som fra B om at de to og A skulle dele seg imellom det overskuddet det måtte bli av virksomheten, finner lagmannsretten å måtte legge til grunn at de tre reelt sett drev Z sammen, dette uten at faktisk ansvar var nærmere fordelt dem imellom. Etter lagmannsrettens vurdering må de da langt på vei likestilles med deltagerne i et ansvarlig selskap der ansvaret for overholdelse av lover og regler påhviler hver enkelt deltager. Etter dette anser lagmannsretten det ikke tvilsomt at både A og B hadde en slik posisjon og faktisk spilte en slik rolle i driften av Z at de kan holdes strafferettslig ansvarlig for medvirkning til de foran påviste regnskapsforsømmelser”.

Det kan spørres om dommen kan tas til inntekt for at de enkelte deltakerene i et ansvarlig selskap skal kunne straffes. Lagmannsretten viser i domspremissene til de samme vurderingsmomentene som langt på vei ville gjort seg gjeldende overfor deltakerene i et ansvarlig selskap. Dommen må derfor oppfattes slik at ansvarlige deltakere skal kunne straffes for regnskapsovertredelser.

Disse dommene viser at de enkelte eierene som ansvarlige deltakere i selskapene gjennom utilstrekkelig eller mangelfull regnskapsføring har blitt gjort ansvarlig for brudd på strl. § 286. På bakgrunn av dette, sammenholdt med det ansvaret som kommer til uttrykk av juridisk teori, må man kunne konkludere med at den enkelte deltaker kan straffes for regnskapsovertredelser.

4.4 Styret

Forutsatt at det ansvarlige selskapet har et styre, jfr. sel. § 2-13, blir spørsmålet hvorvidt dette i kraft av sitt formelle ansvar kan gjøres strafferettslig ansvarlig ved regnskapsovertredelser.

Det følger av sel. § 2-24 annet ledd at dersom selskapet har styre, plikter dette å sørge for at selskapet oppfyller sin regnskapsplikt i samsvar bestemmelsens første ledd. Selskapslovens forarbeider sier lite om innholdet av dette ansvaret, utover det som kommer til uttrykk i lovens ordlyd. Så vidt vites foreligger det heller ikke rettspraksis der styre eller styremedlemmer i et ansvarlig selskap er straffet etter strl. § 286 eller rskl. § 8-5. Da det er tilfeldig av hva som publiseres av underrettspraksis,⁸⁶ kan det foreligger dommer som underbygger styremedlemmenes straffeansvar ved denne type lovbrudd. I vurderingen av hvorvidt et styre kan straffes for regnskapsovertredelser, må man se hen til sel. § 2-13 femte ledd. Etter denne bestemmelsen skal styret påse at

⁸⁶ Eckhoff/Helgesen, ”Rettskildelære” s. 160

formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte. Woxholdt viser til at bestemmelsen har sin parallell i aksjeloven av 1997 § 6-12 tredje ledd (aksjeloven av 1976 § 8-7 fjerde ledd). Begge bestemmelsene innebærer at styret skal forestå en intern kontroll av selskapets formuesforvaltning ved siden av den kontroll som skal utføres av revisor.⁸⁷ Dette innebærer at vurdering av om et styre og dets medlemmer kan gjøres strafferettslig ansvarlig, må knyttes opp mot de samme kriteriene som legges til grunn etter aksjelovgivningen. Det vises i den sammenheng til drøftelsene under oppgavens pkt. 3.3.1. og 3.3.2., som konkludere med et individuelt straffeansvar for styremedlemmer ved regnskapsovertredelser. Med bakgrunn i dette kan man konkludere med at også styremedlemmer i et ansvarlig selskap kan gjøres straffeansvarlig ved regnskapsovertredelser.

4.5 Daglig leder

Det følger av sel. § 2-18 første ledd at selskapsmøte kan ansette en eller flere fysiske personer, deltakere så vel som andre, til å forestå den daglige ledelsen av selskapet. Dette er imidlertid frivillig. Under forutsetning av at det ansvarlige selskapet er under daglig ledelse, blir spørsmålet om daglig leder kan tillegges straffeansvar for regnskapsovertredelser.

Det kommer til uttrykk i sel. § 2-24 første ledd at dersom selskapet har daglig leder, påligger regnskapsplikten også denne. Dersom selskapet har daglig leder, men ikke styre, påligger plikten såvel den daglige leder som deltakerene.⁸⁸ Forarbeidene⁸⁹ viser til

⁸⁷ Woxholt, Geir, "Selskapsloven kommentarutgave", s. 123

⁸⁸ Woxholt, Geir, "Selskapsloven kommentarutgave", s. 153

at ”daglig leder har en særskilt plikt til å kontrollere at selskapets formuesforvaltning skjer på en forsvarlig måte. På dette punkt har forretningsføreren et selvstendig ansvar ved siden av styret. Dersom styret, eventuelt selskapsmøte har gitt spesielle instruksjoner m.v. om formuesforvaltningen vil dette være bindende for daglig leder”. Forarbeidene presiserer således kompetansefordelingen mellom de ulike organene i et ansvarlig selskap. Bestemmelsens omfang er ikke nærmere drøftet og begrunnet i selskapslovens forarbeider. Det følger imidlertid av juridisk teori⁹⁰ at plikten gjelder som en intern kontrollordning ved siden av revisors virksomhet. Denne plikten er i overensstemmelse med den plikt som påhviler daglig leder etter aksjeloven § 6-14 fjerde ledd. Man må derfor kunne anta at de samme vurderingen vil kunne legges til grunn.

Så vidt vites berører ikke rettspraksis spørsmålet om daglig leders straffeansvar i et ansvarlig selskap i tilknytning til brudd på strl. § 286 og/eller rskl. § 8-5. Reelle hensyn tilsier imidlertid at det vil være et brudd på likhetsprinsippet dersom straffeansvaret for daglig leder i et ansvarlig selskap avviker fra det tilsvarende ansvaret for daglig leder i et aksjeselskap. Ut over dette må det foretas en konkret vurdering av det enkelte tilfellet, der aktsomhetsvurderingen vil være utslagsgivende på straffespørsmålet. Man må således kunne anta at daglig leder må kunne gjøres strafferettslig ansvarlig ved regnskapsovertredelser.

⁸⁹ Ot.prp.nr. 47 (1984-1985) s.46

⁹⁰ Gyldendal rettsdata, § 2-18 fotnote 135

5.0 ANDRE VIRKSOMHETER SOM FØRER REGNSKAP

5.1 Samvirkelag

Et samvirkelag er en spesiell type sammenslutning som kan stiftes som selskaper med begrenset ansvar uten at aksjeloven kommer til anvendelse, jfr. asl. § 1-1 tredje ledd nr. 4. ”Rettslig sett kan samvirkelag (andelslag) betegnes som økonomiske foreninger. Organisasjonsformen spiller en betydelig rolle innenfor fiske og landbruk, men forekommer også i forbindelse med annen næringsvirksomhet, bl.a. innen dagligvarehandelen”.⁹¹ Samvirkelag er regnskapspliktige i henhold til rskl. § 1-2 første ledd nr. 7 dersom de årlige salgsinntektene er over to millioner kroner. Det finnes ingen alminnelig lov om samvirkelag. Samvirkelag følger således ulovfestede regler. Spørsmålet blir således hvem som kan straffes for regnskapsovertredelser i denne type sammenslutninger.

I juridisk teori⁹² vises det til at ”samvirkelag organisasjonsmessig må bygges opp omtrent på samme måte som et aksjeselskap, selv om man i mangel av lovgivning om dette står prinsipielt fritt. Laget må ha et sett ”interne” lover (vedtekter), som bestemmer lagets navn (firma), formål, forretningssted, organisasjon, antall medlemmer i de organer som opprettes utenom medlemsmøte m.v. Laget må også ha visse organer, iallfall et medlemsmøte (årsmøte) som vil være lagets øverste myndighet, et styre som tar seg av forvaltningen av laget og står ansvarlig for dets drift, og eventuelt også en daglig leder”. Spørsmålet om hvem som kan straffes ved regnskapsovertredelser må

⁹¹ Bråthen, Tore, ”Foretaksrett”, s. 68

⁹² Knophs oversikt over norsk rett, s. 904

derfor ta utgangspunkt i samvirkelegets organisasjonsform. Selskapets vedtekter vil være retningsgivende i denne vurderingen. Så vidt vites foreligger det ingen rettspraksis som behandler regnskapsmessige lovovertridelser i tilknytning til samvirkeleag. Straffespørsmålet må derfor drøftes opp mot tilsvarende organisasjonsformer. I juridisk teori⁹³ vises det til at de ulovfestede regler som gjelder for andelslag med begrenset ansvar som faller utenfor aksjeloven i det vesentlige har utviklet seg gjennom praksis. Denne praksisen er på sin side først og fremst resultater av rettsavgjørelser og synspunkter med grunnlag i ordinær foreningsrett og selskapsrett. Det må derfor være naturlig å se hen til bestemmelser for denne type organisasjonsformer.

I NOU 2002:6 er det fremmet forslag om ny lov om samvirkeforetak. Denne loven er imidlertid ikke trådt i kraft. Lovutkastet er i samsvar med aksjelovens bestemmelser for styret og daglig leder. Ordlyden i lovutkastets § 77 (forvaltningen av foretaket) og § 79 (daglig ledelse) er likelydende med aksjelovens §§ 6-12 tredje ledd og 6-14 fjerde ledd. På bakgrunn av dette må man kunne anta at de samme vurderingen skal kunne legges til grunn i strafferettsspørsmålet. Det må derfor kunne konkluderes med at personkretsen som kan gjøres strafferettslig ansvarlig ved regnskapsovertridelser er den samme som gjelder for aksjeselskaper.

⁹³ Woxholth, Geir, "Foreningsrett", s. 68

5.2 Foreninger

En forening er en selveiende sammenslutning med medlemmer. ”En forening kjennetegnes typisk av at deltakerne ikke har eierandeler i foreningen. Formuen tilhører foreningen som sådan, dvs, at foreningen er en selveiende institusjon (korporasjon) i snever forstand”.⁹⁴ I praksis er det vanlig å sondre mellom to typer foreninger: økonomiske og ikke-økonomiske. Økonomiske foreninger er de som driver økonomisk virksomhet som hovedvirksomhet, mens ikke økonomiske foreninger, driver ikke-økonomisk virksomhet som hovedvirksomhet, og har heller ikke har økonomisk vinning som formål.⁹⁵ Alle økonomiske foreninger har regnskapsplikt uansett størrelse, jfr. rskl. § 1-2 første ledd nr. 9. Ikke-økonomiske foreninger er regnskapspliktige dersom de har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte, jfr. rskl. § 1-2 første ledd nr.10. Den videre drøftelsen forutsetter at foreningen er regnskapspliktig. Spørsmålet om straffeansvar ved regnskapsovertredelser diskuteres i lys av dette.

Verken økonomiske foreninger (andelslag) eller ikke-økonomiske foreninger er underlagt alminnelig lovregulering. De generelle foreningsrettslige regler må derfor utledes av rettspraksis og uskreven rett. Utgangspunktet i strafferetten er at det må foreligge subjektiv skyld for å straffe. Woxholth⁹⁶ viser til at ”fordi sammenslutninger, herunder foreninger, ikke har noen ”bevissthet” og dermed ikke kan utvise skyld (forsett eller uaktsomhet) kan de ikke straffes med grunnlag i skyldprinsippet. Derimot kan selvsagt enkeltpersoner som foreningens medlemmer, styre og forretningsfører straffes

⁹⁴ Andenæs, Mads Henry, ” Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper”, s. 16

⁹⁵ Regnskapsloven 1998, ”Foreninger og stiftelser”, s. 11

for straffbare handlinger de begår i forbindelse med foreningsvirksomheten, forutsatt at de alminnelige straffbarhetsvilkår er oppfylt”.

Fordi foreninger ofte har et større antall medlemmer, er det upraktisk at alle kommer sammen hver gang en beslutning treffes. Derfor vedtektsfestes det som regel at en forening skal organiseres med styrende organer, det være seg generalforsamling, styre, daglig leder og et eventuelt arbeidsutvalg. I vurderingen av det subjektive straffeansvaret ved regnskapsovertredelser vil det være naturlig å ta utgangspunkt i foreningens vedtekter. Woxholth⁹⁷ viser til at hvilken betydning vedtektene har når et konkret rettsspørsmål skal løses, variere avhengig av sammenslutningstypen. Det vises imidlertid til at vedtektene vil kunne ha større betydning i foreningsretten enn i andre deler av sammenslutningsretten. Innholdet av disse må derfor kunne tillegges rettskildemessig vekt i vurderingen av det individuelle straffeansvaret. Det samme gjelder ikke-lovfestede foreningsregler.⁹⁸

I juridisk teori har det kommet til uttrykk at ”Ansvar for at regnskapsplikten overholdes ligger først og fremst på styret. Selv hvor vedtekten er taus, må dette gjelde som en utfyllende regel. Plikten må anses som en naturlig del av det ansvar styret har for den alminnelige forvaltningen av foreningen. Etter forholdene kan det være naturlig å anta at også forretningsfører (daglig leder) har et selvstendig ansvar for at

⁹⁶ Woxholth, Geir, ”Foreningsrett” s. 349

⁹⁷ Woxholth, Geir, ”Foreningsrett”, s. 77

⁹⁸ Bråthen, Tore, ”Foretaksrett” s. 68

regnskapsplikten overholdes. Dermed påhviler ansvaret de samme personer som etter regnskapsloven § 3-5 skal underskrive årsoppgjøret.”⁹⁹

Spørsmålet om straffeansvar for regnskapsovertredelser i en forening var oppe i Frostating lagmannsretts dom av 05.02.2002. Mannen hadde som styremedlem fått tillagt seg ansvaret for foreningens regnskap og kasse. Han foretok uhjemlet uttak av foreningens bankkonto, som han holdt skjult ved unnlatt regnskapsføring.

Lagmannsretten trodde ikke på mannens forklaring om at kassamankoen skyldtes rot og bortkomne utgiftsbilag. Han ble således idømt ubetinget fengselsstraff for overtredelse av rskl. § 8-5. Domspremissene inneholder ikke prinsipielle uttalelser med hensyn til hvem som konkret kan straffes ved regnskapsovertredelser, men må kunne tolkes slik at det er adgang til å gjøre straffeansvar etter regnskapslovens § 8-5 gjeldende for personer med meddelt ansvar i en økonomisk forening.

På bakgrunn av dette kan man utlede at det vil være naturlig å rette ansvaret mot et styre og en eventuell daglig leder, men at det må foretas en skjønnsmessig helhetsvurdering med utgangspunkt i foreningens organisasjon og vedtekter.

⁹⁹ Woxholth, Geir, ”Foreningsrett”, s. 337

6.0 Nærmere om valg av ansvarskriterier

6.1 Skyldkravet

Straff kan ikke uten videre anvendes selv om det er på det rene hvilken personkrets som faller inn under straffebudets ordlyd, jfr. ”den som”. Det kreves i tillegg subjektiv skyld - lovbrøyteren må kunne bebreides for sin handlemåte.¹⁰⁰

Skyldkravet etter rskl. § 8-5 og strl. § 286 er forsett eller uaktsomhet. Med forsett forstås ”den bevisste overtredelse av et straffebud; handlingen blir begått med vitende og vilje”.¹⁰¹ Den regnskapspliktige vet at pålagte bøker ikke føres eller at regnskapet gir et misvisende bilde av virksomhetens økonomi. Uaktsomhet kan beskrives som klanderverdig opptreden eller uforsiktighet - den handlende har ikke har opptrådt som en kyndig eller omtenkssom person ville ha gjort.¹⁰² Gjerningsmannen bebreides eksempelvis for å ikke ha visst tilstrekkelig oppmerksomhet ved oppfyllelse av pliktene etter regnskapslovgivningen, uavhengig av om dette skyldes slurv, utenksomhet eller likegyldighet.¹⁰³ Ved regnskapsovertredelser vil det være av særlig betydning hvorvidt grensen mellom den straffrie og den straffbare uaktsomhet er overtrådt.

Skyldkravet må omfatte alle momenter som gjør handlingen straffbar, både subjektive og objektive - det såkalte dekningsprinsippet. Hvorvidt skyldkravet er oppfylt vil bero på en konkret vurdering av det enkelte tilfellet.

¹⁰⁰ Slettan, Svein, ”Forbrytelse og straff”, s. 176

¹⁰¹ Slettan Svein, Strafferett, s. 176

¹⁰² Andenæs, Johs. ”Alminnelig strafferett”, s. 224

¹⁰³ Eriksen, Morten m.fl. ”Etterforskning av straffbare regnskapsovertredelser”, s. 12

6.2 Aktsomhetsnormen

Spørsmålet er hvilken aktsomhetsnorm som skal legges til grunn i vurderingen av om en person kan straffes for regnskapsovertredelser ?

Aktsomhetsnormen er i utgangspunktet klar – ”det må foretas en mest mulig objektiv vurdering av hvordan en alminnelig fornuftig og samvittighetsfull person (”bonus pater familias”) ville ha opptrådt i en tilsvarende situasjon”.¹⁰⁴ Dette innebærer at en person kan straffes etter rskl. § 8-5 og/eller strl. § 286, dersom en vanlig person i samme situasjon burde ha skjønt at han skulle ha handlet annerledes. Avgjørelsen av om aktsomhetsnormen er brutt, treffes i det konkrete tilfelle etter en skjønnsmessig helhetsvurdering.

Aktsomhetsnormen fastlegges i utgangspunktet gjennom teori og rettspraksis, men i den grad det foreligger faglige etablerte standarder innenfor et fagområde er også disse av betydning. Om aktsomhetsnormen fremgår det av regnskapslovens forarbeider¹⁰⁵ at ”denne kan variere med ulike typer lovbrudd, samt hvilken faglig kompetanse og formell posisjon de(n) ansvarlige i virksomheten har”. Innholdet av normen avhenger således av en rekke omstendigheter.

For det første er det av betydning hvem som er ansvarlig for regnskapet. I regnskapslovens forarbeider kommer det til uttrykk at overholdelse av bestemmelsene i

¹⁰⁴ Slettan, Svein, ”Forbrytelse og straff”, pkt.2.3.5.2. s. 187

¹⁰⁵ Ot.prp. nr. 42 (1997-98), pkt. 13.4. s. 209

regnskapslovgivningen er en av styrets og daglig leders mest sentrale plikter.¹⁰⁶ Det er derfor naturlig å stille større krav til en regnskapskyndig i en ledende stilling, enn en mer uerfaren underordnet. Eriksen påpeker at regnskapsfunksjonen utgjøre en vesentlig del av ledelsens og styrets ansvarsområde, og ansvaret for at regnskapsfunksjonen gjennomføres skal ikke kunne delegeres.¹⁰⁷

For det andre vil type regnskapsfeil være avgjørende. Kompliserte regnskapsvurderingen krever en helt annen aktsomhet enn ved korrekt oppbevaring av regnskap eller rettidig avleggelse. Dette synspunktet gjenspeiler seg i regnskapslovens forarbeider¹⁰⁸ der det har kommet til uttrykk at ”ved mer kompliserte regnskapsvurderinger vil aktsomhetskravet kunne være strengere for daglig leder, som står problemene nær, enn for et styremedlem, som normalt har mindre nærhet og dermed svakere forutsetninger for å vurdere de underliggende forhold.”

For det tredje vil virksomheten sin økonomiske situasjon kunne få betydning. Dersom bedriften er i økonomiske vanskeligheter påligger det skjerpet aktsomhet for de som har med regnskapet å gjøre. Høyesteretts kjennelse av i Rt. 1979 s.393 belyser denne problemstillingen. Saken gjaldt unnlatt skattetrekk etter skattebetalingsloven

§ 51. Høyesterett uttaler at:

”en styreformann alt etter bedriftens størrelse og omstendighetene for øvrig må man kunne stole på at administrasjonen ordner med gjennomføring av skattetrekk. Men når han er kjent med at

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.42 (1997-1998), pkt. 13.4 s. 209

¹⁰⁷ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 81

¹⁰⁸ Ot.prp. nr. 42 (1997-98), pkt. 13.4 s. 209

bedriften er i en prekær økonomisk situasjon, kan han ikke uten videre basere seg på at administrasjonen følger skattebetalingslovens regler. Etter det saksforholdet herredsretten har lagt til grunn, må jeg som herredsrettens mindretall karakterisere det som grovt uaktsomt at han intet gjorde for å forvise seg om at lovens regler om skattetrekk ble overholdt”.¹⁰⁹

Til tross for at kjennelsen gjelder overtredelser av skattebetalingsloven § 51, tolker jeg den dithen at den også kan få anvendelse med hensyn til hvilke krav som må stilles til aktsomhetsnormen ved regnskapsovertredelser.

Avslutningsvis vil det foreligge skjerpet krav til aktsomhet dersom myndighetene eller selskapets revisor har påpekt at det foreligger regnskapsfeil. Av juridisk teori¹¹⁰ følger det at i slike tilfeller skal det meget til for å unngå straffansvar dersom det ikke gjøres noe for å rette på de feil eller mangler som påvises av revisor.

6.3 Betydningen av virksomhetens organisering

Dersom det foreligger en regnskapsmessige overtredelse i en virksomhet, er det ikke alltid like lett å identifisere hvem som kan tillegges straffeansvar. Dette gir grunnlag for skjønnsmessige vurderinger.

Det er naturlig å ta utgangspunkt i den formelle organisasjonsstrukturen i en virksomhet. Denne kan gi indikasjoner på hvor ansvaret bør plasseres. I mindre virksomheter vil det være enklere å identifisere et formelt og reelt ansvar for selskapets

¹⁰⁹ Rt. 1979 s. 393, dommens s. 395

¹¹⁰ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 82

regnskapsføring. I større virksomheter er organisasjonsstrukturen ofte mer kompleks, da det kan være ansatt ledere på forskjellige trinn og nivåer med ulike funksjoner. Inn i dette organisasjonsmønsteret går også oppgaven med å gjennomføre regnskapslovgivningens krav.

Til tross for at det er naturlig å rette straffeansvaret mot personer i formelle ledelsesfunksjoner slik de kommer til uttrykk i Foretaksregisteret, stiftelsesdokumenter m.m., har det i rettspraksis kommet til uttrykk at man også må se hen til de reelle forhold og ut fra en konkret vurdering avgjøre hvem som er strafferettslig ansvarlig. I Gulating lagmannsretts dom av 24.04.2002 uttaler retten at: ” Det avgjørende for hvem som kan holdes ansvarlig etter § 286 er om vedkommende har tatt beslutninger av en slik art at de etter en konkret vurdering av selskapets størrelse, organisasjonsstruktur m.m., må sies å høre inn under ledelsen av selskapet, og at vedkommende har hatt en reell makt til å påvirke regnskapet”.

Et moment av betydning er type stilling en person er ansatt i. Fremgår det av arbeidsavtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker at en person skal jobbe som regnskapssjef, er det mer nærliggende at denne personen skal ha selvstendig handleevne og beslutningsmyndighet, enn en som er ansatt som medarbeider i en stor regnskapsavdeling. Jo mer selvstendig en stilling er, dessto mer nærliggende er det at den ansatte skal stå til ansvar. Generelt skal det ikke være mulig ”å delegere bort” straffeansvar for brudd på regnskapslovgivningen.

Organisasjonsformen vil naturlig nok variere avhengig av virksomhetens særtrekk. Dersom straffeansvaret ikke kan plasseres i henhold til organisasjonsstrukturen, vil

andre skjønnsmomenter som interne instruksjoner, ansettelsesvilkår, vedtekter og statutter, tradisjoner innenfor virksomheten, forretningsmessig sedvane m.m. kunne tillegges vekt. Disse momentene kan gi veiledning i vurderingen av hvorvidt den reelle innflytelse fraviker de formelle beslutningsrutiner. Utover dette kan det være hensiktsmessig å søke innsikt via møtereferater og styreprotokoller. Disse kan vise hvorvidt styret har vært kjent med spesielle forhold, og hvordan spørsmålene har blitt behandlet osv.

De nevnte momentene må inngå i en helhetsbedømmelse og kan ikke anses for uttømmende. Til gjengjeld vil de kunne være veiledende med hensyn til å plassere og identifisere det subjektive straffeansvaret

6.4 Medvirkning

Regnskapsloven § 8-5 første og annet ledd og strl. § 286, jfr. § 288 setter straff for ”den som” medvirker til en straffbar regnskapsovertredelse. I den sammenheng kan det stilles spørsmål ved rekkevidden av medvirkningsansvaret.

Ordlyden i de to bestemmelsene er taus med hensyn til denne problemstillingen.

I forarbeidene¹¹¹ til regnskapsloven har det kommet til uttrykk at: ”Ettersom det i dag hersker noen tvil om rekkevidden av medvirkningsansvaret vil departementet peke på at medvirkningsbestemmelsene bl.a. vil kunne være aktuelle i forhold til de som mer indirekte har bidratt til overtredelse av regnskapsbestemmelsene, herunder revisor,

¹¹¹ Ot.prp.nr. 42 (1997-98), s. 210

regnskapsfører eller konsulent som den regnskapspliktige har benyttet. Departementet finner det for øvrig klart at medvirkning til utstedelse av uriktig dokumentasjon vil kunne rammes av medvirkningsansvaret”. Videre er det presisert i straffelovens forarbeider¹¹² at straff for medvirkning vil kunne ramme ”andre personer som bidrar til å utarbeide regnskapet, f.eks. en regnskapskyndig person som blir rådspurt av den regnskapspliktige. Revisor vil også kunne rammes som medvirker om han ikke sier fra om feil. Det samme gjelder medlem av selskapets bedriftsforsamling eller representantskap”. Uttalelsene i forarbeidene må kunne forstås slik at den personkretsen som rammes av medvirkningsansvaret i utgangspunktet er svært vid, jfr. ordlyden ”den som”. De persongrupper som faller utenfor lovens ordlyd vil derfor være få.

Det følger av straffe- og regnskapslovens forarbeider¹¹³ at skyldkravet er det samme for hovedmannen og medvirker. Hvem som skal regnes som hovedmann eller medvirker i det konkrete tilfellet kan være vanskelig å avgjøre, men har av de ovennevnte grunner ikke av særlig stor praktisk betydning. Dette synspunktet gjenspeiler seg i rettspraxis der det finnes mange dommer hvor tiltalte blir dømt for overtredelse av strl. § 286, jfr. § 288, men hvor innholdet av medvirkningsansvaret ikke er nærmere drøftet.

Eriksen¹¹⁴ viser i den sammenheng til medvirkningsansvaret ikke bare vil komme til anvendelse overfor personer som bistår en virksomhet med utføring av regnskapsfunksjonen. Det påpekes at medvirkningsansvar vil kunne være aktuelt for

¹¹² Ot.prp. nr. 61 (1978-79), s. 39

¹¹³ Ot.prp.nr. 61 s. 39 og appendix til regnskapslovens forarbeider

¹¹⁴ Eriksen, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 78

personer høyere opp i organisasjonen, som for eksempel en overordnet som passivt har akseptert uaktseptable disposisjoner fra økonomidirektøren.

I den grad en virksomhet har benyttet eksterne rådgivere, som på bakgrunn av sine fagkunnskaper har bidratt til disposisjoner i konflikt med regnskapslovgivningen, kan disse også omfattes av medvirkningsansvaret.¹¹⁵

På bakgrunn av dette kan man konkludere med at medvirkningsansvar i forbindelse med brudd på regnskapsloven kan omfatte en vid personkrets.

7.0 Foretaksstraff ved regnskapsovertredelser

I enkelte situasjoner hvor det foreligger brudd på regnskapslovgivningen kan det være vanskelig å identifisere personlig straffeansvar. Dette gjelder særlig i større virksomheter der lovbruddet er et resultat av samvirke mellom flere personer og der det er vanskelig å påvise subjektiv skyld. I slike situasjoner kan det reises spørsmål om foretaksstraff kan komme til anvendelse.

Det følger av ordlyden i strl. § 48 a at ”Når et straffebed er overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak, kan foretaket straffes. Dette gjelder selv om ingen enkeltpersoner kan straffes”. Knyttet opp mot ordlyden i strl. § 286 og rskl. § 8-5 kan det stilles spørsmål om et foretak kan være ”den som” kan straffes for regnskapsovertredelser.

¹¹⁵ Erisken, Morten, ”Økonomisk kriminalitet – bind I”, s. 78

Spørsmålet er såvidt nevnt i regnskapslovens forarbeider¹¹⁶ der det kommer til uttrykk at ”Bestemmelsene om foretaksstraff i straffeloven § 48 er også aktuelle for regnskapsovertredelser”. Forarbeidene sier imidlertid lite om hvilke typer foretak som omfattes av loven.

I Lofoten tingsretts dom av 18.11.2002. var spørsmålet hvorvidt et aksjeselskap som drev virksomhet i form av fiskemottak kunne straffes for overtredelse av blant annet strl. § 286, jfr. § 288 i form av personlig straffeansvar, samt ved illeggelse av foretaksstraff. Bakgrunnen for tiltalen var at selskapet oppgav for lav verdi på foretakets varelager, samt foretok periodisering av salg av fisk i strid med bokføringsreglene i henhold til prinsippet om god regnskapsskikk. Selskapet ble idømt en bot på kr. 4.000.000,-. Dommen var enstemmig.

Tingretten drøftet spørsmålet om foretaksstraff generelt, og ikke knyttet opp mot overtredelsen av det enkelte straffebud som foretaket stod tiltalt for. Dommen inneholder således ingen prinsipielle uttalelser om hvorvidt et foretak kan straffes for regnskapsovertredelser. Retten legger imidlertid stor vekt på de hensynene som gjør seg gjeldende etter strl. § 48 b, så som hensynet til prevensjon, hensynet til at overtredelsen er begått for å fremme foretakets interesser, hensynet til at foretaket har oppnådd økonomiske fordeler og at foretakets økonomiske evne samlet sett sier at foretaksstraff kan anvendes i dette tilfellet. Dette er hensyn som også vil være av avgjørende betydning for hvorvidt et foretak kan straffes for regnskapsovertredelser. Videre legger dommen vekt på at et AS er et foretak i straffelovens forstand, jfr. legaldefinisjonen i

¹¹⁶ Appendix til regnskapslovens forarbeider, kap.9

strl. § 48 a annet ledd. Dommen gir således støtte for den oppfatningen av et aksjeselskap kan straffes ved regnskapsovertredelser. Det må i den sammenheng påpekes at dommen ikke er rettskraftig.

Et motargument for at et foretak skal kunne straffes ved regnskapsovertredelser, er at det så vidt vites bare foreligger en dom som anvender foretaksstraff ved denne type overredelser. Denne dommen er tingrettsdom. Den rettskildemessige vekten av underrettspraksis, så som tingretts- (tidligere herreds- og byrettsdommer) og lagmannsrettsdommer har langt fra så stor autoritet som Høyesterettspraksis.¹¹⁷ Mangel på andre rettsavgjørelser tilsier imidlertid at denne dommen bør kunne tilleggs vekt. I tillegg til dette er regnskapslovens forarbeider klare med hensyn til at foretaksstraff kan anvendes ved denne type lovbrudd. Hensynet til eksterne brukere av et foretaks regnskap, så som investorer, det offentlige i skatte- og avgiftssaker, kunder og kreditorer, tilsier at foretaksstraff kan anvendes som et preventivt virkemiddel.

På bakgrunn av dette kan det konkluderes med at foretaksstraff kan komme til anvendelse ved regnskapsovertredelser. Denne type ansvar ekskluderer imidlertid ikke det individuelle straffeansvar.

¹¹⁷ Eckhoff/Helgensen, "Rettskildelære" s. 160

8.0 Konklusjon

På bakgrunn av den ovenfor nevnte drøftelsen av spørsmålet om hvem som kan gjøres strafferettlig ansvarlig etter strl. § 286 og rskl. § 8-5, er det enkelte momenter som er verdt å fremheve.

For det første må det kunne konstanteres at i den grad det foreligger en regnskapsovertredelse, må ansvarsvurderingen, uavhengig av organisasjonsform, knyttes opp mot den respektive lovgivningen som regulerer den enkelte selskapstype. For det andre må det kunne konstanteres at i den grad det foreligger avvik mellom det formelle og reelle ansvarsforholdet, vil det være naturlig å rette straffeansvaret mot den reelt ansvarlige. For det tredje viser fremstillingen til at det uavhengig av selskapsform er naturlig å rette straffeansvaret mot daglig leder og/eller styremedlem. Avslutningsvis kan det påpekes at straffe- og regnskapslovgivningen åpner for en vid forståelse av lovens ordlyd, noe som innebærer at også straffeansvaret kan rettes mot andre sentrale personer knyttet til virksomheten.

Utover dette bærer fremstillingen preg av at forarbeider og rettspraksis i liten grad drøfter oppgavens problemstilling, til tross for at det foreligger omfattende praksis etter strl. § 286. Det har i den sammenheng vært vanskelig å identifisere dommer. Dette tyder på at spørsmålet om hvem som kan gjøres straffeansvarlig ved regnskapsovertredelser sjeldent blir satt på spissen.

Litteraturliste

Andenæs, Mads Henry. *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. Oslo: Grafisk Hus a.s. 1998, ISBN 82-91064-12-1

Bråthen, Tore. *Selskapsrett*. Oslo: Focus Forlag 2002.
ISBN 82-592-0037-6

Cordt-Hansen, Hans. *Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)*. Hugo P. Matre, Søren Wiig. Oslo : Gyldendal Rettsdata AS 1999, ISBN 82-91511-82-9

Cordt-Hansen, Hans. *Revisorloven med kommentarer*. Oslo: Den norske Revisorforening 2001, ISBN 82-7082-138-1

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. Jan E. Helgesen. 4. utg. Oslo: Tano Aschehoug 1997.
ISBN 82-518-3602-6

Eskeland, Ståle. *Strafferett*. Oslo: J.W. Cappelens Forlag a.s. 2000.
ISBN 82-02-19692-2

Granden, Gro. *Styrearbeid – en håndbok for ansatte*. Børre Solstad. 2. utg. Oslo: Tiden Norsk Forlag 1998, ISBN 82-10-0483-1

Grønn, Terje. *Norsk domssamling om revisors erstatningsansvar*. Erik Hirsch, Pål Knutzen. Oslo: Advokatfirmaet Wiersholm, Mellbye & Bech ANS, 1996

Gulden, Bror Petter. *Den eksterne revisor*. 5. utg. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS 2002, ISBN 82-05-30731-8

Handeland, Øyvind. *Regnskapsloven*. Hans R. Schwenke Oslo: Ad Notam Gyldendal 1999. ISBN 82-417-0980-3

Helgesen, Jan E. *Rettskildelære*, 4. utg. Oslo: Tano Aschehoug 1997
ISBN 82-518-3602-6

Kippe, Harald. *Spesiell strafferett og spesiallover*. Asmund Seiersten. Nesbru: Vett & Viten 2002. ISBN 82-412-0547-3

Skåre, Jan. *Lov om aksjeselskaper*. Gudmund Knudsen. 3. utg. 3. oppl. Oslo: Tano 1991. ISBN 82-518-2279-3

Slettan, Svein. *Forbrytelse og straff*. Toril M. Øie. Oslo: Tano Aschehoug 1997. ISBN 82-518-3515-1

Woxholth, Geir. *Foreningsrett*. 2. utg. Oslo: Ad Notam Gyldendal 1999. ISBN 82-417-0981-1

Woxholth, Geir. *Stiftelser*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS 2001. ISBN 82-417-1003-8

Woxholth, Geir. *Selskapsloven*. 5. utg. Oslo: Ad Notam Gyldendal 1998. ISBN 82-417-0890-4

Eriksen, Morten. *Økonomisk kriminalitet B. 1*. Oslo: Universitetsforlaget AS 1990. ISBN 82-00-07780-2

Eriksen, Morten. *Økonomisk kriminalitet. B. 2*. Oslo: Universitetsforlaget AS 1991. ISBN 82-00-21297-1

Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer. Magnus Aarbakke....(et al.)Ajourført opplag. Oslo: Tano Aschehoug 2000.

ISBN 82-518-3770-7

Etterforskning av straffbare regnskapsovertredelser. Morten Eriksen ... (et al.) Oslo:

Økokrim 1991

Foretaksrett. Tore Bråten (red) Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS 2001.

ISBN 82-05-28746-5

Konkurs i praksis. Konkursrådet 2000.

Regnskapsloven 1998. Foreninger og stiftelser. Den norske Revisorforening 2001

ISBN 82-7082-131-4

Økokrims skriftserie nr. 3, *Etterforskning av straffbare regnskapsovertredelser*”.

Årsavslutning 2002. Ernst & Young AS

Artikler:

Hirsch, Erik. *Revisoransvaret.* Revisjon og regnskap nr. 4/91

Tvedt, Ingrid. *Uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt til ligningsmyndighetene.*

Fra Eriksen, Økonomisk kriminalitet, B. 1.

Sandven, Per. *Styremedlemmers straffeansvar ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen.* Norsk Advokatblad (nr. 1. 1974 s. 5 – 7.)

Forarbeider:

Innst. O. nr. 5 (1978-1979)

Ot. prop. nr. 23 (1996-97)

Ot. prop. nr. 42 (1997 – 98)

Ot.prop. nr. 47 (1984-85)

Ot. prop. nr. 61 (1978-79)

| | |
|-------------|------------------------------|
| NOU 1999:23 | Forbrytelser i gjeldsforhold |
| NOU 2002:20 | Ny bokføringslov |
| NOU 2002:6 | Ny lov om samvirkeforetak |
| NOU 2002:4 | Ny straffelov |
| NOU 1995:30 | Ny regnskapslov |
| NOU 1996:3 | Ny aksjelovgivning |
| NOU 1997:9 | Revisorloven |
| NOU 1980:19 | Lov om selskaper m.v. |

Utredningen ”Bestemmelser om regnskapsføring” (appendix i tilknytning til Ot.prp.nr. 42 (1997-98))

Dommer

Rt. 1972/1300

Rt. 1972/1323

Rt. 1979/254

Rt. 1979/393

Rt. 1981/1253

Rt. 1989/388

Rt. 1992/1451

Rt. 1993/980

Rt. 1993/1611

Rt. 1994/1051

Rt. 1996/88

Gulating lagmannsretts dom av 24.04.02

Gulating lagmannsretts dom av 22.05.01

Borgartings lagmannsrettsdom av 10.06.02

Agder lagmannsretts dom av 13.02.98

Agder lagmannsretts dom av 06.11.99

Nordmøre herredsretts dom av 02.10.01

Høyesteretts kjennelse av 26.01.96

Frostdadting lagmannsretts dom av 05.02.02

Lofoten tingretts dom av 18.11.02

Norske lover:

Regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56

Lov om regnskapsplikt av 13. mars 1977 nr.35

Selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83

Revisorloven av 15. januar 1999, nr. 2

Aksjeloven av 4. juni 1976 nr. 56

Aksjeloven av 13. juni 1997 nr. 44

Straffeloven av 22. mai 1902 nr. 10

Skattebetalingsloven av 21. november 1952 nr. 2

Ligningsforvaltningsloven av 13. juni 1980 nr. 24

Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66

Stiftelsesloven av 23. mai 1980, nr. 11

