

Straffbare brudd på opplysningsplikten

En analyse av regnskapsloven § 8-5 og straffeloven § 286

Kandidatnummer: 286

Veileder: Niels Kristian Axelsen

Leveringsfrist: 25. november 2005

Til sammen 17 601 ord

01.05.2006

Innholdsfortegnelse

<u>FORORD</u>	5
<u>1 INNLEDNING</u>	7
1.1 Avhandlingens tema	7
1.2 Bakgrunn for avhandlingen og historisk tilbakeblikk	9
1.2.1 Bakgrunn for avhandlingen	9
1.2.2 Historisk tilbakeblikk	10
1.3 Metode og rettskilder	12
1.4 Nærmere om reelle hensyn	16
<u>2 OBJEKTIVE OG SUBJEKTIVE STRAFFBARHETSVILKÅR I REGNSKAPSLOVEN § 8-5 OG STRAFFELOVEN § 286</u>	21
2.1 Det strafferettslige subjektet	21
2.2 Regnskapsplikten og straffebestemmelsene	22
2.3 Grunnleggende krav til regnskapet	24
2.3.1 True and fair view - "Rettvisende bilde"	24
2.3.2 Den rettslige standarden - god regnskapsskikk	27
2.3.3 Nærmere om de generelle normene i GRS	28
2.3.4 Kan brudd på kravet til GRS anvendes som straffebud?	31
2.3.5 Vurdering av samsvaret mellom TFV og GRS	35
2.3.6 Oppsummering	36
2.4 De vesentlige, mindre vesentlige og svært grove overtredelser	37
2.4.1 Innledning	37
2.4.2 Vesentlighetskravet – et kvantitativt eller et kvalitativt kriterium?	38
2.4.3 Mindre vesentlige brudd	41
2.4.4 Villedende regnskapsinformasjon som potensielt kan forlede andre til tap	43

2.4.5	Forsømt informasjonsplikt som forårsaker tap for andre	46
2.4.6	"Bedragerisk" informasjon som forårsaker tap for andre	48
2.4.7	Særlig skjerpene omstendigheter	49
2.4.8	Straffehjemlene i et EU-perspektiv	54
2.4.9	Oppsummering	55
2.5	Kort om straffansvar for personer og foretak, samt om skyldkravene	56
2.5.1	Straffansvaret for foretak i forhold til det personlige straffansvaret	56
2.5.2	Skyldkravet og aktsomhetsnormen	58
2.5.3	Forsett	59
2.5.4	Uaktsomhet	61
2.6	Medvirkning og forsøk	62
2.6.1	Medvirkning	62
2.6.2	Forsøk	63
2.7	Straffutmåling	66
<u>3</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>69</u>
<u>4</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>71</u>
4.1	Litteratur	71
4.2	Lovforarbeider	72
4.3	Studentavhandlinger	73

FORORD

Bedriftens regnskap dekker informasjonsbehovet til mange ulike brukere. De fleste typer økonomisk virksomhet har lovbestemt regnskapsplikt, og det er straffbart å bryte denne. Ikke minst i forbindelse med konkurs oppdages det ofte slike lovbrudd. Å ha et bevisst forhold til hva som er straffbare overtredelser av regnskapsbestemmelser er derfor viktig både for bedrifter, revisorer og bobestyrere. En analyse av gjeldende strafferett for regnskapsovertredelser vil derfor være både aktuell og forhåpentligvis ha praktisk nytteverdi.

Jeg vil takke Konkursrådet for stipendet jeg mottok for dette emnevalget. En takk også til Niels Kristian Axelsen som har veiledet meg på en god og konstruktiv måte.

A professor Carletti, Bologna

“Il giudice è la bocca della legge”

Dommeren er lovens munn

1 Innledning

1.1 Avhandlingens tema

Avhandlingen omhandler brudd på bedriftens straffesanksjonerte opplysningsplikt i regnskapet. De aller fleste bedrifter i næringslivet har regnskapsplikt¹. Bakgrunnen for regnskapsplikten er blant annet at både ledelse, ansatte, eiere, kunder og kreditorer har behov for å ha oversikt over bedriftens økonomiske stilling. Også aksjemarkedet er avhengig av at regnskapsinformasjonen er riktig. Dessuten er regnskapet det grunnlaget som offentlige myndigheter har til å beregne skatter og avgifter. Endelig skal regnskapet være et bevisgrunnlag ved mistanke om straffbare forhold.

Overtredelse av regnskapsbestemmelser gitt i lov eller forskrifter regnes som brudd på regnskapsplikten. Brudd på regnskapsplikten er straffbart i henhold til både regnskapsloven (rskl) § 8-5 og straffeloven (strl) § 286. Formålet med denne avhandlingen er å gjøre rede for de mest sentrale problemstillingene og rettsspørsmålene som reiser seg i forbindelse med slike overtredelser.

Straff for brudd på regnskapsplikten forutsetter at det eksisterer et strafferettslig subjekt. Det vil si at må være en gjerningsperson eller et foretak (se kapittel 2.1) som oppfyller de fire grunnleggende straffbarhetsvilkårene. Det første vilkåret angår det objektive gjerningsinnholdet, og fremgår av rskl § 8-5 og strl § 286, samt av det lovverket som de henviser til. Handlingen er bare straffbar dersom den svarer til gjerningsbeskrivelsen i straffebudet på alle punkt. Dette vilkåret er hovedtema for denne avhandlingen. Det andre vilkåret er at subjektet må være tilregnelig, det vil si ha skyldbevne. Det tredje vilkåret er at

¹ Enkeltpersonsforetak som ikke har verken momsplikt eller næringsoppgaveplikt etter ligningsloven er fritatt fra regnskapsplikten hvis verdien av samlede eiendeler er under 20 MNOK og antall ansatte er inntil 20, jfr. rskl § 1-2

det ikke foreligger noen grunn som fritar for straff, for eksempel nødverge eller samtykke. Det andre og tredje vilkåret blir ikke nærmere behandlet her, og alle drøftelsene forutsetter at disse to vilkårene er oppfylt. Det fjerde vilkåret er at subjektet må ha utvist skyld, og betyr at subjektet forsto, kunne eller burde ha forstått at handlingen var ulovlig. Skyldkravet er med andre ord forsett eller simpel uaktsomhet, og fremgår av rskl § 8-5 og strl § 286. Skyldkravet blir behandlet i mer begrenset grad, se kapittel 2.5.

Regnskapsbestemmelser finnes spredt i flere særlover². Denne avhandlingen vil hovedsakelig drøfte den objektive gjerningsbeskrivelsen med utgangspunkt i de to nevnte straffehjemler og sentrale bestemmelser i regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 (rskl). Spørsmålet om hvem som kan straffes vil ikke bli inngående drøftet (se kapittel 2.1).

I kapittel 2 gis en analyse av de mest sentrale objektive vilkårene for brudd på regnskapsplikten. Det fremgår at rskl § 8-5 og strl § 286 at straffbarheten avhenger av hvor "vesentlig" lovbruddet er, og hvorvidt det foreligger "særlig skjerpene omstendigheter". En sentral problemstilling er å finne frem til det rettslige innholdet av disse begrepene (kapittel 2.4). Formålet med regnskapsloven vil ha stor betydning i denne sammenheng (kapittel 2.3.1). En annen problemstilling er hvordan den sivilrettslige "god regnskapsskikk" (kapittel 2.3.2 osv.) skal forstås og anvendes i en strafferettslig kontekst. Deretter drøftes skyldkravene uaktsomhet og forsett. Tilslutt gis en kort oversikt over de viktigste objektive og subjektive vilkår for straffbart forsøk og medvirkning.

Ordlyden i de to straffebudene innebærer at også brudd på forskrift som er hjemlet i loven er straffbart. Dermed har vi å gjøre med et blankettstraffebud³, hvor loven gir straffehjemmelen, mens den nærmere beskrivelsen av handlingsregelen er overlatt til forvaltningen. Det avgrenses mot denne problemstillingen⁴.

² For eksempel merverdiavgiftsloven §§ 43-45

³ Helge Røstad: Artikkelen "Blankettstraffebud", Lov og Rett 1995 s. 565-594

⁴ Problemstillingen er interessant. Intensjonen med den nye regnskapslovgivningen var å begrense omfanget av forskrifter, men implementering av EUs regnskapsdirektiver synes å hindre dette, jfr. rskl §§ 3-9 og 9-1.

Enkelte rettspolitiske spørsmål vil bli drøftet underveis.

Spørsmålet om foreldelse blir ikke behandlet, og heller ikke prosessuelle spørsmål.

1.2 Bakgrunn for avhandlingen og historisk tilbakeblikk

1.2.1 Bakgrunn for avhandlingen

Brudd på opplysningsplikten i regnskap er straffbart i sin alminnelighet. I praksis oppdages og tiltales ofte slike lovbrudd i forbindelse med at det er mistanke om andre ulovligheter, eller i forbindelse med at virksomheten er konkurs.

Ifølge Økokrim⁵ åpnes det hvert år ca. 3500 konkurser i Norge, og av disse avdekkes det straffbare forhold i mer enn 50 prosent av tilfellene. Skyldneren kan for eksempel ha unnlatt å sende inn pliktige oppgaver til avgiftsmyndighetene, jfr. merverdiavgiftsloven § 72. Et annet eksempel er forskjellige former for kreditorsvik, jfr. straffeloven (strl) §§ 281, 284 og 285. Eller det kan ha foregått bedrageri, jfr. straffeloven §§ 270-271. Økokrim viser til at slike handlinger ofte begås sammen med alvorlige brudd på regnskapsbestemmelsene, noe som gjør det vanskelig å oppdage lovbruddene⁶.

I mange tilfeller kan regnskapene være så mangelfulle at mistanken om andre straffbare forhold ikke lar seg verifisere. Påtalemyndigheten blir dermed henvist til å påtale forholdet kun som en formalovertredelse⁷, det vil si brudd på regnskapsplikten i henhold til strl § 286, og nå også regnskapsloven (rskl) § 8-5. Det foreligger en omfattende rettspraksis for brudd på regnskapsbestemmelser etter strl § 286, blant annet i samband med konkurser på starten av 1990-tallet.

Den eldre regnskapsloven var i større grad enn den nåværende en rammelov, men det var likevel ikke vanlig med tiltale og dom for overtredelse av forskrifter. Problemstillingen regnes derfor ikke videre praktisk.

⁵ Se Økokrims nettsider www.okokrim.no (mappen "Økonomisk kriminalitet" og undermappe "Konkurskriminalitet"). Se også Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, side 58

⁶ Økokrim nevner manglende regnskap som et type-eksempel på konkursskriminalitet, jfr. www.okokrim.no

⁷ Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, side 15

Straffebestemmelsene for regnskapsbrudd har vært og er stadig meget vide i sin utforming. Det har funnet sted omfattende endringer i regnskapslovgivningen, og samtidig er straffansvaret blitt sterkt utvidet i rskl § 8-5, sammenliknet med strl § 286. Når de straffbare handlingene skal vurderes og klassifiseres etter grovhet, byr de skjønsmessige uttrykkene på særlige utfordringer, ikke minst sett i lys av legalitetsprinsippets krav om klare og forutsigelige regler på strafferettens område. Til tross for en rikholdig rettspraksis, er det vanskelig å utlede entydige svar på hvilke vilkår som skiller de mest straffverdige regnskapsbrudd fra de minst straffverdige. Et særtrekk ved høyesterettsdommene er dessuten at de ofte konsentrerer seg om straffeutmålingen, og sjeldnere går inn på lovtolkningsspørsmål. Heller ikke andre rettskilder behandler spørsmålene uttømmende. Fremfor alt er den mest relevante juridiske teorien skrevet før den nye regnskapslovgivningen ble til, og derfor på flere punkter foreldet eller lite dekkende⁸. I nyere litteratur er den strafferettslige siden av regnskapsplikten bare behandlet summarisk⁹.

1.2.2 Historisk tilbakeblikk

Utviklingen de siste 40 årene har gått fra å se på regnskapsforsømmelser¹⁰ som en uskyldig forseelse og til å anse dem som alvorlige formuesforbrytelser. Allerede i 1979 ble strl § 286 revidert, og det ble innført likelydende og parallelle straffebestemmelser i aksjeloven og gammel regnskapslov (g-rskl) § 23 for å klargjøre ansvaret for de regnskapspliktige.¹¹ Brudd på regnskapsreglene ble heretter regnet som forbrytelse med en strafferamme på opptil 3 års fengsel, og skyldkravet ble satt ned fra grov til simpel uaktsomhet. Det siste skrittet for å kriminalisere brudd på regnskapsplikten skjedde ved vedtakelsen av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56. Straffen ble skjerpet til 6 år for de groveste

⁸ Morten Eriksen, side 25-88, Andenæs Formuesforbrytelser, side 153

⁹ Handeland og Schwenke, side 314-316, Norsk lovkommentar, oktober 1999.

¹⁰ Jfr. § 23 i regnskapsloven av 13. mai 1977 nr 35. Maksimumsstraff 1 år. Før den tid var straffen 3 md.

¹¹ Ot.prp.nr.61 (1978-1979) side 35 og Innst.O.nr.5 (1979-1980) side 1-2

tilfellene. Det var en følge av påtrykk fra forvaltningen¹² og påtalemakten, uten at drøftelsen ble satt inn i en bredere strafferettslig sammenheng¹³. Begrunnelsen var at strafferammene tilsvarte straff for andre formuesforbrytelser. Slik ville man unngå at regnskapsovertredelser ble et alternativ for å slippe straff for annen økonomisk kriminalitet¹⁴. Det ble henvist til rettspraksis. Høyesterett¹⁵ hadde kommet med skarpe uttalelser i forbindelse med grove regnskapsbrudd, og forhøyet også straffen i forhold til dommene ved de lavere domstolene. Den nye straffehjemmelen ble vedtatt uten særlige merknader fra lovgivernes¹⁶ side. Årsaken er sannsynligvis at fokus var på det regnskapsfaglige ved loven, som i seg selv er et svært omfattende og faglig krevende sakskompleks.

Den omfattende revisjon av regnskapslovgivningen var en direkte følge av tilpasning til EU-retten. Den eldre vide rammelovgivning ble forlatt til fordel for en lovgivningsteknikk som innebar høyere detaljeringsgrad. To nye lover av større omfang har sett dagens lys, regnskapsloven og deretter bokføringsloven av 1. desember 2004 (bokfl), som skal tre i kraft 1.1.2006.

Revisjonen av straffelovens kapittel 27 om forbrytelser i gjeldsforhold omfattet ikke endring av § 286. Utvalget henviste¹⁷ til det pågående arbeidet med ny straffelov. Imidlertid har Straffelovskommisjonen vært negativ til straffeskjerpelsen¹⁸ i rskl § 8-5.

¹² Økokrim, Nærings- og energidepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet foreslo skjerpet straff i rskl § 8-5. Økokrim, Kredittilsynet og Kommunal- og arbeidsdepartementet mente at også mindre vesentlige overtredelser burde straffesanksjoneres. Ot.prp. 42 (1997-98), kapittel 13.3. Senere tok flere forvaltningsorgan tok til orde for likelydende straff i bokføringsloven § 15. Ot.prp.nr 46 (2003-04) kapittel 14.1.2

¹³ Verken Regnskapslovutvalget eller Bokføringsutvalget så det som sitt mandat å vurdere det materielle i straffebudet. Jfr. Ot.prp. 42 (1997-98) kapittel 13.2 og Ot.prp.nr.46 (2003-2004) kapittel 14.1.2

¹⁴ Ot.prp. 42 (1997-98) kapittel 13.4

¹⁵ Jfr. Rt-1992-518, Rt-1993-980, Rt-1995-658, Rt-1996-22, Rt-1996-905 og Rt-1997-196.

¹⁶ Høyre, Fremskrittspartiet og Tverrpolitisk folkevalgte var imot skyldkravet simpel uaktsomhet, og ønsket det satt opp til grov uaktsomhet. Se Innst.O.nr.61 (1997-98) kapittel 12.2

¹⁷ Ot.prp.nr.37 (2003-2004)

¹⁸ Se NOU-2002-4. kapittel 9.8.1 siste avsnitt

Forskjellen mellom strl § 286 og rskl § 8-5 eksisterer dermed fortsatt, uten at begrunnelsen for det er helt klar.

1.3 Metode og rettskilder

Det er en alminnelig oppfatning at lovtekstens ordlyd blir tillagt større vekt i strafferetten enn på andre rettsområder. Det har sin årsak i legalitetsprinsippet (lovkravet), jfr. grunnloven (grl) § 96, som krever at en straffedom må ha formelt grunnlag i en lovtekst. Formålet med bestemmelsen er å unngå vilkårlighet og å sikre forutberegnelighet for den enkelte deltaker i samfunnet. Prinsippet gjelder ikke bare for enkeltindivider, men også for foretak, foreninger og liknende¹⁹. I den kontinentale rettstradisjonen blir legalitetsprinsippet betraktet som grunnleggende for rettsikkerheten, fordi straffebudene griper direkte inn i den personlige frihet²⁰. Kommer hensynene til rettsikkerheten under sterkt nok press, er risikoen at tilliten til staten og rettsapparatet undermineres²¹. Rettsikkerheten ivaretas med andre ord best ved at domstolen holder seg strengt til ordlyden og den naturlige, språklige forståelse - enhver tvil skulle således komme tiltalte tilgode, uansett hva øvrige rettskildefaktorer måtte tilsi.

Lovkravet²² innebærer for det første at en straffedom som baserer seg utelukkende på sedvane eller på en skjønnsmessig vurdering vil være grunnlovsstridig. For det andre gjelder et absolutt forbud mot analogisk tolkning²³. Imidlertid er forskjellen mellom utvidende og analogisk tolkning ikke særlig stor i norsk rett²⁴.

¹⁹ Andenæs, Statsforfatningen i Norge, side 176

²⁰ Fornasari, side 3

²¹ Eskeland, side 100 og 102-108

²² Andenæs, Alminnelig strafferett, side 104-105

²³ Fornasari, side 18-20. Se Rt-1952-989 (Telefonsjikanedommen) og Rt-1997-1341 (Hønsehaukdommen)

²⁴ Andenæs, Alminnelig strafferett, side 117. Annerledes i for eksempel italiensk rett, hvor legalitetsprinsippet er slått fast i Costituzione artikkel 25.2, mens klarhets- og presisjonsprinsippet er slått fast både i både Prelegge art. 12 (av konstitusjonell rang), og i straffeloven (codice penale art. 1). Andenæs antar at den tyske forfatningens krav om lovhjemmel for straff (der Bundesverfassung § 103) innebærer krav om "en viss bestemthet i gjerningsbeskrivelsen". Se Alminnelig strafferett, side 114.

Lovkravet er også hjemlet i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK), som er inkorporert i norsk rett gjennom menneskerettsloven (mrl). Den europeiske domstolen (EMD) anser lovkravet i EMK artikkel 7(1) som oppfylt, dersom det foreligger en norm som er klar, og som har et entydig rettskildebilde bak seg²⁵. Dette vil i stor grad samsvare med måten grl § 96 har blitt tolket av lovgiverne og domstolene. Rekkevidden av legalitetsprinsippet for strafferetten går nemlig ikke særlig lenger enn til at en straffedom må ha formelt grunnlag i en lovtekst, jfr. Andenæs²⁶ og Eskeland²⁷. I en relativt ny artikkel i Jussens Venner peker Hopsnes og Solberg²⁸ på at legalitetsprinsippet gradvis har fått mindre gjennomslagskraft i norsk rett. I moderne tid fungerer det mer som en retningslinje. Lovgiver har således overlatt mer av ansvaret for tolking, presisering og klargjøring av lovteksten til domstolene. Og selv om lovteksten er vag og uklar, viker Høyesterett tilbake for å overprøve grunnlovsmessigheten, jfr. Mykledommen.²⁹ I plenumsavgjørelsen Rt-1976-1 (Kløftadommen) uttalte flertallet at domstolene bør prøve grunnlovsmessigheten når det er tvil om den grunnlovsfestede retten til personlig frihet og sikkerhet, men siden har lovtolkningen sørget for at spørsmålet ikke har vært satt på spissen. Dette får betydning også for tolkning og bruk av straffehjemlene for regnskapsovertredelser. De inneholder skjønnspregede uttrykk som "vesentlig" og "særlig skjerpene omstendigheter". Dessuten henviser de til sivilrettslig sedvanerett som "god regnskapsskikk" og det EU-rettslige begrepet "true and fair view". Legalitetsprinsippet vil dermed utgjøre ett av flere hensyn som må vektlegges når bestemmelsene skal tolkes. I rettspraksis er det ikke uvanlig å drøfte rettsikkerhetshensyn tilslutt som en del av den samlede vurderingen eller i forbindelse med de reelle hensyn³⁰. I avhandlingen er denne fremstillingsteknikken benyttet. (Se kapittel 1.4.)

²⁵ Møse, side 396-397. Se Rt-2002-1069 (1075-1076)

²⁶ Andenæs, Innføring i rettsstudiet, side 56-57 og Alminnelig strafferett, side 115-118

²⁷ Eskeland, kapittel IV og side 146-148

²⁸ Jussens Venner 2/2005, side 137-145

²⁹ Jfr. Rt-1958-479. Høyesterett fant at et gammelt forbud mot "utuktige skrifter" ikke var bortfalt på grunn av "desuetudo" (ikke-bruk). Det ble deretter fortolket i lys av datidens oppfatninger. Forsvarets anførsel om at "utuktige skrifter" var i strid med lovkravet i grl § 96 fikk ikke gjennomslag.

³⁰ Eskeland, side 130

Det følger av legalitetsprinsippet at den primære rettskildefaktoren vil være lovtekstene, det vil si rskl § 8-5 og strl § 286, samt andre relevante enkeltbestemmelser i regnskapsloven. I tolkningen av lovtekstene legges en alminnelig språklig forståelse av ordlyden til grunn.

Forøvrig tar fremstillingen utgangspunkt i de alminnelige rettskildeprinsippene³¹. Det vil si at rettskildefaktorer som Høyesterettspraksis, lovforarbeider og reelle hensyn ofte får avgjørende vekt når det oppstår tvil om hvordan det aktuelle strafferettsbudet skal tolkes, jfr. Andenæs²⁶ og Eskeland³².

Strafferettslige spørsmål i tilknytning til regnskapsplikten er sparsomt belyst i den juridiske litteraturen. Den som har behandlet emnet mest grundig er Morten Eriksen i boka "Økonomisk kriminalitet Bind I". Den ble utgitt i 1990, og er derfor dessverre på flere punkter foreldet. En oppdatert, men summarisk fremstilling av straffbare regnskapsbrudd finnes hos Handeland og Schwenke, "Regnskapsloven med kommentarer" (side 314-316) samt i Norsk Lovkommentar, november 2005. En juridisk drøftelse av begrepet "god regnskapsskikk" er foretatt av Ernst Ravnaas i "Næringslivsjuss"³³ og senere av Johnsen og Kvaal i "Regnskapsloven" (side 192-222). Av generell strafferettslig litteratur benytter jeg Eskeland "Strafferett" og Andenæs "Alminnelig Strafferett, 5. utgave". I mange tilfelle vil det i drøftelsene være vanskelig å legge sterk vekt på teoriens bidrag, fordi den enten er for generell eller foreldet.

Det er en omfattende høyesterettspraksis vedrørende straffutmålingen ved regnskapsbrudd. Lovanvendelsen er behandlet mer sporadisk. Rettspraksisen gjelder brudd på strl § 286 og eldre regnskapslovgivning. Foreløpig er det lite rettspraksis vedrørende rskl § 8-5.

³¹ Thorstein Eckhoff, Rettskildelære

³² Eskeland, side 148

³³ Næringslivsjuss, 1990, side 343 - 421

Underrettspraksisen er omfattende. Det er allerede pådømt flere tilfeller av brudd på rskl § 8-5. Hvorvidt underrettsdommene skal ha vekt er omdiskutert i juridisk teori. Boe³⁴ tillegger dem en viss vekt, fordi Høyesterett i mange tilfelle selv legger vekt på uttalelser i underretten. Fleischer³⁵ har hevdet at underrettsdommene er irrelevante. Høyesterett vil som øverste instans alltid kunne prøve lovanvendelsen og dermed tolkningen av ordlyden. I forbindelse med brudd på regnskapsloven har imidlertid Høyesterett ofte nøydt seg med å ta stilling til straffeutmålingen. Det taler for at i alle fall lagmannsrettsdommene vil ha en viss vekt. Underrettsdommene vil i denne fremstillingen uansett bare bli benyttet som en illustrasjon over problemstillingene som reises.

Det viktigste lovforarbeidet i tilknytning til regnskapsloven er Innst.O.nr. 61 (1997-1998). I den grad lovgiverne i sin behandling ikke har utdypet meningen bak bestemmelsen, vil det synet som Finansdepartementet har fremmet i Ot.prp.nr. 42 (1997-1998) bli lagt til grunn. Det gjelder i stor grad straffehjemmelen rskl § 8-5. Dessuten Innst.O.nr. 67 (2004-2005) og Ot.prp.nr. 89 (2003-2004) relevante i forbindelse med behandlingen av "true and fair view".

Lovforarbeider til strl § 286 er Innst.O.nr.5 (1979-80) og Ot.prp. nr. 61 (1978-79). Dessuten vil Ot.prp.nr.37 (2003-2004) (Om forbrytelser i gjeldsforhold) kunne ha betydning som etterarbeid for rskl § 8-5 og for strl § 286. Generelt skal etterarbeid brukes med forsiktighet i tolkning av straffebud, fordi det kan oppstå konflikt med lovkravet³⁶, og sannsynligvis også være i strid med grl § 97 som omhandler tilbakevirkningsforbudet (se nedenfor).

³⁴ Boe, side 248-249

³⁵ Fleischer, side 157-158, 172-174

³⁶ Eskeland, side 121

1.4 Nærmere om reelle hensyn

De reelle hensyn kan med Eskeland³⁷ defineres som "verdier som det kan eller skal legges vekt på for å komme fram til et godt tolkningsresultat".

Ved siden av legalitetsprinsippet regnes tilbakevirkningsforbudet som grunnleggende for rettsikkerheten, jfr. grl § 97 og EMK artikkel 7(1). Det betyr at handlingen bare kan straffes dersom den var forbudt ved lov da den ble begått, jfr. grl § 97 og EMK artikkel 7(1). Tilbakevirkningsforbudet gjelder bare hvis det er i lovbyters disfavør, jfr. strl § 3. Denne fremstillingen handler om tolkningsspørsmål i tilknytning til lovtekstene, som i første rekke reiser spørsmål knyttet til legalitetsprinsippet. En strengere tolkning av for eksempel "vesentlig" regnskapsbrudd i forhold til tidspunktet for handlingen er i prinsippet i strid med tilbakevirkningsforbudet, men generelt er spørsmålet er sjelden reist i rettspraksis, og det vil ikke bli drøftet her.

Andre reelle hensyn som Høyesterett³⁸ ofte vektlegger kan sammenfattes i to hovedhensyn, nemlig hensynet til henholdsvis straffverdighet og prevensjon. Straffverdighet defineres som graden av bebreidelse som kan rettes mot gjerningspersonen³⁹. Kulturelle verdier og de holdninger som gjelder til enhver tid i samfunnet vil være bestemmende for hva som anses å være klanderverdig. Graden av straffverdighet har, sagt på en annen måte, å gjøre med hva som allment oppfattes som rettferdig. Andenæs⁴⁰ definerer rettferdsprinsippet slik: "straff er uttrykk for samfunnets misbilligelse, og bør derfor bare komme til anvendelse overfor dem som kan legges noe til last". Økonomisk kriminalitet regnes i økende grad som en sterkt straffverdig handling – de fleste vil ønske at en ressurssterk hvitsnippforbryter ikke skal slippe lettere unna straff enn en forbryter som tilhører et belastet miljø. Imidlertid kan også straffverdigheten være lav, i de tilfellene hvor regnskapsbruddene ikke går utover

³⁷ Eskeland, side 125.

³⁸ Eskeland, side 125-132

³⁹ Eskeland, side 127

⁴⁰ Andenæs, Alminnelig strafferett, side 75

noen. I dette tilfellet kan det gjøres gjeldende en ulovfestet rettsstridsreservasjon⁴¹. Til tross for at regnskapsbruddet er omfattet av ordlyden, kan det bli unntatt fra straff på grunn av at feilen anses bagatellmessig.

Prevensjonshensynet kan inndeles i individpreventive⁴² og allmennpreventive hensyn. I fremstillingen vil det allmennpreventive hensyn bli drøftet. Det går ut på at straffen skal ha en avskrekkende virkning på andre. Det fremgår av lovforarbeidene at det er sterke allmennpreventive hensyn som er lagt til grunn for de skjerpede strafferammene i rskl § 8-5. Med andre ord vil hensynene bak lovbestemmelsene i stor grad utgjøre de allmennpreventive hensyn i forbindelse med brudd på regnskapsloven. Hensynene er å beskytte regnskapsbrukernes interesser og å sikre behovet for bevis.

For det første skal regnskapsloven ivareta hensynet til regnskapsbrukerne⁴³. Bedriftens regnskap er den viktigste kilden til kunnskap om bedriftens økonomiske stilling, for brukere både eksternt og internt. Regnskapsbrukerne har svært forskjellig informasjonsbehov, men forarbeidene skiller ikke mellom brukergruppene. For myndighetene er regnskapet viktig som grunnlag for korrekt beskatning. For aksjeeiere eller investorer, bankforbindelser, leverandører og kunder er regnskapet selve grunnlaget for å vurdere bedriftens finansielle stilling og soliditet. Forarbeidene⁴⁴ til regnskapsloven legger også vekt på hensynet til konkurrentene. Regnskapsbrudd som dekker over annen økonomisk kriminalitet, kan virke konkurransevridende i forhold til dem som driver lovlig. Et annet nyere hensyn⁴⁵ er at regnskapet skal sørge for pålitelig informasjon til aksjemarkedet, slik at prisdannelsen kan skje uten manipulasjon av kurser og således kanalisere kapital til de mest lønnsomme prosjektene. Internt⁴⁴ vil både ansvarlige eiere,

⁴¹ Eskeland, side 135, jfr. Sandsdalen-dommen

⁴² Individualpreventive hensyn angår personlige forhold ved den tiltalte i den konkrete saken. Se Rt-1999-36, hvor leder for et forsikringskonsern fikk utsatt straff. Se Rt-2005-158, hvor en billakkerer med omsorgsansvar fikk samfunnsstraff og subsidiær fengselsstraff. Motsatt i Rt-1991-19.

⁴³ Innst.O.nr.61 (1997-98) kapittel 1.2 og Ot.prp.nr.42 (1997-1998) kapittel 1.1

⁴⁴ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 1.1 og 13.4 og Ot.prp.nr.61 (1978-79) s. 42

⁴⁵ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 2.6.1

ledelse og ansatte være brukere. For eksempel vil feil informasjon i regnskapet lett føre til at ledelsen selv mister oversikt og kontroll med bedriftens utvikling, noe som lett kan akselerere problemene for alle andre interessenter.

For det andre skal regnskapet tjene som bevismiddel, jfr. lovforarbeidene⁴⁶ og rettspraksis (se for eksempel Rt-1996-905 og Rt-1996-22). Skatte- og avgiftsmyndighetene har rett til å kreve fullt bokettersyn ved mistanke om ulovligheter, se for eksempel ligningsloven § 4-10 eller tolloven § 17. Også i konkurs tjener regnskapet som bevismiddel. Bostyreren skal umiddelbart sikre alt regnskapsmateriale, jfr. konkursloven (kkl) § 80, jfr. rskl § 2-7. Boets gjenværende verdi skal bestemmes og det skal tas stilling til fordeling på fordringshaverne, jfr. kkl § 85. Bostyreren skal melde ifra til påtalemyndighetene ved mistanke om straffbare handlinger, jfr. kkl § 122a, jfr. § 120(1) nr. 5. Bevissikringshensynet kan komme i konflikt med hensynet til den anklagede, jfr. selvinkrimineringsforbudet, som EMD har utviklet i ly av jfr. EMK artikkel 6 nr. 1. Det innebærer at en tiltalt er beskyttet mot å bli tvunget til å angi eller svarte seg selv under rettergangen, jfr. for eksempel Saunders-saken. Forbudet vil gjelde fra det tidspunktet den regnskapspliktige har fått status som mistenkt, jfr. straffeprosessloven §§ 232 (1) og 91(1), jfr. Bøhlerdommen⁴⁷. Spørsmålet berører grunnleggende prosessuelle rettigheter, og skal ikke drøftes i denne fremstillingen.

Reelle hensyn omfatter på den ene siden beskyttelse av lovovertrederen og på den annen side samfunnets behov for å straffe og avverge lovovertridelser. Lovovertrederen skal beskyttes mot vilkårlige overgrep fra myndighetenes side, det vil si hensynet til rettssikkerheten. På den annen side skal hensynet til straffverdighet og prevensjon ivaretas på vegne av de økonomiske interessene som det offentlige og næringslivet har. Slike hensyn skal igjen balanseres mot samfunnets oppfatning av likhet, rettferdighet og proporsjonalitet. Som nevnt i lovforarbeidene⁴⁸ "er det uheldig at regnskapspliktige som

⁴⁶ Ot.prp.nr.42 (1997-98), kapittel 13.4. og Ot.prp.nr.61 (1978-79) s. 33

⁴⁷ Se Rt-2000-996 (side 1071-1018) Høyesterett kom til at ligningsmyndighetene kunne innhente tilleggsopplysninger, fordi skattyteren ikke fikk status som straffesiktet gjennom å være i myndighetenes søkelys

⁴⁸ Ot.prp.nr.42 (1997-98), kapittel 13.4

ikke fører regnskaper, derved unngår forfølgning for straffbare forhold, som andre med regnskapene i orden må finne seg i å bli utsatt for".

2 Objektive og subjektive straffbarhetsvilkår i regnskapsloven § 8-5 og straffeloven § 286

2.1 Det strafferettslige subjektet

Det strafferettslige subjektet kan være et foretak eller den personen som har ansvaret for regnskapsarbeidet.

Det er bare de regnskapspliktige som er forpliktet til å følge regnskapslovens bestemmelser, jfr. rskl § 1-1. Dermed er det bare dem som kan begå brudd på loven, jfr. rskl § 8-5. Regnskapspliktige er blant annet alle momspliktige (jfr. rskl § 1-2(2), jfr. § 1-1), alle aksjeselskap og allmennaksjeselskap, og i det store og hele de aller fleste foretak som driver næringsvirksomhet, privateide som offentlig eide, jfr. rskl § 1-2(1), jfr. § 1-1. Små foretak⁴⁹ uten moms- og oppgaveplikt faller for eksempel utenfor. Også strl § 286 legger til grunn at det er de regnskapspliktige etter loven som kan straffes for overtredelser av denne, jfr. lovforarbeidene⁵⁰.

Det fremgår av ordlyden i begge straffehjemler at straffansvaret er personlig, i og med ordlyden "den som". Lovforarbeidene⁵¹ forutsetter at ledelsen og styret er ansvarlige for brudd på regnskapsplikten. Imidlertid vil også underordnede kunne bli ansvarlige for straffbare brudd på regnskapsloven. Dessuten kan foretaket selv bli holdt direkte ansvarlig. Spørsmålet om hvem som kan straffes for regnskapsbrudd er krevende, og i seg selv tema

⁴⁹ Enkeltpersonforetak som ikke har verken momsplikt eller næringsoppgaveplikt til ligningsmyndighetene, og som har eiendeler under 20 MNOK og ikke flere enn 20 ansatte, har ikke regnskapsplikt, jfr. rskl § 1-2.

⁵⁰ Innst.O. nr. 5 (1978-79) s. 1

⁵¹ Ot.prp. nr 61 (1978-79) s. 39 og Ot.prp. nr. 42 (1997-98) kapittel 13.4

for en avhandling⁵². Det gis en kort oversikt over de mest sentrale problemstillingene i kapittel 2.5.1.

Det skal kort nevnes at *medvirkeren* til regnskapsbrudd hos den regnskapspliktige også blir straffansvarlig i henhold til rskl § 8-5 og strl § 287, jfr. §286. Medvirkeren kan for eksempel være revisoren, regnskapsbyrået eller en forretningsforbindelse. Nærmere om medvirkning i kapittel 2.6.1.

2.2 Regnskapsplikten og straffebestemmelsene

Regnskapets viktigste funksjon er å gi meningsfull informasjon om virksomhetens økonomiske situasjon⁵³. For at denne informasjonen skal være pålitelig og lesbar for regnskapsbrukerne, er det nødvendig med standardisert regnskapsinformasjon⁵⁴. Dette er tenkt oppnådd ved at handlingsreglene i regnskapsloven (med forskrifter) følges. Regnskapet, eller regnskapsførselen, kan inndeles i tre hovedkategorier. De omfatter bokføringen, utarbeidelsen av årsregnskapet og oppbevaringen.

De regnskapspliktige skal således:

- registrere og dokumentere de økonomiske transaksjoner (se rskl kapittel 2, alternativt Bokføringsloven).
- sammenstille de bokførte transaksjonene i et årsregnskap (se rskl kapittel 3-7). Årsregnskapet skal offentliggjøres (§ 8-1)
- Regnskap og dokumentasjon skal oppbevares i 10 år, jfr. §2-7 og §2-2(2).

Lovgiverne⁵³ var opptatt av at regelverket for små foretak skulle være forenklet. Det fremgår av de forenklede regler for oppstilling, vurderinger, og noteopplysninger. (Se §§ 3-3, 5-17 - 5-20, 6-6(2), 7-35 - 7-45).

⁵² Misvær "Straffansvar ved regnskapsovertredelser – herunder hvilke subjekter som kan bli straffansvarlig", høsten 2003.

⁵³ Innst.O.nr.61(1997-98) kapittel 1.2

⁵⁴ Ot.prp.nr.42(1997-98) kapittel 2.6.1

Det er vanskelig å regulere regnskapsplikten uttømmende, og derfor er regnskapsloven blitt en rammelov. Det betyr at den inneholder regler, som kan bli utfylt av viktige grunnleggende regler. De to viktigste av dem er: Formålsbestemmelsen om at årsregnskapet skal gi et "rettvisende bilde", jfr. §3-2a, og den rettslige standarden om at løpende bokføring og utarbeidelse av årsregnskap skal skje i samsvar med god regnskapsskikk (§ 4-6). Regnskapsplikten fremgår med andre ord av det samlede sett handlingsregler i regnskapsloven, utfylt med de nevnte overordnede bestemmelsene. I prinsippet er ethvert brudd på regnskapsplikten straffbart, jfr. rskl § 8-5.

Det er noen viktige forskjeller mellom de to straffebudene. Foruten avvikende strafferammer, er rekkevidden forskjellig. I rskl § 8-5 er det brudd på bestemmelsene i tilknytning til selve regnskapsloven som er straffbart. I strl § 286 er beskrivelsen av mulig brudd på regnskapsplikten generell, slik at den dekker brudd på bestemmelser om regnskapsførsel i medhold av enhver lov, herunder både regnskapsloven og andre⁵⁵. Dessuten er ethvert brudd på regnskapsloven straffbart i henhold til § 8-5 (annet ledd). I henhold til strl § 286 er bare "vesentlige" overtredelser straffbare.

Spørsmålet er hvorvidt det ene eller andre straffebudet skal anvendes i en konkret sak. Ordlyden gir ingen veiledning i seg selv. Regnskapslovens forarbeider forutsettes å bygge på at rskl § 8-5 skulle anvendes. Det støttes av det ulovfestede lex specialis-prinsippet, som går ut på at den spesielle regel går foran den generelle, når begge reglene er av samme rang. Det taler for at rskl § 8-5 bør anvendes for brudd på regnskapsloven.

Underrettspraksis varierer, men over tid tas rskl § 8-5 i bruk stadig oftere. Noen eksempler: Agder lagmannsrett⁵⁶ dømte et utleieselskap for manglende regnskapsførsel i 1999-2001 i henhold til rskl § 8-5 (1), mens et renholdsfirma et par år tidligere ble dømt for

⁵⁵ For eksempel ligningsloven kapittel 12, jfr. skatteloven §50, merverdiavgiftsloven §72 nr. 2, jfr. kapittel XI og investeringsavgiftsloven §7, første og femte ledd.

⁵⁶ LA-2004-06579 og LA-2002-1574

regnskapsforsømmelser i et liknende tidsrom i henhold til strl § 286(1). Borgarting lagmannsrett⁵⁷ dømte et eiendomsselskap for manglende regnskapsføring i året 2001 som brudd på strl § 286 1. alternativ, mens Eidsivating lagmannsrett⁵⁸ dømte et legefirma for unnlatt regnskapsføring 2000-2002 i henhold til rskl § 8-5(1). I 2004 dømte Oslo tingrett en av "Finance Credit"-lederne⁵⁹ for regnskapsovertredelser i perioden 1999-2001 i henhold til rskl § 8-5(1) 2. alternativ.

Praksis hos påtalemyndigheten og Økokrim, samt Konkursrådets anbefaling⁶⁰ tilsier at rskl § 8-5 blir lagt til grunn. Samlet taler rettskildene for at rskl § 8-5 blir lagt til grunn for å straffe brudd på regnskapsloven.

2.3 Grunnleggende krav til regnskapet

2.3.1 True and fair view - "Rettvisende bilde"

Hovedformålet med regnskapsloven fremgår av rskl § 3-2a. Den stiller krav om at årsregnskapet skal gi et "rettvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat". "Årsregnskap" vil bety det offentliggjorte årsoppgjøret, jfr. rskl § 8-1. Hensikten⁶¹ med bestemmelsen er å "få fram hensynet til regnskapsbrukerne i større grad enn det som går frem av god regnskapsskikk", og å "framheve direktivkravet på en klarere måte".⁶²

⁵⁷ (LB-2003-2242)

⁵⁸ (LE-2004-36106)

⁵⁹ Oslo tingrett 19.10.2004 (TOSLO-2003-6955)

⁶⁰ Konkursrådet, side 182

⁶¹ Ot.prp.nr.89 (2003-04) side 76, 45 og 47

⁶² Ot.prp.nr.89 (2003-04), side 44-47. Regelen ble innført fordi overvåkningsorganet ESA hadde kritisert Norge for manglende gjennomføring av EU's fjerde selskapsrettsdirektiv (direktiv 78/660/EØF) artikkel 2 nr. 3.

Kravet om "rettvise bilde" er en formålsbestemmelse. Den syntetiserer formålet EUs regnskapsdirektiver⁶³, som er implementert i regnskapsloven ved transformasjon⁶⁴. Bestemmelsen skal svare til EU-direktivets artikkel 2 nr. 3, som stiller krav til at årsregnskapet skal gi "a true and fair view" (TFV). Den intuitive forståelsen vil være at det kreves en "sann og redelig oversikt", mens den første assosiasjonen til det norske ordet "å rettvise" er "å veilede"⁶⁵. Ut fra konteksten er det imidlertid rimelig klart at det må være et konstruert begrep som skal samsvare med TFV-kravet.

EØS-avtalen er inkorporert som norsk lov, jfr. EØS-loven § 1. I henhold til avtalens artikkel 7(1)b) kan norske myndigheter bestemme form og gjennomføring av direktiver. Gjennomføringen må imidlertid ikke bryte med lojalitetsprinsippet i EØS-avtalen artikkel 3, jfr. EF-traktaten artikkel 10. Ingen EØS-stat må således treffe tiltak eller beslutninger som hindrer formålet med avtalen, det vil si like konkurransevilkår og beskyttelse av de fire friheter⁶⁶, jfr. EØS-avtalen artikkel 1. Selv om det er språklige nyanser, krever lojalitetsprinsippet at en tolkning av "rettvise bilde" tar utgangspunkt i direktivteksten og tilhørende rettspraksis. Det materielle innholdet må derfor ikke være vesentlig forskjellig.

⁶³ EU's fjerde direktiv 78/660 og syvende direktiv 83/347, samt Forordning nr. 1606/2002/EF (IFRS-forordningen – International Financial Reporting Standard) og direktiver 2003/38/EF og 2003/51/EF

⁶⁴ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 1.1 og 2.3 og Ot.prp.nr.89 (2003-04) kapittel 2.1

⁶⁵ Et søk i norske ordbøker ga ett treff - "rettvis" betyr "rettferdig".

⁶⁶ Fritt varebytte og fri bevegelighet for personer, tjenester og kapital

EU-domstolen⁶⁷ har i en prinsipputtalelse fortolket TFV-kravet slik:

"The principle of a true and fair view requires that the accounts reflect the activities and transactions which they are supposed to describe and that the accounting information be given in the form judged to be the soundest and most appropriate for satisfying third parties needs for information, without harming the interests of the company."

Fortolkningen er ikke bindende, men indikerer hva den EU-rettslige betydningen vil være, dersom en sak ble reist for EU-domstolen. Den synes å være mer åpen og fleksibel enn direktivteksten selv, idet brukernes behov balanseres mot bedriftens interesser.

Direktivteksten er således implementert forskjellig i nasjonal lovgivning. I engelsk rett er TFV sedvanebasert og bestemt av utenomrettslige organ, mens kontinental rett bygger på legalitetsprinsippet. Italia har for eksempel lagt lovteksten nær opp til direktivteksten⁶⁸, mens Tyskland derimot har innført TFV sammen med et "skikk"-begrep⁶⁹. De norske lovgiverne⁷⁰ valgte å bygge på tysk implementering fra 1985, fordi den åpner for sedvanebruk. Dette skal være bakgrunnen for den norske konstruksjonen "rettviseende bilde".

TFV er implementert i flere bestemmelser i regnskapsloven. Kravet om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av virksomhetens økonomiske stilling, er en hovedregel. Den samme regelen fremgår mer indirekte av rskl § 7-1(2), idet den bestemmer at bedriften skal gi de noteopplysningene som er nødvendige for å bedømme bedriftens økonomiske stilling. Dessuten fremgår regelen av § 7-1(4) at opplysninger skal samsvare med kravet i § 3-2a(1). Således er TFV gjennom ulike bestemmelser klart ivaretatt i regnskapsloven. EU-domstolens fortolkning synes å være vid i forhold til direktivteksten TFV. En implementering som avviker noe fra direktivteksten synes derfor forsvarlig, sålenge EØS-

⁶⁷ Ot.prp.nr.89 (2003-04) kapittel 5.5

⁶⁸ Codice Civile art. 2423.2 "regnskapet må vise selskapets finansielle stilling og resultat på en sannferdig og korrekt måte" "Il bilancio..deve rappresentare in modo veritiero e corretto.."

⁶⁹ "unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild". Se Ot.prp.nr.89 (2003-2004) kapittel 5.4

⁷⁰ Ot.prp.nr.89 (2003-2004) kapittel 5.4

avtalens formål er ivaretatt. Formålet må anses oppfylt, tatt i betraktning at regnskapsdirektivene er fullt implementert. TFV samsvarer dessuten med innarbeidet tysk implementering.

Av § 3-2a(2) og av forarbeidene⁷¹ fremgår det at TFV i særlige unntakstilfeller kan benyttes fremfor de ordinære bestemmelser om utarbeidelse av årsregnskap (kapittel 4-7). Det er et spørsmål om norsk implementering er i strid med direktivet, men det skal ikke drøftes her, da et slikt særlig og sjeldent unntak ikke har betydning for sammenhengen i denne fremstillingen.

Formålsbestemmelsen har betydning både for tolkning av øvrige handlingsregler i regnskapsloven, og for tolkningen av straffehjemplene. Hvor sterkt formålet med loven er krenket, vil ha betydning når rekkevidden av straffebestemmelsen skal klarlegges. Hvorvidt en handling er en vesentlig, mindre vesentlig eller svært alvorlig må ses i forhold til formålet.

I den videre fremstilling benyttes TFV som forkortelse for så vel norsk "rettvisende bilde" som det EU-rettslige uttrykket, idet det forutsettes at TFV og "rettvisende bilde" har det samme materielle innholdet.

2.3.2 Den rettslige standarden - god regnskapsskikk

"God regnskapsskikk" (GRS) er et sett faglige normer innen regnskaps- og revisjonsfaget, og har nært slektskap med "god forretningsskikk". Norsk lovgivning har tradisjonelt bygget på disse grunnleggende normene ved en samlet henvisning til GRS. I den nye regnskapsloven er kravet om GRS videreført i § 4-6. GRS er således en rettslig standard⁷², som betyr at lovteksten henviser til et utenomrettslig sett av normer. Som rettslig standard

⁷¹ Ot.prp.nr.89 (2003-2004) side 47

⁷² I teorien defineres "rettslig standard" ulikt. Ragnar Knoph brukte begrepet i vid betydning, slik at den omfatter alle regler som henviser til et skjønn, jfr. "Rettslige standarder" (1939). Tilsvarende Andenæs, Innføring i rettsstudiet, side 65-66 og Eskeland, side 103. En snever definisjon vil være at den bare refererer til utenomrettslige standarder, se Boe, Innføring i juss, side 225-227. Jeg bygger på Boes definisjon.

vil GRS variere over tid, og i forhold til teknologi. Den vil også bli vurdert forskjellig i forhold til bransje og i forhold til bedriftens kompleksitet, kompetanse og ressurser⁷⁴. Domstolens oppgave blir å utfylle lovteksten med slike utenomrettslige regler. Dette kan være hensiktsmessig når forholdene endrer seg på en måte som ikke lovgiverne har forutsett.⁷³ Samtidig betyr det at lovteksten i seg selv blir vag og uklar. Det blir vanskelig for den enkelte å forutberegne rettsstillingen.

Prinsippet GRS henviser til "skikk". Med "skikk" forstås det samme som sedvane, det vil si en praksis, som over tid har festnet seg, og som er blitt alminnelig akseptert. For at skikken skal være "god", kreves det at den holder mål etter visse faglige normer, det vil si regnskapsfaglige og yrkesetiske standarder.

Ofte vil en regnskapspraksis bli fanget opp eller utviklet i regi av regnskapsfaglige organer som NSRF (Norges statsautoriserte revisorers forening), Norsk Regnskapsstiftelse, Norske Finansanalytikeres Forening og Oslo Børs. De utgir standarder som reflekterer GRS i forskjellige bransjer. Slike standarder gir således uttrykk for hva som skal regnes som "allmenn aksept i praksis". Dessuten er fagorganene med på å sikre at standarden er "god". Men for at regelen skal være "skikk", kreves imidlertid at den virkelig er i alminnelig og festnet bruk.

En foreløpig definisjon for GRS kan være *de faglige normer som er utviklet av regnskapsfaglige organ, og som er blitt festnet og alminnelig akseptert praksis blant regnskapskyndige.*

2.3.3 Nærmere om de generelle normene i GRS

For å klargjøre det rettslige innholdet av GRS, slik GRS er oppfattet i dag, tas det som vanlig utgangspunkt i alle rettskildefaktorene, det vil si, lovtekst, rettspraksis, forarbeider og de regnskapsfaglige standardene.

⁷³ Johnsen/Kvaal, side 192, Ravnaas, side 346

GRS blir oppfattet⁷⁴ som selve grunnlaget for regnskapslovgivningen⁷⁴. På grunn av at GRS er blitt til gjennom sedvane og praksis, og etter hvert også i tilknytning til regnskapslovgivningen, er det naturlig å gjennomgå rettskildene i kronologisk orden. De eldre lovforarbeider⁷⁵ fremhever at GRS omfatter følgende overordnede kvalitetskrav:

- Orden
- Pålitelighet
- Klarhet.
- Fullstendighet.
- Kontinuitet i regnskapsoppstillingene.
- Forsiktighet.
- Vesentlighet.

Siden har disse kvalitetskravene gått inn i NSRF's anbefaling nr.0 til regnskapsstandard for GRS⁷⁶.

Disse hevdvunne kvalitetskravene er nå for en stor del innarbeidet i regnskapsloven. Klarhetskravet⁷⁶ innebærer at det ikke skal være tvil om hva informasjonen betyr, og stiller krav til oversiktlig og systematisk presentasjon. Det er for eksempel ivarettatt gjennom standardiseringsreglene, jfr. §§ 6-1 – 6-8, og regler om noteopplysninger, jfr. §§ 7-1 ff. Videre vil kravet til fullstendighet⁷⁶ innebære at det må gis informasjon om alle forhold som er nødvendig for at brukerne av dataene skal få et riktig bilde av foretaket, og fremgår av blant annet §§ 2-1, 2-3 og 4-1(1) nr. 1. Kontinuitetskravet fremgår av §§ 4-4 og 4-2. Forsiktighetsprinsippet går ut på at virksomhetens stilling ikke må overvurderes, og er ivarettatt i blant annet § 4-1(1) nr.4. Trolig vil pålitelighetsbegrepet være dekket av § 3-2a,

⁷⁴ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 6.8.5 og NOU 1995:30 side 27-28

⁷⁵ Regnskapslovkomitéen av 1959, Innst. 5. oktober 1962, s. 73

⁷⁶ Norges Statsautoriserte Revisorers Forenings Anbefaling nr. 0, jfr. Kinsardal, side 73

som stiller krav om at årsregnskapet skal gi et "rettvisende bilde" av bedriftens økonomiske situasjon.

Vesentlighetsprinsippet⁷⁶ innebærer blant annet at kun informasjon som er nødvendig for å forstå bedriftens økonomiske situasjon skal presenteres i regnskapet. For mange detaljer kan være like utilfredsstillende som for få. Flere av reglene i regnskapsloven bygger direkte på et vesentlighetsprinsipp⁷⁷. Især gjelder det § 7-1(2) som bestemmer at opplysninger som er "nødvendige for å bedømme.. [bedriftens].. stilling og resultat" skal fremgå av noteopplysninger til årsregnskapet. "Vesentlig" og "nødvendig" vil i denne sammenhengen være synonymmer. Sist, men ikke minst, kan et vesentlighetsprinsipp trolig også innfortolkes i kravet om "rettvisende bilde", jfr. § 3-2a (nærmere om dette i kapittel 2.4). Det eneste prinsippet som ikke er blitt direkte lovfestet, er kravet til orden. Forarbeidene⁷⁸ presiserer at de generelle prinsippene nå er innarbeidet i loven, men at GRS skal videreføres. Det synes å innebære at også kravet til orden skal innfortolkes i GRS.

Rettspraksis er sparsom med hensyn til å utdype det rettslige innholdet av GRS. I Rt-1999-36 (side 47-51) ble GRS lagt til grunn som tolkningsmoment i en gjerningsbeskrivelse. I dommen ble kravet om "fullstendige opplysninger i regnskapsbøkene", jfr. g-rskl § 5, tolket til å omfatte opplysningsplikten i tertialregnskap så vel som årsregnskap, slik som disse fremsto eksternt. Høyesterett benytter her fullstendighetskravet som ledd i en utvidende tolkning: Manglende opplysninger i et periodisk oppgjør blir knyttet til "bokføring", jfr. g-rskl § 5, som så blir knyttet til kravet om "fullstendighet", jfr. g-rskl § 4. Høyesterett bygget i sin helhet på de eldre forarbeidene⁷⁹, og tilføyde ikke noe nytt med hensyn til innholdet i GRS.

De generelle kvalitetsnormene i GRS har som vist vært stabile gjennom flere tiår. Samlet bekrefter alle rettskildene det generelle innholdet av GRS. Med unntak av ordenskravet er

⁷⁷ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 2.5, 10. avsnitt

⁷⁸ Ot.prp.nr.42 1997-98) kapittel 6.8.5 side 106

⁷⁹ Regnskapslovkomitéen av 1959, Innst. 5. oktober 1962, s. 73

normene nå lovfestet. Det innebærer at rettsusikkerheten er blitt mindre. Legalitetsprinsippet er med andre ord bedre ivaretatt enn tidligere.

2.3.4 Kan brudd på kravet til GRS anvendes som straffebed?

Det skal først drøftes om kravet til GRS, slik innholdet av GRS er fastlagt nå, kan legges til grunn direkte som et straffebed. Det skal deretter foretas en hypotetisk drøftelse: En rettslig standard er som kjent dynamisk, og utvikler seg over tid. Det drøftes derfor om ulovfestede regler i ly av GRS kan gjøres gjeldende i strafferettslig sammenheng.

Straffehjemlene er bygget opp slik at enhver regel som overtres i regnskapsloven kan bli straffet, jfr. rskl § 8-5 og strl § 286. Det er flere regler i regnskapsloven som direkte bygger på kravet til GRS. Det gjelder også hovedregelen om at bokføring og årsoppgjør skal skje i samsvar med GRS, jfr. § 4-6. Den straffbare handlingen vil altså være å bryte med et eller flere kvalitetskrav i GRS. For ordens skyld nevnes også lovens unntaksbestemmelser, §§ 3-4(2), 3-8, 5-17(3) nr. 4, 6-6(1), § 6-3(3). For eksempel bestemmer § 3-8 at datterselskap ikke skal inkluderes i konsernregnskapet når det er i strid med GRS. Dersom den regnskapspliktige benytter seg av unntaksregler han ikke har adgang til, har han overtrådt lovens ordinære bestemmelser og samtidig GRS. Den videre fremstillingen gjør en felles drøftelse av tilfellene hvor det foreligger et brudd på GRS.

Det første spørsmålet er om GRS slik standarden foreligger nå, kan være et straffebed. I og med at regnskapsloven i større grad har lovfestet de generelle kravene som inngår i GRS, strider det mindre mot legalitetsprinsippet enn det som var tilfellet i den eldre regnskapslovgivningen. Rettssikkerhetssituasjonen er klart forbedret. Det vil i langt flere tilfelle fremgå direkte av lovteksten hvilke plikter den regnskapspliktige har. Rettssikkerheten for den enkelte er således blitt styrket. GRS vil med det generelle grunnlaget som er blitt lovfestet ut fra ordlyden være et godt grunnlag for en straffesanksjon. Den utstrakte lovfesting av GRS-prinsippene fører på den annen side til at rammelovgivningen og henvisningen til GRS er blitt overflødig i større grad enn tidligere.

Det andre spørsmålet angår de hypotetiske tilfellene hvor det er utviklet ny regnskapspraksis i ly av GRS, som ikke er blitt lovfestet. Slike regler kan utvikle seg i en retning som virker enten formildende og eller skjerpende for den regnskapspliktiges lovbrudd. Det forutsettes her at regelen vil virke i ugunstig retning for den regnskapspliktige i forhold til nåværende innhold av GRS. I en tid med stadig strengere krav til kompetanse og kvalitet, synes en slik utvikling å være mest plausibel. Dessuten gir det den mest interessante drøftelsen i forhold til rettssikkerheten for den enkelte.

Regnskapsloven skal være en rammelov, som skal utfylles med den rettslige standarden GRS. Det fremgår av ordlyden i loven, jfr. § 4-6 og unntaksbestemmelsene. Videreføringen av GRS ble grundig behandlet i lovforarbeidene⁸⁰, men de omtaler ikke særskilt hvordan brudd på GRS skal behandles som straffebed. For øvrig virker uttalelsene motstridende, fordi det på den ene siden fastslås at regnskapsloven skal være "...en rammelov som utfylles av standarden om god regnskapsskikk" og på den andre siden at "utviklingen av god regnskapsskikk må ligge innenfor de rammer loven fastsetter."⁸¹ Rammelovgivning med utfylling av en rettslig standard skulle strengt tatt gi rom for at loven tolkes og tilpasses en dynamisk virkelighet. Dersom GRS bare kan utvikle seg innenfor lovens rammer, synes en slik tilpasning å være avskåret. Siden det var et ønske fra næringslivet om å beholde en viss fleksibilitet i det praktiske arbeidet, og et ønske fra forvaltningen om en sterkere grad av lovfesting, kan uttalelsene tolkes som et kompromiss.⁸² Det må antas at Finansdepartementet i noen grad ønsket å begrense bruken av GRS på områder som ikke var lovregulert. Et moment som taler i den retning er at tilliten til de regnskapsfaglige organene var større enn til at praksis skulle få utvikle seg fritt. Således ønsket man at anbefalingene fra slike utenomrettslige fagorgan skulle virke særlig bestemmende på innholdet av nye GRS-regler, slik at de umiddelbart kunne avskjære en etablert, men uheldig praksis. Det er mer usikkert hva lovgiverne⁸³ selv egentlig mente.

⁸⁰ Ot.prp.nr.42 kapittel 6.8.5, side 106

⁸¹ Ot.prp.nr.42(1997-98), kapittel 2.6.3

⁸² Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 6.8.5

⁸³ Innst.O.nr.61 (1997-98) kapittel 5.7.2

Rettspraksis viser i et begrenset antall dommer at GRS har hatt betydning for selve gjerningsbeskrivelsen. I noen saker er det for eksempel avsagt dom på grunn av grov forsømmelse og uorden, for eksempel ved manglende eller uoversiktlig regnskapsføring (se kapittel 2.4). I Rt-1999-36⁸⁴ tolker Høyesterett manglende opplysninger i et regnskapsoppgjør som at det foreligger et brudd på GRS, jfr. g-rskl § 4, som tilsvarer ny rskl § 4-6. Et selskap hadde gitt for lite opplysninger i et tertialoppgjør vedrørende bankinnskudd, og det ga et misvisende inntrykk av selskapets likviditet. Høyesterett bygde på eldre forarbeid og fant at de manglende opplysningene var i strid med fullstendighetskravet i GRS. Dommen er innviklet og ikke lett å forstå, fordi den blant annet hevder at manglende opplysninger i et årsoppgjør har med "bokføring" å gjøre. Den viser imidlertid at Høyesterett ikke kunne konkludere med at det forelå et lovbrudd, uten å henvise til hovedregelen om GRS, jfr. g-rskl § 4. Dessuten viser den at Høyesterett kun bygde på forarbeid. I domspremissene ble yrkesetiske standarder ikke benyttet i det hele tatt, og alminnelig praksis var nevnt, men ikke vektlagt.

Eriksen⁸⁵ mener generelt at i alle fall vesentlige brudd på GRS bør være straffbart. Ravnaas⁸⁶ mener derimot at GRS ikke vil kunne tilsidesette eller utfylle regelen, når det fremgår av sammenhengen at loven er ment å være uttømmende. Ikke minst gjelder det når forholdet er nylig er blitt lovregulert. Johnsen og Kvaal⁸⁷ synes å være preget av tvetydigheten i forarbeidene.

⁸⁴ I Rt-1999-36 (side 49) var bakgrunnen at et forsikringskonsern hadde gått konkurs. Straffesaken gjaldt overføring av beløp mellom selskap og måten dette ble fremstilt i tertialregnskapet. Det var trukket større beløp på morselskapets kassekreditt og overført til datterselskapets bankkonto, slik at sistnevntes tertialregnskap ga et positivt, men misvisende bilde av likviditeten. Beløpene ble tilbakeført til morselskapet etter få dager. Lagmannsretten mente slik "window dressing" var vanlig i konsern, men at beløpenes størrelse gjorde at grensen for det legale var overtrådt. Høyesterett fant at det forelå brudd på bestemmelsen om "fullstendighet i bokføringen", jfr. g-rskl § 5, jfr. kravet om god regnskapsskikk i g-rskl § 4. Man mente "at uriktigheten skyldtes at den bokføringen som var foretatt var ufullstendig."

⁸⁵ Eriksen, side 34

⁸⁶ Ravnaas, side 360

⁸⁷ Johnsen og Kvaal, side 200

En rekke reelle hensyn kommer i betraktning. Formålet med rammelovgivning er at lovgiverne kan forebygge uheldig praksis som ikke var forutsett i lovverket. Spørsmålet drøftes først i lys av legalitetsprinsippet, og deretter i forhold til andre reelle hensyn som prevensjon og straffverdighet.

Legalitetsprinsippet bestemmer at en handling bare kan straffes når handlingen er forbudt ved lov vedtatt av Stortinget. Det taler for det første sterkt imot at regnskapsfaglige organer, nasjonale som internasjonale, kan ha en lovgivende funksjon. I motsetning til Finansdepartementets syn kan ikke anbefalinger fra regnskapsfaglige organ ha status som lov (i strafferettslig betydning). Rettspraksis synes å underbygge legalitetsprinsippets betydning. Det fremgår for eksempel av Rt-1999-36 at Høyesterett i en tolkning av GRS og fullstendighetskravet ikke vurderte yrkesetiske anbefalinger, men la ensidig vekt på lovforarbeider fra 1962.

For det andre innebærer legalitetsprinsippet et forbud mot at straff ilegges med basis i sedvane. Det taler mot at en GRS-regel kan anvendes som direkte grunnlag for en straffesanksjon, selv om den utløper fra allmenn akseptert praksis. Det synes fortsatt å være uforenlig med lovkravet i grunnloven at en sedvanebasert regel fullt og helt kan legges til grunn som et straffebud. I henhold til EMK kan en sedvaneregulering derimot legges til grunn dersom rettskildebildet er entydig. I en hypotetisk drøftelse er det vanskelig å avgjøre om en slik regel ville ha full støtte fra alle rettskilder. Rettspraksis synes i noen grad å støtte opp under legalitetsprinsippet i grunnlovens betydning. For eksempel kan uttalelsene i Rt-1999-36 tyde på at verken Høyesterett og lagmannsretten la særlig vekt på at praksisen med "window dressing" var vanlig, i når utslagene i beløpene var store.

Som retningslinje krever dessuten legalitetsprinsippet at lovteksten skal være klar med hensyn til gjerningsbeskrivelse. Rettspraksis viser generelt at Høyesterett vil strekke seg langt for å slippe å underkjenne en lovbestemmelse, og i Rt-1999-36 bekreftes det at Høyesterett ikke viker tilbake for å benytte en rettslig standard som grunnlag for en straffedom.

Hensynet til regnskapsbrukerne og bevissikring taler for at uønskede handlinger blir straffet. Mange vil også mene det er urettferdig at noen "slipper unna" fordi de finner et smutthull i loven.

Rettskildebildet er langt fra entydig, og de ulike hensynene må veies mot hverandre. Legalitetsprinsippet setter således klare grenser for bruk av sedvane og utenomrettslige "lovgivere", og er et hensyn som har støtte av rettspraksis. Det må derfor veie tyngre enn lovforarbeidene i spørsmålet om bruken av fagorganer. Heller ikke de allmennpreventive hensynene kan veie tyngre enn de grunnlovsfestede hensynene til rettssikkerheten. Det må konkluderes at verken "skikk" eller regnskapsfaglige organer kan ha direkte innflytelse på de reglene som skal anvendes som straffebed. Nye regler som er utviklet i ly av GRS bør som hovedregel lovfestes før bli direkte anvendt som straffebed.

2.3.5 Vurdering av samsvaret mellom TFV og GRS

Det siste spørsmålet angår forholdet mellom TFV og god regnskapsskikk. Dersom det oppstår motstrid mellom TFV og den nasjonale bestemmelsen, skal TFV gå foran. Det følger av EØS-loven § 2, jfr. prinsippet om lojalt samarbeid i EØS-avtalen artikkel 3. Selv om det er språklige nyanser mellom TFV og den norske "rettvisende bilde", må en tolkning av "rettvisende bilde" derfor først ta utgangspunkt i direktivteksten vedrørende TFV. Dernest vil relevant rettspraksis innen EU-domstolen og EØS-domstolen være avgjørende. Selv om det i EØS-avtalen er tatt forbehold om rettspraksis innen EU i tiden etter inngåelse av avtalen, vil det neppe være spørsmål vedrørende tolkning av et regnskapsdirektiv som sette prinsippet om lojalt samarbeid på prøve. Det meste taler derfor for at TFV vil få en EU-konform tolkning. Spørsmålet er her om det foreligger samsvar mellom TFV og GRS.

Lovutvalget⁸⁸ utredet spørsmålet grundig, og forarbeidene⁸⁹ bygger på lovutvalgets oppfatning av at TFV og GRS er i samsvar. Det fremgår indirekte av forarbeidene⁹⁰ at

⁸⁸ NOU 1995:30 kapittel 2 og 12 og NOU 2003:23 pkt. 2.8 og 9.3.2.

⁸⁹ Ot.prp.nr.89 (2003-2004) kapittel 5.6

implementering av TFV som "rettvise bilde" er valgt fordi det samsvarer best med rammelovgivningen og bruken av den rettslige standarden GRS.

TFV og EU's regnskapsstandarder er ivaretatt i og med at de i henhold til EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett. Ettersom TFV er blitt transformert til norsk rett på samme måte som i tysk lovgivning, må GRS anses å være i overensstemmelse med TFV. Det følger også av at de grunnleggende prinsippene i GRS er innarbeidet i lovverket.

2.3.6 Oppsummering

Det synes som om utviklingen er på vei bort fra en sedvanebasert lovgivning innen regnskap. Regnskapsloven er blitt mer omfattende og detaljert enn den eldre rammelovgivningen, i stor grad som følge av harmonisering med EU-retten. De generelle kravene som utgjør GRS er i stor grad blitt innarbeidet i lovverket. Dermed skulle også behovet for utfyllende tolkning ved hjelp av GRS bli tilsvarende mindre. Det kan med andre ord virke som at kravet til GRS etter hvert blir overflødig. Konkrete regler istedenfor en rettslig standard betyr i utgangspunktet at rettsstillingen er blitt klarere for den enkelte, men dette oppveies antakelig av at lovverket er blitt mer omfattende og komplisert. En videreføring av GRS kan være hensiktsmessig for de regnskapspliktige, for å ha fleksibilitet i det praktiske arbeidet. Imidlertid er en sivilrettslig standard ikke godt egnet til å ivareta det grunnlovsfestede kravet til klare, forutsigbare og, ikke minst, lovfestede strafferegler.

Innføringen av TFV i norsk lovgivning fikk en treg start, ikke minst på grunn av hårdnakket fastholdelse av GRS som overordnet prinsipp. Det er et inntrykk at det norske GRS-begrepet også førte til at TFV i norsk utgave fikk en annen utforming enn det som virker naturlig ut fra direktivtekstens ordlyd.

⁹⁰ Ot.prp.nr.89 (2003-04) kapittel 5.4

Fordelen med TFV fremfor GRS vil være at den i større grad representerer en klart formulert bestemmelse om formålet med regnskapslovgivningen. I et strafferettslig perspektiv har det sine klare fordeler, noe som vil gå frem av det neste kapitlet.

2.4 De vesentlige, mindre vesentlige og svært grove overtredelser

2.4.1 Innledning

Både rskl § 8-5(1) og strl § 286 inneholder et vesentlighetskrav. Den som "vesentlig overtrer" regnskapslovgivningen straffes. Med det indikeres at det straffbare forholdet skal være alvorlig for å bli karakterisert som "vesentlig".

Hva som er vesentlige lovbrudd må avgrenses både nedad og oppad. Nedad må det skilles mellom de vesentlige og mindre vesentlige handlingene. De mindre vesentlige handlingene er straffrie i henhold til strl § 286, mens de er straffbare etter rskl § 8-5(2). Oppad må det skilles mellom de vesentlige overtredelser og de overtredelsene som henføres til kategorien "særlig skjerpene omstendigheter", jfr. 1. ledd 2. punktum i begge bestemmelser. I strafferetten henspeiler "særlig skjerpene omstendigheter" både på de særdeles alvorlige objektive forhold ved handlingen, så vel som subjektive trekk ved lovbrøteren⁹¹. Foreligger det flere slike spesielt alvorlige forhold, er strafferammen utvidet.

Forøvrig antas uttrykkene "vesentlig" og "særlig skjerpene omstendigheter" å ha samme betydning i strl § 286 og i rskl § 8-5(1). Dette fordi ordlyden i de to straffebudene er den samme, og fordi nye lovforarbeid⁹² bygger på de eldre. Det er en nyanseforskjell. Tidligere fungerte vesentlighetskravet som et vilkår for straffbarhet, og det måtte være oppfylt for å kunne vurdere "særlig skjerpene omstendigheter". I rskl § 8-5 fremstår "vesentlig" som et straffskjerpene moment, jfr. § 8-5(2) og etterarbeid⁹³. Imidlertid må vilkåret "vesentlig"

⁹¹ Eskeland, side 412 ff.

⁹² Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13.4

⁹³ NOU 2003:15 "Fra bot til bedring"

være oppfylt, før det blir tale om å vurdere grunnlaget for "særlig skjerpene omstendigheter", og det må være det avgjørende her. Analysen videre skal konsentreres om å avdekke rekkevidden av vesentlighetskravet.

Etter en klargjøring av vesentlighetskravet skal de forskjellige gruppene av lovbrudd gjennomgås suksessivt, etter stigende grovhetsgrad. En nærmere analyse av uttrykket "særlig skjerpene omstendighetene" og tilhørende objektive skjerpelsesmomenter gjennomgås tilslutt.

2.4.2 Vesentlighetskravet – et kvantitativt eller et kvalitativt kriterium?

Det skal identifiseres de grunnelementene som utgjør vesentlighetskravet. Ingen av straffehjemlene inneholder ytterligere ord eller uttrykk som gjør det mulig å skille mellom alvorlighetsgradene. Ut fra den loven som straffebudet henviser til, og de formålene sanksjonene skal ha, er det naturlig å starte med lovens formål. Formålet med regnskapsloven er delvis fastslått i rskl § 3-2a, som stiller krav til et pålitelig *årsregnskap*, se ovenfor. Et annet hensyn bak selve straffehjemmelen er bevissikringshensynet. Selve bevissikringshensynet fremgår ikke direkte av loven, men er ivaretatt gjennom reglene om oppbevaring og dokumentasjon.

"Årsregnskap" henspeiler på det offentliggjorte årsoppgjøret, jfr. rskl § 8-1, mens formålet med loven er å dekke informasjonsbehovet i videre forstand. For eksempel skal også den regnskapsinformasjonen som går til myndighetene være pålitelig, jfr. oppgaveplikten som følger av merverdiavgiftsloven og ligningsloven. Dessuten bør kravet til "rettvisende" informasjon også gjelde regnskapsinformasjon som blir offentliggjort på eget initiativ. Rettspraksis la således til grunn at de samme reglene måtte gjelde for tertialregnskap som for årsregnskap, jfr. Rt-1999-36. For regnskapsbrukerne er det viktig at den regnskapsinformasjonen som blir presentert for dem er pålitelig, enten det er i form av årsregnskap eller i form av periodiske oppgjør eller lovpålagte oppgaver. Reelle hensyn og rettspraksis taler for å tolke "årsregnskap" utvidende til å bety all regnskapsinformasjon som blir gitt til brukerne.

Ut fra regnskapslovens formål om riktig regnskapsinformasjon til alle brukerne, er det nærliggende å knytte "vesentlig" til graden av feilinformasjon som blir gitt til regnskapsbrukerne. Feilen kan være både kvantitativ og kvalitativ. Dess mer feilaktig bilde, dess mer vesentlig brudd foreligger. "Vesentlig" kan tolkes slik at feilene må ha en viss økonomisk størrelse for å bli betraktet som vesentlig. Det kan også tolkes slik at kvaliteten på tilleggsinformasjonen er for dårlig, jfr. kravene om noteopplysninger i rskl §§ 7-1 ff.

I nye forarbeider⁹⁴ er det en kasuistisk tilnærming til hvilke lovbrudd som skal inngå under skjerpene omstendigheter, og forøvrig er grensene for vesentlighetskravet ikke klargjort. Det er forarbeidene⁹⁵ og rettspraksis i tilknytning til strl § 286 som kan gi grunnlag for å sondre mellom de vesentlige, de mindre vesentlige og de groveste overtredelsene. Eldre forarbeid⁹⁶ knytter i stor grad vesentlighetskravet til et økonomisk kriterium. Det nevnes såvel "økonomiske konsekvenser" som "omfanget av virksomheten".

Rettspraksis er omfattende, og inneholder mange kategorier lovbrudd som etter samlet vurdering blir ansett som vesentlige. Det kan slås fast at de fleste sakene gjelder brudd som enten har økonomiske konsekvenser for andre brukere, eller som dreier seg om større beløp og en fare for at andre lider tap. Rettspraksis gir også et visst grunnlag for å trekke den nedre og den øvre grensen for vesentlighetskravet, med utgangspunkt i blant annet et økonomisk kriterium.

Som uttrykk for gjeldende praksis og teori innen regnskapsfaget kan det tas utgangspunkt i revisjonsstandarden RS 320, som tar utgangspunkt i denne retningslinjen for hva som legges i vesentlighet:

”Informasjon er vesentlig hvis feil i eller utelatelse av informasjonen kan påvirke økonomiske beslutninger som treffes av brukerne på grunnlag av årsregnskapet. Vesentlighet avhenger av størrelsen på regnskapsposten eller feilen, sett i forhold til omstendighetene rundt utelatelsen eller feilen. Vesentlighet uttrykker derfor en

⁹⁴ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13

⁹⁵ Innst.O.nr.5 (1979-80) side 2

⁹⁶ Innst.O.nr.5 (1979-80) side 2

grenseverdi eller terskel mer enn en kvalitativ egenskap informasjonen må ha for å være til nytte".⁹⁷

I definisjonen settes det likhetstegn mellom "vesentlig" og den potensielle skadevirkningen av feilinformasjon for regnskapsbrukerne. Feilinformasjonen er bare vesentlig dersom den *har* villedet eller *kan* villedde andre regnskapsbrukere. Det er ikke et krav at informasjonen faktisk *har* villedet noen. Det er "årsregnskapet" som er grunnlaget for vesentlighetsbedømmelsen. Beløpets størrelse vil ha betydning, men også de forholdene som faktisk har forårsaket feilen - omstendighetene. Til sist er det nevnt at vesentlighet representerer en terskel eller en grenseverdi. Grenseverdien må forstås som grensen nedad mot bagatellfeil, også kalt "tolererbare feil", se Gulden⁹⁸.

Eriksen⁹⁹ er som nevnt skeptisk til å benytte revisjonsfagets vesentlighetskrav, men mener at vesentlighetskravet skal omfatte informasjonens villedende evne. Det skal ikke være nødvendig å påvise at brukerne faktisk har blitt villedet.

De ovennevnte rettskildene gir et nokså entydig bilde. Samtlige kilder vektlegger hensynet til regnskapsbrukerne, og på de økonomiske skadevirkninger som regnskapsbruddet faktisk har eller kan ha. Det fremgår av kildene at virkningen av bruddet ikke behøver å manifestere seg i konkrete tap for andre. Det er nok at de er villedet. Det tolkningsresultatet som har mest for seg, er at det tas utgangspunkt i et *kvantitativt kriterium*, altså hvor stor utslag feilen har i regnskapet, eller i forhold til omgivelsene. Det andre kriteriet er knyttet til skadevirkningen av feilen i forhold til brukerne. Skadevirkningen vil være at brukerne blir *villedet* slik at det er *fare* for at de feilvurderer situasjonen og påfører seg selv tap.

Legalitetsprinsippet tilsier at betydningen av "vesentlig" skal være klar og tydelig, og være forankret i loven. Anvendes legalitetsprinsippet på det ferdige tolkningsresultatet av

⁹⁷ Den norske revisorforening, Revisors Håndbok, 2004, RS 320 – Vesentlighet, side 97 punkt 3 (International Accounting Standards Committee)

⁹⁸ Gulden (side 89-96)

⁹⁹ Eriksen, side 36-37

”vesentlig”, er det tvilsomt om det vil være fullt ut tilfredsstillt. På den ene siden er forbindelsen mellom vesentlig og lovens formål relativt åpenbar. At feilens effekt i regnskapet har betydning virker nok innlysende på de fleste. Når regnskapet ikke er riktig, må feilen nærme seg det vesentlige, etterhvert som størrelsen øker. Når feilen manifesterer seg i tap hos andre er det også innlysende at regnskapets formål er overtrådt. At grensen går ved den ”villedende evne”, er imidlertid ikke selvforklarende, og må anses å være klart utenfor en naturlig forståelse av ordlyden ”vesentlig”. Selv om tolkningen ”har de beste grunner for seg”, så finnes det ingen konkrete holdepunkter i lovs form som støtter tolkningen. Sett i lys av legalitetsprinsippet relative betydning som en retningslinje, vil vekten av de andre rettskilder tale for å benytte vesentlighetskravet i denne betydning. Det skal gjennomgangen nedenfor av konkrete lovbruddstyper underbygge. Vesentlighetskravet består av to grunnelementer, ett kvantitativt og ett kvalitativt element:

Feilen må være av en viss økonomisk, dvs. tallmessig størrelse og den må virke villedende på andre brukere.

2.4.3 Mindre vesentlige brudd

Så lenge regnskapsbruddet ikke innebærer at noen blir villedet slik at det oppstår en fare for tap, taler mye for at feilen skal anses for å være mindre vesentlig. Slike feil kan typisk være formelle feil i det interne regnskapet, som ikke er videreformidlet til andre. Eksempler er mindre feil begått ved rene inkurier, for eksempel manglende opplysninger i et enkeltbilag, feilkontering eller feilposterings som ikke gir utslag på bildet av virksomheten samlet sett. Også mindre forsinkelser i løpende registrering (etterslep) må regnes som mindre vesentlig, med grense ned til det unnskydelige, ikke straffbare forholdet.

Ifølge eldre lovforarbeid¹⁰⁰ er virksomhetens ”art og omfang”, et ledd i vesentlighetsbedømmelsen. Grensen trekkes ved hvordan feilen virker i forhold til eksterne omgivelser: En liten feil i en liten bedrift vil lett bli bedømt som mindre vesentlig, mens

¹⁰⁰ Se Ot.prp. 61 (1978-79) s. 42

den samme feilen blir bedømt som vesentlig når den begås av en stor bedrift. Imidlertid presiserer forarbeidene generelt at feil som forårsaker tap for andre regnes som vesentlig brudd på regnskapsloven, også når feilen begås av en liten bedrift. Beløpsgrensen må med andre ord settes lavt. Det er et åpent spørsmål hva som egentlig er tenkt med hensyn til større feilbeløp i interne regnskaper. Det praktiske og fornuftige må være at beløpsfeil som ikke har konsekvenser i omgivelsene ikke skal regnes som straffbare uansett om bedriften er stor eller liten. Nye forarbeid¹⁰¹ uttaler bekymring over at det kompliserte lovverket ikke har tatt tilstrekkelig hensyn til småbedriftene. Det kan tas som et uttrykk for at et beskjedent omfang av virksomheten (og av regnskapsfeilen) fortsatt skal vurderes mildt.

Rettspraksis er sparsom. Et eksempel på at Høyesterett satte en bagatellgrense, er Rt-1988-1351. Beløpene det dreide seg om var i størrelsesorden 9000 og 6000 kroner. Spørsmålet om "tolererbare feil" volder tvil i rettspraksis. Dommen i Eidsivating lagmannsrett 20. desember 2004 (LE-2004-36106) er et eksempel:

Under dissens ble en lege dømt i henhold til rskl § 8-5(1) for unnlatt regnskapsførsel i egen privatpraksis i en periode på 2 år og 8 måneder hvor det ikke var aktivitet eller inntjening, hvorpå foretaket ble tvangsavviklet og slått konkurs. Flertallet mente vesentlighetskriteriet var oppfylt, fordi unnlatt regnskapsplikt over lengre perioder alltid skal anses som vesentlig overtredelse, jfr. mens mindretallet anså bruddet for å være mindre vesentlig fordi lovbruddet bar preg av å være en formalovertredelse.

På grunn av bevis hensynet synes dommen riktig.

Verken regnskapslovens formål og hensynet til bevissikring står i fare ved slike overtredelser. Allmennpreventive hensyn og lav straffverdighet taler også for at det skal trekkes en bagatellgrense. Samlet taler rettskildefaktorene for at når virkningen på omgivelsene er marginal, og regnskapsinformasjonen gir et riktig bilde av virksomheten, skal de nevnte forholdene anses som mindre vesentlig brudd.

¹⁰¹ Innst.O. nr.61 (1997-98) kapittel 1.2 og 12.2

Det er for øvrig et spørsmål om noen av lovbruddene kan anses å falle innunder den ulovfestede rettsstridsreservasjonen. Det kan neppe være verken rimelig eller fornuftig at enhver feil i regnskapet skal vurderes som straffbar. Forsinket innsending kan være et annet eksempel på brudd som ikke omfattes av straffetrusselen. Gebyrsanksjonen må oppfattes som en av de få avkriminaliseringstendensene som finnes i loven, jfr. § 8-3. Til tross for uttalelser i forarbeidene¹⁰², kan det neppe bli aktuelt å påtale slike forsinkelser, så lenge de rammes av gebyrene.

I det store og det hele synes den altomfattende straffetrusselen i § 8-5(2) å være best egnet til å være en moralsk pekefinger som kan virke preventiv og forebyggende på allmennheten. Det synes imidlertid ikke å være verken praktisk eller ønskelig å følge opp en så vidt rigid bestemmelse. På sikt vil den trolig virke mot sin hensikt.

2.4.4 Villedende regnskapsinformasjon som potensielt kan forlede andre til tap

Når regnskapsinformasjonen som presenteres inneholder så store feil at det gir et feilaktig bilde av virksomheten, og det er fare for at andre blir forledet til å ta tapsbringende beslutninger, tilsier det at vesentlighetskravet er oppfylt.

Ifølge eldre lovforarbeid¹⁰³ er det ikke tilkjennegitt noe eksplisitt syn på villedende regnskapsinformasjon. Nye lovforarbeid¹⁰⁴ er heller ikke eksplisitte med hensyn på vesentlighetskravet. Den skjerpede holdningen generelt til regnskapsbrudd, taler for å tolke dem i retning av at vesentlighetskravet er tilfredsstilt allerede ved ”villedende informasjon”.

Høyesterettspraksis innebærer at beløpets størrelse kan være nok til at vesentlighetskravet er oppfylt. Se Rt-1992-1612, hvor det var unnlatt å etablere konsernregnskap, og verdien av

¹⁰² Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13

¹⁰³ Ot.prp.nr.61 (1978-79) side 42

¹⁰⁴ Ot.prp. 42 (1997-98), kapittel 13.4, jfr. 13.2

en varebeholdning ble overvurdert med 5 MNOK. Forholdene ble ansett som en vesentlig overtredelse, blant annet fordi "de gjelder tildels store beløp..[] og har fått betydelige økonomiske konsekvenser". Det var på det rene at en etterfølgende konkurs hadde påført kreditorene tap. Domspremissene gir ikke inntrykk av at det var de villedende opplysningene hadde forårsaket noe tap hos andre. Et klarere eksempel er Rt-1999-36 (se omtale i kapittel 2.3.4). Det ble presisert at straff under "særlig skjerpene omstendigheter" ikke kom på tale, fordi det ville kreve at regnskapsbruddet hadde forårsaket tap for andre. Imidlertid ble forholdet bedømt som "vesentlig" overtredelse. Begge dommene innebærer at vesentlighetskravet var oppfylt uten at det var påvist noen årsakssammenheng mellom lovbruddet og andres tap i forbindelse med "vesentlighetskravet". Det var nok at beløpene var store, og egnet til å villedde.

Eriksen¹⁰⁵ deler som nevnt oppfatningen om at det ikke er nødvendig med årsakssammenheng mellom feilinformasjonen og tapet som er forårsaket.

De reelle hensynene slår forskjellig ut. Det er noe usikkert hva villedende informasjon til offentligheten egentlig har å si for bevissikringen, fordi oppbevarte data ikke nødvendigvis er feil, selv om de offisielle informasjonene er det. I "Finance Credit"-saken¹⁰⁶ hadde man for eksempel pyntet på den offisielle regnskapsversjonen, mens de interne regnskapstallene viste noe annet. Imidlertid taler det meste for at også bevissituasjonen blir vanskeliggjort dersom offisielle opplysninger er misvisende.

Prevensjonshensynet taler generelt for at villedende informasjon blir straffet, fordi det opprettholder respekt for loven og dens formål. Det er av stor interesse for eiere, leverandører og kunder og det offentlige at regnskapet gir pålitelige opplysninger. Også mer "fjerntliggende" interesser kan potensielt lide tap som følge av feil informasjon, for eksempel konkurrentene eller aksjemarkedet generelt.¹⁰⁷ På sikt kan det virke skadelig for

¹⁰⁵ Eriksen, side 37 og 34

¹⁰⁶ Oslo tingrett 19.10.2004 (TOSLO-2003-6955)

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 2.6.1

konkurransforholdene i næringslivet at regnskapsopplysningene ikke er pålitelige. Også aktørene i aksjemarkedet er avhengige av pålitelig regnskapsinformasjon, spesielt gjelder det dem som eier aksjer i selskapet som gir feil informasjon. De vil neppe kunne kalles ”fjerntliggende”. Aksjeeierne ble for eksempel påført store tap ved å stole på regnskapsopplysningene fra Parmalat. Blant de kortsiktige investorene vil det imidlertid være vanskeligere å påvise den direkte årsakssammenhengen mellom villedende regnskapsopplysninger og de tapene som deres handel med aksjer har forårsaket. Markedsaktørene står overfor mange risikoelementer i handel med aksjer, og til enhver tid vil det være både tapere og vinnere blant dem. Også her vil effekten av villedende informasjon vise seg på lengre sikt, i form av at kapital kanaliseres til ulønnsomme formål. Skal de mer fjerntliggende interessene beskyttes, taler det for at årsakssammenhengen mellom opplysningenes villedende evne på den ene siden og tap på den andre, ikke skal ha betydning.

Et annet spørsmål gjelder likebehandling. Straffen for å utbre villedende informasjon bør ses i sammenheng med hvor straffverdig villedende informasjon blir vurdert på andre rettsområder. For eksempel straffes brudd på informasjonsplikten i fondsforvaltningsselskaper med 1 år, jfr. verdipapirfondsloven § 8-3(1), jfr. § 7-2. Brudd på markedsføringsloven anses som forseelse og innebærer maksimumsstraff på 6 måneder, jfr. § 17. Til sammenlikning vil villedende regnskapsopplysninger bli straffet med inntil 3 år, selv om de bare har ”virket villedende”, og ikke forårsaket konkrete tap. Rettferdighetshensyn taler for å anse villedende informasjon som like lite straffverdig som andre former for villedende informasjon.

En samlet vurdering av rettskildebildet tilsier at regnskapsinformasjon som virker villedende bør vurderes som ”vesentlig”. Både rettspraksis, tolkede forarbeider og de fleste reelle hensyn trekker i denne retningen. Også lovens formål støtter klart opp om en slik konklusjon. Rettspraksis støtter denne tolkningen, og de fleste allmennpreventive hensynene taler også for at bruddet er vesentlig. Til tross for at likebehandling ikke er fullt ut ivaretatt når det gjelder strafferammene, må konklusjonen være at det er viktig at lovens

formål blir ivaretatt. Det samsvarer best med formålet at villedende informasjon vurderes som vesentlig overtredelse.

Men som nevnt innledningsvis er legalitetsprinsippet ikke tilfredsstilt, anvendt på det ferdige tolkningsresultatet.

2.4.5 Forsømt informasjonsplikt som forårsaker tap for andre

Forsømt informasjonsplikt som påfører andre tap vil blant annet være manglende regnskap, unnlatt regnskapsførsel, brudd på oppbevaringsplikten (regnskapet mangler helt), samt grov forsømmelse og grov uorden. I henhold til eldre lovforarbeid¹⁰⁸ og rettspraksis anses disse bruddene alltid som vesentlige, og det fastslås generelt at lovbrudd som innebærer et økonomisk tap for omverdenen skal anses som vesentlig, også om beløpene er små.

Når regnskapsplikten er neglisjert fullstendig, slik at regnskapene ikke er blitt ført i det hele tatt over flere år, regnes det som en vesentlig overtredelse, jfr. eldre lovforarbeid¹⁰⁹. Nye lovforarbeid¹¹⁰ anser unnlatt regnskapsførsel over lengre perioder som en skjerpende omstendighet. En gjennomgang av rettspraksis viser at unnlatt regnskapsførsel eller manglende regnskap er den mest vanlige overtredelsen. Lovbrudd i denne kategorien vurderes uten unntak som vesentlig. Det skal lite til for at det foreligger "særlig skjerpende omstendigheter": Se for eksempel Rt-2005-158, hvor innehaver av et billakkeringsfirma ble dømt for ikke å ha ført regnskaper. Se også Rt-1991-518, Rt-1993-1611 og Rt-1995-658.

Det har vært reagert strengt, også når manglende regnskapsførsel ikke synes å ha noen økonomiske konsekvenser i det hele tatt, se for eksempel Rt-1996-22, hvor eieren hadde forsømt regnskapsplikten i flere av sine aksjeselskap som i flere år ikke hadde hatt noen virksomhet. Selv manglende regnskap for bare 3 måneder blir ansett som vesentlig

¹⁰⁸ Ot.prp. 61 (1978-79) s. 42

¹⁰⁹ Ot.prp.nr.61 (1978-79) side 42

¹¹⁰ Ot.prp.nr.42 (1997-98) side 210

overtredelse, når det skjer i samband med konkurs, jfr. lovforarbeid og rettspraksis (se Rt-1994-1051).

Unnlatt regnskapsføring representerer klare brudd på de fleste bestemmelsene i regnskapslovgivningen, og er et klart brudd på formålet med loven. Manglende bilde av virksomheten må klart sidestilles med feil bilde av virksomheten. Brukerne er klart villedet, og sannsynligvis også påført tap. Manglende bevis gjør det ekstra vanskelig å finne ut av de konsekvensene det har for andre. Bevisshensynet taler derfor sterkt for at forholdet anses som vesentlig. Spesielt myndighetene vil bli rammet, fordi bevisgrunnlaget for beskatning vil mangle helt. Dersom bedriften i tillegg er konkurs, vil bevismangelen også ramme andre fordringshavere. Konsekvensene av bruddene tilsier de er straffverdige. Rettskildene peker samlet mot at unnlatt regnskapsføring og manglende oppbevaring over skal anses som en vesentlig overtredelse.

Anvendes legalitetsprinsippet på det ferdige tolkningsresultatet, er det i den strengeste betydningen ikke oppfylt, fordi ”vesentlig” ikke knytter seg til unnlatesehandlinger. Ses alle rettskildene under ett er det imidlertid oppfylt, jfr. EMK art. 7(1).

Bevissikringshensynet er særlig ivaretatt gjennom plikten til dokumentasjon og oppvaring, jfr. rskl §§ 2-1 – 2-7. I henhold til eldre forarbeid¹¹¹ er brudd på oppbevaringsplikten en vesentlig overtredelse, selv om bare mindre deler av regnskapet mangler. Nye forarbeid¹¹² anser bruddet som en ”særlig skjerpene omstendighet”. Også rettspraksis støtter vurderingen, jfr. Rt-1992-978, Rt-1995-1189, Rt-1996-22, Rt-1996-905 og Rt-2004-1074.

Når oppbevaringsplikten er brutt, er det mer usikkert om det er brukernes informasjonsbehov som er krenket. Det er grenser for hvor langt tilbake i tid brukerne har interesse av å gå. Det følger ikke naturlig av formålsbestemmelsen om TFV at det omfatter oppbevaringsplikten. Det er usikkert om det er brukernes informasjonsbehov som er

¹¹¹ Ot.prp.nr. 61(1978-79) s. 42

¹¹² Ot.prp.nr. 42 (1997-98) kapittel 13.4

krenket, fordi det er grenser for hvor langt tilbake i tid brukerne har interesse av å gå. Formålet med regnskapsopplysningene er først og fremst å gi brukerne et bilde av virksomheten slik den er i dag, for å vurdere risikoen ved å gjøre forretninger med den i fremtiden. Det tas forbehold for myndighetene, som nettopp av bevisshensyn vil ha behov for informasjon bakover i tid. Rettskildebildet under sett under ett, taler for at brudd på dokumentasjonsplikten alltid er en vesentlig overtredelse, fordi det foreligger alvorlig brudd især på bevissikringshensynet, så vel som brudd konkrete og klare bestemmelser i loven. Anvendes legalitetsprinsippet i strengeste betydning, er det intet i straffebestemmelsen som knytter "vesentlig" til oppbevaringsplikt, dokumentasjonsplikt og "rettvisende bilde". Er virksomheten er beskjedent, eller nedlagt, vil trolig ikke en innehaver vurdere et brudd som vesentlig. På den annen side er loven fullstendig tilsidesatt, og det følger således implisitt at det i seg selv er vesentlig. Samtlige rettskildefaktorer peker i samme retning, og anvendt på det ferdig tolkede resultat må legalitetsprinsippet derfor anses tilstrekkelig ivaretatt.

2.4.6 "Bedragerisk" informasjon som forårsaker tap for andre

Manipulasjon og forfalskning av tall eller bilagsdokumenter, herunder bruk av uriktige dokumenter, regnes ut fra formålet med loven som vesentlig brudd på regnskapslovgivningen, fordi de grovt krenker formålet med loven. I lovforarbeider¹¹³ og rettspraksis blir slike tilfeller henført under straffalternativet "særlig skjerpene omstendigheter".

Av rettspraksis nevnes for eksempel Rt-1996-88 og Rt-1995-293. Et ferskt eksempel fra Oslo tingrett er "Finance Credit"-saken¹¹⁴.

I regnskapet på hovedselskapet var det ført fiktive fordringer på datterselskaper og nærstående selskap, som i realiteten var papirselskaper uten aktivitet. Dermed var hovedselskapets regnskap "blåst opp" til en høyere verdi enn reelt. Det forekom også falske bilag, den såkalte Stormelektroporteføljen. Endelig var

¹¹³ Ot.prp.nr. 42 (1997-98), kapittel 13.4 og 13.3 (Økokrim)

¹¹⁴ Oslo tingrett 19.10.2004 (TOSLO-2003-6955)

provisjonsinntekter inntektsført før de var opptjent. Oslo tingrett fant at disse manglene representerte brudd under særlig skjerpene omstendigheter, da "årsregnskapet ga et fullstendig feilaktig bilde av virksomhetens totale tilstand".

Rettspraksis anser alltid manipulasjon og uriktige dokumenter som vesentlige, også om beløpene er små. Rettspraksis har i mange dommer bekreftet den strenge holdningen. Et eksempel er Rt-1987-192, hvor fakturaer som gjaldt gartnerarbeider i egen hage var blitt ført på firmaet. Den økonomiske konsekvensen var ikke stor, den innebar manglende innbetaling av skatt og moms med noen få tusenlapper. Sammenlikn Rt 1987-1246 som gjaldt forfalskede fakturaer til en verdi av 16000,-. (Det første tilfellet ble subsumert under strl § 286(1) 2. straffalternativ, og det andre under 1. alternativ. Et forhold som må tilskrives forskjellig subsumsjon i underretten.)

Preventive hensyn, stor straffverdighet og rettferdighetshensyn taler sammen med øvrige rettskildefaktorer entydig for at manipulasjoner med regnskap eller bilag er vesentlige overtredelser. Også formålet med loven er grovt krenket.

De straffbare handlingene i denne kategorien grenser opp mot andre straffbare formuesforbrytelser, som bedrageri og dokumentfalsk. Med utgangspunkt i legalitetsprinsippet er det derfor utilfredsstillende at den straffbare gjerningsbeskrivelsen ikke fremgår av lovteksten. Det gjelder selv om det utvilsomt foreligger grove krenkelser av formålet med loven.

2.4.7 Særlig skjerpene omstendigheter

Det følger av ordlyden i rskl § 8-5(1) og strl § 286 at vesentlighetskravet først må være oppfylt for at det skal bli tale om å vurdere de "særlig skjerpene omstendigheter". Med "omstendigheter" menes begivenheter eller forhold som har nær tilknytning til handlingen eller lovbrøtteren. Ettersom flertallsformen er brukt, er det naturlig å forstå dette som at det må foreligge flere momenter som til sammen er skjerpene, det vil si at overtredelsen oppfattes spesielt alvorlig, slik at den blir straffet strengere enn den ordinære strafferammen for "vesentlige" overtredelser. Endelig må det presiseres at det ikke er nok at

omstendighetene anses skjerpene, de må også være "særlig" skjerpene, det vil si at de må skille seg spesielt ut fra de overtredelsene som er "vesentlige". Det er altså bare de aller mest alvorlige tilfellene som skal subsumeres under alternativet "særlig skjerpene omstendigheter".

Det er med andre ord tale om ulike hensyn som kan komme i betraktning i forbindelse med straffeutmålingen. Det er ikke mulig å gi noen uttømmende liste over slike hensyn. De kan være konkrete trekk ved handlingen og ved gjerningspersonen, og de kan være hensynet til straffverdighet, prevensjon og likebehandling¹¹⁵. I likhet med en rettslig standard kan hensynene dessuten utvikle seg over tid, de kan være andre enn dem som gjaldt da straffebudet og loven ble vedtatt. Nedenfor skal det gjennomgå de viktigste momentene som etter gjeldende rett karakteriserer handlingens objektive grovhet.

I rettspraksis synes ikke flertallsformen av "omstendigheter" særlig vektlagt. Er lovbruddet grovt nok, er det i seg selv avgjørende for at forholdet blir bedømt som "særlig skjerpene omstendigheter". Det samme fremgår av lovforarbeidene¹¹⁶. Således vurderes bedragerilignende regnskapsovertredelser som "særlig skjerpene omstendigheter". Ofte vil forsømt regnskapsplikt vurderes på tilsvarende måte. Se foregående kapitler. Blant de vesentlighetsmomentene som er nevnt i nye lovforarbeider er: Tilsløring av andre forbrytelser, store økonomiske konsekvenser for utenforstående, vesentlig uriktig oppgjør mellom forretningspartene, krisehåndtering som setter andres verdier i fare, samt vesentlig villedende informasjon. Disse skal gjennomgåes nedenfor.

Rettspraksis støtter i stor grad lovforarbeidene i flere av tilfellene. Således er tilsløring av andre forbrytelser en særlig skjerpene omstendighet ved manglende regnskapsførsel. Se blant annet Rt-1996-22, Rt-1995-293, og Rt-1995-1189. Et aktuelt eksempel fra Oslo tingrett er Finance-Credit-saken, hvor de omfattende bedragerisakene var muliggjort gjennom omfattende manipulasjoner med de offisielle regnskapstall. Kundefordringene på

¹¹⁵ Eskeland, side 412 ff.

¹¹⁶ Ot.prp.nr. 42 (1997-98) kapittel 13.4, jfr. 13.2-13.3

336 MNOK (1999) var hovedselskapet Finance Credit's¹¹⁷ største eiendel, og inneholdt en betydelig andel konserninterne fordringer eller krav mot nærstående selskap (200 MNOK), som i prinsippet bare eksisterte på papiret (den såkalte "luffaktureringen").

Noteopplysninger til årsregnskapene var formulert slik at de tilslørte realiteter i balansen. I dette tilfellet ble forholdet sett i sammenheng med andre regnskapsbrudd, som samlet ble vurdert som så grove at det forelå "særlig skjerpene omstendigheter".

Det andre skjerpene momentet er at de økonomiske interessene til andre blir rammet, jfr. lovforarbeidene.¹¹⁸ Nye forarbeid nevner spesielt feil i regnskapet som medfører et stort negativt avvik i skatter og avgifter til det offentlige. Også Høyesterett vurderer store økonomiske konsekvenser som særlig skjerpene omstendigheter, se for eksempel Rt-1988-15, Rt-1995-1003 og Rt-1995-1037, hvor betydelig inntekter var holdt utenfor regnskapene.

Det tredje momentet er feil som ifølge forarbeidene innebærer "vesentlig uriktig oppgjør mellom forretningsparter". Igjen er det størrelsen på den økonomiske konsekvensen som skal være det avgjørende. I Rt-1990-641 ble investorenes tap på over 100 MNOK i tillegg til diverse kreditortap ansett å være en særlig skjerpene omstendighet. Likeledes Rt-1993-918, hvor unnlatt tapsføring av verdiløse fordringer og aksjer og unnlatt innsending av regnskap ble ansett for å være "graverende regnskapsovertredelser", idet de medførte samlede tap for kreditorene på nærmere 100 MNOK.

Det fjerde momentet er i henhold til forarbeidene "vesentlig villedende informasjon". "Vesentlig villedende" kan bety at informasjonen er svært misvisende i forhold til det som er reelt. Alternativt kan det tolkes som at informasjonen innebærer at det er fare for store tap hos andre regnskapsbrukere. Det synes som at forarbeidene¹¹⁹ bygger på førstnevnte

¹¹⁷ Oslo tingrett 19.10.2004 (TOSLO-2003-6955)

¹¹⁸ Ot.prp. 61 (1978-79) side 42

¹¹⁹ Ot.prp.nr. 42 (1997-98), kapittel 13.4, jfr. 13.3

definisjon. Det sies om den kriserammede bedriften at det kreves en streng reaksjon når "offisielle regnskapstall som systematisk er for positive i forhold til virkeligheten". Med andre ord, ifølge lovforarbeidene skal meget feilaktig informasjon være et særlig skjerpene moment.

I teorien¹²⁰ er det blitt hevdet at det er tilstrekkelig at det foreligger et faremoment i tilknytning til "særlig skjerpene omstendigheter" ved overtredelsene. Begrunnelsen er at det vil sette for snevre grenser for straffalternativets anvendelse å kreve årsakssammenheng. Imidlertid viser rettspraksis at det bare anses som "særlig skjerpene omstendigheter" når det foreligger konkrete økonomiske tap som er betydelige og en direkte følge av regnskapsbruddet. I Rt-1992-1612 forelå en overtredelse av betydelig størrelse. Høyesterett støttet tingrettens bedømmelse av at forholdet ikke hørte innunder strl § 286 2. alternativ. I en nyere dom Rt-1999-36 (Star forsikring) ble distinksjonen mellom vesentlig og særlig skjerpene omstendigheter endelig presisert. (se kapittel 2.3.3 side 28). Høyesterett fremhever at § 286 2. alternativ skal gjelde "tilfelle hvor uriktig bokføring eller uriktig årsoppgjør faktisk har hatt negative konsekvenser for brukere av regnskapsopplysningene" og presiserer at "allerede første straffalternativ er reservert for lovovertridelser av en viss grovhet". Det som taler for å tillegge dommen vekt, er at uttalelsene er tydelige, og at dommen er relativt ny. I tillegg virker det rimelig at kravene til årsakssammenheng mellom regnskapsbruddet og de økonomiske tapene skal være strenge for å kunne anvende lovens strengeste straffalternativ. Det virker direkte urimelig at terskelen for beviskrav skal senkes for å få rammet de mest alvorlige bruddene. Dersom interessene som skal beskyttes ikke har lidt konkrete tap, tilsier heller ikke dette at det strengeste straffalternativet skal benyttes. Konklusjonen må være at "vesentlig villedende informasjon" ikke blir vurdert som "særlig skjerpene omstendigheter", men kun som et skjerpene moment sammen med flere andre forhold.

¹²⁰ Eriksen, side 86

Det femte skjerpene momentet dreier seg også om "villedende opplysninger", nemlig "villedende informasjon fra kriserammet virksomhet". Forholdet likner til forveksling "vesentlig villedende informasjon", fordi feil informasjon fra en bedrift som kjemper for å overleve, raskt kan bli "vesentlig villedende" for omgivelsene hvis bedriften går konkurs. Når forutsetningen om "fortsatt drift" ikke lenger gjelder, jfr. rskl § 4-5, og verdiene skal oppføres til virkelig verdi ved avvikling, kan det økonomiske bildet bli svært annerledes overfor regnskapsbrukerne. Som indikert ovenfor har rettspraksis avvist at villedende informasjon i seg selv blir "særlig skjerpene omstendigheter".

Hensynene til brukerne taler for at de kriserammede bedriftene tar spesielt hensyn til omgivelsene, når faren for tap er overhengende. På den annen side vil både overskudds- og underskuddsforetak ønske å fremstille sin egen økonomi mest mulig positivt. Det er nødvendig for å opprettholde gode relasjoner til kunder og leverandører, fundamentet økonomisk virksomhet. En bedrift med økonomiske problemer vil anstrenge seg for å redde arbeidsplasser og sikre fortsatt drift. Det er ikke overraskende at nettopp slike bedrifter vil være særlig fristet til å "sminke" sannheten. Hvorvidt slike bedrifter i tillegg til de vanskeligere omstendighetene den befinner seg i, skal bedømmes ekstra strengt for å gi villedende opplysninger, er et tvilsomt spørsmål. Ettersom ingen konkret skade er påvist, taler det for at en kriserammet virksomhet skal bedømmes på samme måte som en sunn bedrift. Konklusjonen må bli at det ikke foreligger "særlig skjerpene omstendigheter" i dette tilfellet.

Forhold som etter dette defineres som "særlige skjerpene omstendighetene" er at andre er påført store økonomiske tap, at regnskapsbruddet er gjort for å tilsløre av andre forbrytelser, samt vesentlig uriktig oppgjør mellom forretningspartene. De øvrige forholdene må karakteriseres som skjerpene momenter i en samlet vurdering, så som krisehåndtering som setter andres verdier i fare eller vesentlig villedende informasjon.

2.4.8 Straffehjemlene i et EU-perspektiv

Regnskapsloven bygger på EU-direktiver. Selv om strafferetten er utenfor så vel EØS-domstolens som EU-domstolens jurisdiksjon, følger det av EØS-avtalen artikkel 3 om lojalt samarbeid at hvert land skal sørge for egnede sanksjonsformer for å sikre at EU-reglene blir fulgt. I forhold til fjerde og syvende selskapsdirektiv¹²¹ og TFV, har EU-domstolen nylig uttalt at medlemslandene særlig må føre tilsyn med at sanksjonsformene er *passende, det vil si effektive, proporsjonale og uttømmende*¹²². På denne bakgrunn kan det være fruktbart å sammenlikne de nasjonale strafferettsreglene som hvert land har innført for å følge opp direktivene. Spesielt interessant vil det være å sammenlikne norske strafferegler med et land som bygger på legalitetsprinsippet i sterkere grad enn norsk rett.

I Italia har lovkravets¹²³ sentrale betydning medført at det er benyttet en syntetiserende lovgivningsteknikk også for straffebed som gjelder på sivilrettens område. De to straffebestemmelsene¹²⁴ som dekker brudd på informasjonsplikten i regnskap ble vedtatt i 1982. De beskriver to kategorier lovbrudd etter grovhet. Det ene dekker kommunikasjon av regnskapsopplysninger som er egnet til å villede, og det andre dekker såkalt bedragerisk¹²⁵ kommunikasjon som påfører andre tap. I begge tilfellene gjelder vilkåret om at det foreligger et visst kvantitativt avvik fra det bildet som er "sannferdig og korrekt". Både unnlattelse av å gi informasjon, å villede og å forlede til tap er dekket av gjerningsbeskrivelsene. Skyldkravet er forsett med tillegg (vinnings- og forledelsesmotiv).

De samme alvorlige forholdene som dekkes av det norske uttrykket "vesentlig" og "særlig skjerpene omstendigheter" synes å være dekket av de to bestemmelsene i italiensk lov. En konklusjon på grunnlag av en så overfladisk gjennomgang som dette, er vanskelig. Her skal det kun antydes at begge lands systemer synes å fange opp de alvorligste bruddene. Den

¹²¹ EF 78/666 og EF 83/349

¹²² Prejudisiell uttalelse, jfr. EF-traktaten 234(4): Court of Justice, Press release No.38/05 Joint cases Berlusconi and others <http://curia.eu.int/en/actu/activites/index.htm>. 3. mai 2005

¹²³ Fastsatt i Costituzione artikkel 25 såvel som i Codice Penale art. 1

¹²⁴ Codice Civile artikkel 2621 og 2622

¹²⁵ Bestemmelsen om bedragerisk kommunikasjon benyttes også i korrupsjonssaker

viktigste forskjellen ligger heller i måten legalitetsprinsippet blir vektlagt i lovgivningen. Rettssikkerhetshensynet synes å være bedre ivaretatt i italiensk rett enn i norsk rett.

2.4.9 Oppsummering

Analysen i dette kapitlet har vist at straffebudenes vesentlighetskrav inneholder noen sentrale elementer, som kunne kalles for vilkår for at vesentlighetskravet var oppfylt. De er feilens kvantitative størrelse, og feilens evne til å villedde andre brukere. Med dette som utgangspunkt, er det mulig å skille ut de minst vesentlige bruddene, og dernest forsøksvis trekke en grense oppover mot de alvorligste tilfelle, de "særlig skjerpene omstendighetene". Her foreligger det særlig ett viktig krav, som er at feilen skal ha forårsaket at andre blir forledet til tap.

Henvisningsteknikken som er valgt for å ramme ethvert brudd på regnskapsloven, har sine klare fordeler og ulemper. Fordelene er åpenbare. Overtredelse av enhver regnskapsbestemmelse blir automatisk dekket av straffehjemmelen rskl § 8-5. Risikoen for at det oppstår et straffbart forhold som ikke er forutsett av lovgiverne blir lav. Som straffetrussel vil den også være godt egnet, ettersom et hvert avvik fra lovens bokstav er blitt straffbart.

Ulempen er at straffebestemmelsen i seg selv er vid og altomfattende. Det vil være krevende for de fleste berørte å bedømme hva som ligger i de skjønnspregede begrepene. Den enkelte vil således ha vansker med å forutberegne sin rettsstilling. Strengt tatt er slike vage uttrykk neppe i samsvar med legalitetsprinsippet i den tradisjonelle betydning. Det er nærliggende å konkludere med at legalitetsprinsippet neppe har hatt særlig vekt ved utformingen av straffebudene på regnskapslovgivningens område. Det støtter opp om den uheldige utviklingen, som sist er blitt belyst av Hopsnes og Solberg¹²⁶, nemlig at legalitetsprinsippets betydning er svekket i norsk rett.

¹²⁶ "Legalitetsprinsippet", Jussens Venner 2/2005

2.5 Kort om straffansvar for personer og foretak, samt om skyldkravene

2.5.1 Straffansvaret for foretak i forhold til det personlige straffansvaret

Det fremgår av ordlyden i begge straffehjemlene for regnskapsovertredelser at straffansvaret er personlig, i og med ordlyden "den som". For å kunne straffe en lovovertrедelse, kreves det at gjerningspersonen objektivt har overtrådt handlingsregelen og er subjektivt skyldig i alle ledd av gjerningsbeskrivelsen, jfr. strl § 40. Imidlertid kan også det regnskapspliktige foretaket bli straffansvarlig. Skyldansvaret for foretak fremgår av strl §§ 48a-48b.

De personlig ansvarlige for regnskapsbrudd kan være flere. Lovforarbeidene¹²⁷ forutsetter at regnskapsplikten er blant styrets og daglig leders mest sentrale plikter. Imidlertid kan også den underordnede bli holdt straffansvarlig. Hvorvidt den underordnede skal holdes ansvarlig, er avhengig av hvor selvstendig stillingen har vært, og hva slags forståelse det er mellom den overordnede og underordnede om regnskapsbruddet. Har den underordnede misbrukt tilliten, og handlet i strid med mandatet han har fått, taler det for at den overordnede *ikke* skal stå til ansvar. Andenæs¹²⁸ trekker en analogi til økonomisk utroskap jfr. strl § 275. Den underordnede kan da bli straffet for handlingen han har utført i den regnskapspliktiges tjeneste, jfr. strl § 41. Har derimot medarbeideren handlet i forståelse med sin leder, vil lederen være medansvarlig, jfr. strl § 41. I tillegg kan selve foretaket straffes i henhold til strl § 48a 1. punktum. Vilkåret er at det såkalte tilknytningskravet er oppfylt. Lovbryteren må ha "handlet på vegne av foretaket". Dessuten må handlingen være tilknyttet foretakets interessesfære¹²⁹. Direkte illojale handlinger vil som nevnt falle utenfor.

Imidlertid kan identifikasjon av fysiske personer som er ansvarlige for overtredelsene bli vanskelig når den regnskapspliktige bedriften kommer opp i en viss størrelse, fordi ansvaret

¹²⁷ Ot.prp. nr 61 (1978-79) s. 39 og Ot.prp. nr. 42 (1997-98) kapittel 13.4

¹²⁸ Se Andreassen, side 90, og Andenæs, Formuesforbrytelsene, side 128.

¹²⁹ Eskeland, side 346 og 353-355

i en større organisasjon ofte er pulverisert. Lovbruddet kan ha oppstått gjennom omfattende internt samarbeid eller som resultat av en usunn bedriftskultur. Det regnskapspliktige foretaket kan bli straffansvarlig selv om ingen enkeltpersoner kan straffes, jfr. strl § 48a (1) annet punktum. Det har vært uklart om lovgiver har ment at skyldansvaret for foretak skulle være objektivt¹³⁰, slik at den objektive overtredelsen av straffebudet var tilstrekkelig til å konstatere straffansvar. Høyesterett tok stilling til spørsmålet i Rt-2002-1312, og kom til at det for foretak var etablert et kollektivt skyldkrav i strl § 48a(1) 2. punktum, nettopp for å kunne ramme kumulative og anonyme feil¹³¹. Straffansvaret for de anonyme feilene er imidlertid fakultativt.¹³² Det betyr at foretaket kan bli holdt ansvarlig, men ikke nødvendigvis blir det. Det vil være nærmere bestemte omstendigheter knyttet til lovbruddet som avgjør om foretaket bør straffes, jfr. strl § 48b.

I næringslivet er eierforholdene bak foretakene organisert på ulike måter. Således står eierne av enkeltmannsforetak og ansvarlige selskap til personlig ansvar for selskapets handlemåte både økonomisk og i mange tilfelle også juridisk, jfr. selskapsloven. Et aksjeselskap eller et kommandittselskap¹³³ er derimot eksempler på selskapsformer hvor eiernes økonomiske ansvar er begrenset til den kapitalen de har skutt inn i virksomheten. Slike selskap defineres som juridiske personer. Det fremgår av oppregningen av foretakstyper i § 48a(2) at foretaket skal straffes uavhengig av selskapsform. Forarbeidene¹³⁴ bekrefter dette, med visse forbehold for selskap med liten formue og få ansatte. Det vil virke støtende overfor den allmenne rettsfølelsen, dersom man skulle kunne organisere seg ut av et straffansvar.

¹³⁰ Eskeland, side 348

¹³¹ Misvær, "Straffeansvar ved regnskapsovertredelser – herunder hvilke subjekter som kan bli straffansvarlig" høsten 2003, side 11-12

¹³² Eskeland, side 343

¹³³ Kommandittistene har begrenset ansvar.

¹³⁴ NOU 1989:11 side 22

2.5.2 Skyldkravet og aktsomhetsnormen

Skyldkravet for fysiske personer så vel som for foretak er forsett eller uaktsomhet, jfr. § 8-5 og strl § 286. Strafferammen er den samme for begge skyldformene: Verken i rskl §8-5 eller strl § 286 er det definert egne strafferammer for den forsettlige og den uaktsomme overtredelsen. Som i strafferetten for øvrig, vil graden av skyld knyttes til graden av bebreidelse¹³⁵, og det får betydning for straffeutmålingen¹³⁶. Lovforarbeidene overlater til domstolene å bestemme straffeutmålingen med utgangspunkt i blant annet graden av skyld og ”overtredelsens karakter”, det vil si øvrige momenter i tilknytning til den objektive gjerningsbeskrivelsen (se kapittel 2).

I henhold til rettspraksis og strafferettslig teori¹³⁷ skal være gjerningspersonens subjektive oppfatning som skal legges til grunn, men på grunn av bevisvanskene, blir det i praksis trukket slutninger ut fra det som er objektivt observerbart. I rettspraksis blir spørsmålet hvor aktsom en person med de samme personlige forutsetningene ville ha vært i samme situasjon. Ved brudd på regnskapsloven blir spørsmålet hvordan en tilsvarende kompetent person ville ha oppfattet situasjonen. I henhold til forarbeidene¹³⁶ skal aktsomhetsnormen fastsettes med utgangspunkt i typen feil som er gjort, og ut fra den kompetanse og formelle posisjon som gjerningspersonen har i bedriften. Lovforarbeidene¹³⁶ legger videre til grunn at det gjelder en særlig aktsomhetsnorm for daglig ledelse, og dernest for styret.

Forarbeider og teori¹³⁸ understreker videre at det er blant ledelsen og styrets fremste plikter å sørge for at regnskapet er i overensstemmelse med loven, og det betyr også et ansvar for å etablere gode kontrollrutiner. Eriksen¹³⁹ mener også at selve situasjonen som virksomheten befinner seg i vil også stille særlige krav til aktsomheten. Således må det stilles særlig strenge krav til aktsomhet i regnskapsførselen når bedriften har økonomiske vanskeligheter.

¹³⁵ Eskeland, side 260

¹³⁶ Innst.O. nr. 61 (1997-98) kapittel 12.1

¹³⁷ Eskeland, side 263

¹³⁸ Eriksen, side 79-80

¹³⁹ Eriksen, side 81

Slik som aktsomhetsnormen er oppstilt, vil den virke som verdiskala både i forhold til forsettlig og uaktsomme handlinger. Det skal altså mindre til for at en leder blir vurdert å ha opptrådt forsettlig enn en underordnet, under ellers like forhold. Og foreligger det en situasjon hvor forsett er utelukket, skal det likevel mindre til for at en regnskapsovertredelse blir vurdert som uaktsom fra lederens side enn fra en underordnets side, under ellers like vilkår.

Skyldformene kan videre inndeles i undergrupper. Her har det størst interesse å trekke grensen mellom de forsettlig og uaktsomme handlingene, og å trekke grensen nedad mot den straffrie uaktsomheten.

2.5.3 Forsett

Forsettlig overtredelse av regnskapsbestemmelsene er straffbart i henhold til rskl § 8-5 og strl 286. Det er ikke holdepunkter i rettskildene for å anvende et særlig forsettsbegrep. Det kreves ikke vinnings hensikt. Det vil være den generelle forsettslæren innen strafferetten som må gjelde for regnskapsovertredelser.

Straffelovkommisjonen foreslår å lovfeste gjeldende rett i forbindelse med skyldkravene, og forsett foreligger således:

”...når noen handler 1) med hensikt å oppfylle gjerningsbeskrivelsen i straffebudet, eller 2) handler med bevissthet om at handlingen sikkert eller mest sannsynlig oppfyller gjerningsbeskrivelsen i straffebudet.”¹⁴⁰

Når hensiktsforsettet ikke fremgår av lovteksten, er det nok at gjerningspersonen enten har visshet om den handlingen han utfører (det såkalte visshetsforsett¹⁴¹), eller forstår at det er overveiende sannsynlig at handlingen medfører nærmere bestemte skader eller

¹⁴⁰ NOU-2002-4. Ny straffelov Straffelovkomisjonens delutredning VII, kapittel 13.1

¹⁴¹ Slettan/Øie, side 180

konsekvenser (sannsynlighetsforsett¹⁴²). Vissheten må omfatte alle elementer i gjerningsbeskrivelsen som fremgår av straffebudet.

I henhold til rskl § 8-5 og strl § 286 kreves det ikke at den regnskapspliktige må ha hatt noen hensikt med overtredelsen. Det er nok at den regnskapspliktige¹⁴³ enten har kjent til at de aktuelle handlingsreglene i regnskapsloven er overtrådt, eller har forstått hva konsekvensene av handlingen mest sannsynlig vil være. Hva slags visshet som gjerningspersonen forutsettes å ha, varierer i forhold til aktsomhetsnormen som gjelder for den aktuelle gjerningspersonen. Det forventes større grad av bevissthet hos den regnskapskyndige eller hos ansvarlig leder enn av en regnskapssekretær. Dessuten kan en regnskaps overtredelse som er foretatt av en underordnet også bli vurdert som forsettlig overtredelse begått av leder og styre, dersom det kan påvises mangler eller alvorlig svikt i kontrollrutinene. På samme måte kan et foretak bli straffeansvarlig for anonyme feil, det vil si feil, som ingen enkeltperson(er) kan svare for, jfr. strl § 48a.(1) 2. punktum. (Se kapittel 2.1).

Forsett foreligger også i tilfellet der lovbrøtteren ikke vet at handlingen er ulovlig. Et eksempel kan være at gjerningspersonen har feilvurdert hvilke tilleggsopplysninger som etter loven er nødvendig å gi i noter til årsregnskapet, jfr. § 7-1(2), fordi han ikke selv anså det for nødvendig for å ”bedømme konsernets stilling”. Det foreligger en rettsvillfarelse. Når handlingen er begått med forsett, kan gjerningspersonen bare fritas for straff bare hvis en slik feilvurdering er en unnskyldelig rettsvillfarelse, jfr. strl § 57. Har gjerningspersonen vært uaktsom når han har misforstått hvor langt opplysningsplikten skal rekke, kan han straffes bare for uaktsom overtredelse, når handlingen for øvrig er begått med forsett. Igjen gjelder en strengere aktsomhetsnorm på ledelsen eller den regnskapskyndige enn på en underordnet regnskapsmedarbeider. Årsregnskapet er offentlig, og derfor særlig viktig.

¹⁴² Sannsynlighetsforsett foreligger når gjerningspersonen vet at konsekvensen av handlingen vil inntreffe med mer enn 50% sannsynlighet. Eskeland, Strafferett, side 262

¹⁴³ eller den som handler på vegne av ham, se kapittel 2.1

Feilens art tilsier at det må kreves mer av ledelsen med hensyn til kontroll av et årsregnskap enn når det gjelder enkelte feilregistreringer i den daglige bokføring.

Hvis gjerningspersonen ikke er klar over en omstendighet ved handlingen som gjør den straffbar, er han i faktisk villfarelse, jfr. strl § 42.

2.5.4 Uaktsomhet

Uaktsom overtredelse av regnskapsloven er straffbart, jfr. rskl § 8-5 og strl § 286.

Uaktsomhet kan defineres¹⁴⁴ som å foreligge

”...når noen handler i strid med de kravene som må stilles til forsvarlig opptreden på området, med mindre det ut fra vedkommendes personlige forutsetninger ikke er grunnlag for bebreidelse.”

Gjerningspersonens uaktsomhet må dekke alle elementene i gjerningsbeskrivelsen.

En uaktsom overtredelse av regnskapslovens bestemmelser foreligger ofte når det ikke foreligger forsett i alle elementer av gjerningsbeskrivelsen. Dersom det foreligger uaktsomhet i ett element, mens de øvrige elementene i gjerningsbeskrivelsen er forsettlig, skal forholdet bedømmes som uaktsom overtredelse, se forrige avsnitt. I Rt. 1992-1612 ble varebeholdningen ført opp til en urealistisk høy verdi. Forholdet ble vurdert som uaktsomt samlet sett, fordi bedriftens revisor hadde advart mot overvurdering, og fordi bedriften var i en presset økonomisk situasjon.

Og foreligger det en faktisk eller rettlig villfarelse som nevnt over, og den er unnskyldelig, kan ikke forholdet straffes som uaktsomt. Som nevnt tidligere er det strengere krav til aktsomhet for bedriftens ledelse og styre enn for underordnede. På samme måte skal det mindre til at en regnskapskyndig blir vurdert som uaktsom enn at en ufaglært medarbeider blir det. I lovforarbeider¹⁴⁵ og i rettspraksis stilles det opp et særlig aktsomhetskrav når

¹⁴⁴ NOU-2002-4, kapittel 13.1, forslag til ny §3-10

¹⁴⁵ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13.4, jfr. 13.3

virksomheten befinner seg i krise, og det er fare for at andre vil lide tap som følge av at de blir villedet, jfr. Rt-1992-1612.

Kravene til aktsomhet i forbindelse med regnskapsovertredelser følger videre av kapittel 2.5.1 ovenfor.

2.6 Medvirkning og forsøk

2.6.1 Medvirkning

Medvirkning til regnskapsbrudd hos den regnskapspliktige er straffbart i henhold til rskl § 8-5 og strl § 287, jfr. § 286. Når medvirkning er eksplisitt nevnt i straffebudet, må medvirkeren oppfattes som synonymt med hovedmannen selv¹⁴⁶. Medvirkeren er med andre ord et selvstendig strafferettslig subjekt, og kan være en fysisk person eller et selskap.

Det skilles mellom fysisk og psykisk medvirkning. I rettspraksis er det tilstrekkelig at medvirkeren selv har bidratt til enkeltelementer i handlingen. Psykisk medvirkning regnes som straffbar medvirkning, og ved alvorlige forbrytelser kan også passivitet eller unnlattelse¹⁴⁷ være nok. Lovforarbeidene¹⁴⁸ understreker at daglig leder og styre har et særlig ansvar. Den overordnede passive eller stilltiende godkjenning av at en underordnet unnlater å følge regnskapsloven, blir dermed lett regnet som psykisk medvirkning.

En praktisk¹⁴⁹ viktig form for medvirkning er at en overordnet forsømmer tilsyn med at den underordnede følger lovens regler. Medvirkeren kan således være en leder som passivt eller stilltiende lar regnskapsbruddet skje, eller en som positivt oppfordrer til det. Endelig kan medvirkeren være den som foretar selve operasjonen, for eksempel på oppfordring fra en

¹⁴⁶ Eskeland, Strafferett, side 66

¹⁴⁷ Rt-1982-1315, Rt-1989-1004 (Hasjseilasdommene)

¹⁴⁸ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13.4

¹⁴⁹ Andenæs, Alminnelig strafferett, side 331

overordnet, eller på oppfordring fra en forretningspart. Hvorvidt det er den ansvarlige lederen hos det regnskapspliktige foretaket selv som er hovedmann eller bare medvirker må avgjøres konkret i hvert tilfelle.

Medvirkningsansvaret omfatter i henhold til lovforarbeidene¹⁵⁰ også dem som indirekte har bidratt til overtredelsen, for eksempel regnskapsfører, revisor eller konsulent, og enhver som har hjulpet til med å skape regnskapsbruddet.

Medvirkeren straffes etter ordlyden "på tilsvarende måte" som hovedmannen, og skillet mellom hovedmann og medvirker blir derfor mindre. Men det kan påvirke straffeutmålingen.

Skyldkravet er forsett eller uaktsomhet, og medvirkerens skyld må omfatte alle elementene i den straffbare handlingen som er begått av hovedmannen¹⁵¹. Har ikke konsernsjefen kjent til at den regnskapskyndige i et datterselskap ville "pynte på" regnskapet, kan han ikke dømmes for forsettlig medvirkning. Dersom det heller ikke kan kreves at lederen burde ha visst det, fordi tilstrekkelige kontrollrutiner var iverksatt, foreligger det heller ikke uaktsom medvirkning.

2.6.2 Forsøk

Forsøk på vesentlige regnskapsovertredelser er straffbart. Skyldkravet er forsett. Det følger av alminnelig strafferett, jfr. strl § 49(1).

Det er bare forsøk på forbrytelse som er straffbart, det vil si bare regnskapsbrudd som kvalifiserer som "vesentlige" eller brudd under "særlig skjerpene omstendigheter", jfr. strl §§ 49(1) og 2(1), jfr. 289 og rskl § 8-5(1). Forsøk på en mindre vesentlig regnskapsovertredelse regnes som forseelse, og straffes ikke, jfr. strl §§ 2(2) og 49(2).

¹⁵⁰ Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13.4

¹⁵¹ Eskeland, side 299-300

Straffen er lavere enn for den fullbyrdede handlingen, jfr. strl § 51. Frivillig tilbaketreden fra forsøket straffes ikke, jfr. strl § 50.

Forsøk innebærer på den ene siden at grensen for straffri forberedelse er passert, på den annen side må handlingen ikke være fullbyrdet. Det vil si at handlingen må være påbegynt, men ikke fullført, gjerningspersonen må være ”skredet til verket”¹⁵². Så lenge det blir med tanken, må regnskapsovertredelsen anses for å være straffri. Et straffbart forsøk på regnskapsovertredelse må med andre ord være aktivt påbegynt, men ikke fullført. Når aktive regnskapsbrudd skal regnes påbegynt uten å være fullbyrdet, kan i praksis by på bevisproblem. Et uriktig dokument er en fullført regnskapsovertredelse, idet gjerningspersonen fører det inn i regnskapet, jfr. rskl §§ 2-3, 2-1. Foreligger kun et mangelfullt dokument, er det vanskelig å si hvorvidt gjerningspersonen hadde tenkt å registrere det. Overtredelse av en regnskapsregel vil like ofte være unnlattelse¹⁵³ som en aktiv handling. Det er særlig vanskelig å bestemme når forsøket på en unnlattelseshandling er påbegynt.

Revisoren vil ha en nøkkelrolle i forbindelse med å oppdage forsøk på overtredelser. Mange regnskapspliktige plikter å la en ekstern revisor gjennomgå regnskapet, jfr. revisorloven § 2-1. Revisjonsplikten gjelder alle aksjeselskap og almennaksjeselskap, samt ansvarlige selskap med en omsetning på under 5 MNOK. Revisorens oppgaver er foruten å gi en uavhengig årsberetning, å påse at regnskapsplikten overholdes, jfr. revisorloven § 5-2 og lovforarbeider¹⁵⁴.

¹⁵² Andenæs, Alminnelig strafferett s. 316 "Gjerningsmannens opptreden må vise at nå er forberedelsen og overveielens tid forbi, nå skrider han til verket."

¹⁵³ Unnlattelse er straffbart på lik linje med en aktiv handling, jfr. strl §4.

¹⁵⁴ Innst.O.nr.25 (1998-1999), kapittel 1

Et eksempel på forsøk på regnskapsbrudd kan være at foretaket presenterer et årsregnskap som mangler noteopplysninger for sin revisor, som denne underkjenner eller har kritiske merknader til. Dersom regnskapet ikke rettes opp, vil overtredelsen være fullbyrdet, jfr. rskl §§ 8-5 og 7-1. I ”Finance Credit”-saken¹⁵⁵ ble for eksempel det årsregnskapet som var diskutert og endret i tråd med revisors merknader senere endret igjen, slik at de årsregnskapene som ble offentliggjort og sendt til Brønnøysundsregisteret, jfr. rskl §8-1, hadde sammenslåtte poster som skjulte konserninterne poster, samt at de manglet noteopplysninger.

Rettes derimot manglene i henhold til revisors merknader, er spørsmålet om det foreligger frivillig tilbaketreten fra forsøk, jfr. strl § 50. Ettersom overtredelsen nettopp er oppdaget av revisor, kan denne tilbaketreten neppe sies å være frivillig. Verken forarbeidene eller rettspraksis gir veiledning i hvordan problemstillingen skal behandles. I Finance Credit-saken ble slike forhold ikke påtalt.

Revisorlovens formål¹⁵⁴ er som nevnt å kontrollere at regnskapsloven overholdes av bedriftene. Det signaliserer et kriminalpolitisk valg: Fremfor å benytte straffesanksjoner skal bedriftene et stykke på vei veiledes og kontrolleres fremfor å møtes med en straffetrussel. Også prosessøkonomiske grunner taler for å ikke straffeforfølge ethvert tilløp til regnskapsovertredelse.

Når det gjelder foretakene som ikke har revisjonsplikt, kan spørsmålet om forsøk på overtredelse ha praktisk relevans når de blir utsatt for kontrolltiltak: Enten i forbindelse med konkurs, eller i forbindelse med at offentlige myndigheter ber om bokettersyn på grunn av mistanke om ulovligheter. I disse tilfellene vil det oftest være praktisk å avdekke fullbyrdede overtredelser fremfor forsøk på overtredelser.

¹⁵⁵ Oslo tingrett 19.10.2004 (TOSLO-2003-6955)

2.7 Straffutmåling

Strafferammen for mindre vesentlig overtredelse av regnskapsloven er bot eller inntil 3 måneders fengsel, jfr. § 8-5 (2). Mindre vesentlig overtredelse av regnskapsbestemmelser i andre lover, vil ikke være straffbare, i henhold til strl § 286.

For henholdsvis vesenlige overtredelser og overtredelser under skjerpende omstendigheter foreligger det to forskjellige sett med strafferammer. Ifølge rskl § 8-5(1) kan det idømmes opptil henholdsvis 3 og 6 års fengsel, mens det i strl § 286 bare kan idømmes opptil henholdsvis 1 og 3 års fengsel. Ingen av bestemmelsene har fastsatt noen minimumsstraff. Det blir opp til domstolene å avgjøre utmålingen ut fra vurderinger av skjerpende momenter av objektiv så vel som subjektiv art.

Ved gjentatte forbrytelser skal straffen forhøyes med inntil det halve, jfr. rskl § 8-5(3) og strl § 286, jfr. § 62. Rettspraksis¹⁵⁶ har bestemt at ulike regnskapsovertredelser som er begått i samme virksomhet i en periode, skal vurderes som en enhetsforbrytelse.

Det er ikke satt en nedre grense for fengselsstraff for noen av tilfellene. Det betyr at straffeutmålingene for alle straffbarhets kategorier starter på lovens minstemål, som er 14 dager, jfr. strl § 17 a).

Begge bestemmelser er antatt å dekke det samme straffbare forholdet, men strl § 286 vil dekke andre lovbestemmelser i tillegg. På den ene siden understreker lovforarbeidene¹⁵⁷ til regnskapsloven behovet for strengere straffer. På den annen side er det opprettholdt en parallell bestemmelse i straffeloven¹⁵⁸, uten at det er klart hva forholdet mellom straffebestemmelsene skal være. Det vil virke urettferdig at overtredelse av regnskapsbestemmelser i andre lover skal straffes mildere enn overtredelse av regnskapsloven.

¹⁵⁶ Rt-1992-978 (979)

¹⁵⁷ Innst.O.nr.61 kapittel 12.1 og Ot.prp.nr.42 (1997-98) kapittel 13.4

¹⁵⁸ Ot.prp.nr.37 (2003-2004) kapittel 19

Rettspraksis synes å velge kontinuitet i straffeutmålingspraksis fremfor radikal omlegging. Rettferdighetshensynet taler også for det. I motsatt retning peker behovet for å skjerpe straffene i en tid hvor økonomisk kriminalitet griper om seg. På grunn av den rådende uklarheten, taler hensynet til rettssikkerheten for å legge til grunn de laveste strafferammene. Som Andenæs¹⁵⁹ påpeker vil den endelige straffeutmålingen i praksis ofte basere seg på "en følelse av hva som er en rimelig og rettferdig straff under hensyn til både grovheten av lovovertrædelsen og lovbrøtters personlige forhold". Hvorvidt et regnskapsbrudd skal vurderes som "vesentlig" eller begått under "særlig skjerpene omstendigheter", må således bli gjenstand for en avveining mellom alle de nevnte hensynene.

¹⁵⁹ Andenæs, Alminnelig strafferett, side 18-19

3 Avslutning

Avhandlingen har tatt sikte på å klarlegge gjeldende norsk strafferett vedrørende brudd på regnskapsloven. Det foreligger to bestemmelser som begge dekker brudd på regnskapsloven, og begge er preget av vage, skjønnspregede uttrykk. Bestemmelsene er i hyppig bruk, og det har ikke vært vanskelig å finne rettspraksis. Det meste av tiden har hovedutfordringen vært å identifisere og presisere de vilkårene som skal gjelde for bestemme hvilke lovbrudd som er vesentlige, mindre vesentlige og grove. De viktigste avklaringene som er gjort, ligger i presiseringen av vesentlighetskravets innhold, ved å ta utgangspunkt i lovens formål "rettvisende bilde". For å være et vesentlig regnskapsbrudd må det således foreligge et kvantitativt avvik i forhold det som skulle være det riktige og pålitelige bildet av virksomheten. Det andre vilkåret er at den informasjonen som presenteres for andre er egnet til å villed dem. Og foreligger det konkrete, større tap fordi andre er blitt forledet av informasjonen, er det utvilsomt et forhold som straffes som "særlig skjerpene omstendigheter".

Begge bestemmelsene er sterkt preget av vage, og skjønnspregede uttrykk. Det krever inngående studier av lovforarbeider og rettspraksis for å avklare hva uttrykkene høyst sannsynlig omfatter. Tatt i betraktning at lovbestemmelsene er i meget hyppig bruk i norsk rett, har det vært en tankevekker at de mest vanlige, og de mest alvorlige forbrytelsene, verken er beskrevet i regnskapsloven eller annetsteds, til tross for at strafferammene er økt til samme nivå som for øvrige formuesforbrytelser. Det synes å bekrefte en tendens som flere er opptatt av, nemlig at legalitetsprinsippets betydning stadig svekkes. Det grunnlovsfestede legalitetsprinsippet har ikke lenger den vekt som det bør ha i norsk strafferett. Hensynet til rettssikkerheten taler for at i alle fall de mest bebreidelsesverdige handlingene går klart frem av loven. Nettopp fordi det foreligger en rikholdig rettspraksis, skulle det være mulig å gi bestemmelsene en mer konkret og syntetisert form.

Ettersom straffebestemmelsene gjelder EU-baserte regnskapsregler, skulle det også være nok av inspirasjon å hente fra land som bygger på et liknende, og i noen tilfelle også strengere legalitetsprinsipp enn det som gjelder i norsk rett.

Reglene for regnskapsovertredelser passer dessverre godt inn i karakteristikken som Andenæs gir av spesiallovgivningens straffebed.

"..i en rekke tilfelle har domstolen straffelt til tross for at loven etter sin ordlyd ikke har passet på tilfellet. Som oftest er det straffebed i spesiallovgivningen det har vært tale om. De er sjelden så vel gjennomtenkt og omhyggelig utformet som bestemmelsene i straffeloven".¹⁶⁰

Forhåpentligvis vil et samarbeid på tvers av landegrensene bære nye frukter også innenfor strafferettens område.

¹⁶⁰ Andenæs, Alminnelig strafferett, side 118

4 Litteraturliste

4.1 Litteratur

Andenæs, Alminnelig strafferett – Johs. Andenæs: Alminnelig strafferett, 5. utgave ved Magnus Matningsdal. Oslo 2004.

Andenæs, Formuesforbrytelser – Johs. Andenæs: Formuesforbrytelser, 6. utgave. Oslo 1996

Andenæs, Statsforfatningen i Norge – Johs. Andenæs, Statsforfatningen i Norge, 8. utgave, Oslo 1997.

Andenæs, Straffen som problem – Johs. Andenæs: Straffen som problem. Oslo 1994.

Andenæs, M.H. – Mads Henry Andenæs: Konkurs. Oslo 1999.

Andreassen – Ole-Martin Andreassen: Forbrytelser mot kreditorene: straffeloven §§ 281, 284 og 285. Tromsø 2001.

Boe – Erik Boe: Juridisk tenkning og rettskildelære, Oslo 1996

Cadoppi/Veneziani – Alberto Cadoppi e Paolo Veneziani: Elementi di diritto penale, parte generale. Cedam 2. utgave. Parma 2002

Den norske revisorforening, Revisors Håndbok, Oslo 2004

Eckhoff – Thorstein Eckhoff, Rettskildelære, 4. utgave ved Jan E. Helgesen

Eriksen – Morten Eriksen: Økonomisk kriminalitet. Utvalgte emner innen spesiallovgivningen. Bind I. Oslo 1991.

Eskeland – Ståle Eskeland: Strafferett. Oslo 2000.

Fleischer – Carl August Fleischer, Rettskilder, Oslo 1995.

Fornasari/Menghini – Gabriele Fornasari, Antonia Menghini: Percorsi europei di diritto penale. Casi, fonti e studi per il diritto penale n. 27. Padova 2004.

Gulden – Bror Petter Gulden, Revisjon - teori og metode, Oslo 2004.

Hopsnes og Solberg – Roald Hopsnes og Raymond Solberg: "Legalitetsprinsippet", Jussens Venner 2/2005

Johnsen og Kvaal – Atle Johnsen og Erlend Kvaal: Regnskapsloven, Bergen/Oslo oktober 1999

Kinsardal – Arne Kinsardal, Regnskap med analyse, Bergen, 1992

Konkursrådet, Konkurs i praksis – nettversjon, oppdatert 1.1.2000

Møse – Erik Møse, Menneskerettigheter, Oslo 2002

Norsk Lovkommentar, november 2005

Ravnaas - "God regnskapsskikk – som rettslig standard" – Kapittel i "Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger" ved Bugge Arentz-Hansen & Rasmussen m.fl.

Regjeringens handlingsplan (2001-2005) - Bondevikregjeringen 2001-2005 (Justis- og politidepartementet og Finansdepartementet): Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet

Røstad - Helge Røstad: "Blankettstraffebed", Lov og Rett 1995 s. 565-594

Schøler -Finn Schøler – Regnskapsmanipulation (artikkel i Ledelse & Erhvervsøkonomi n. 2/2005)

Slettan/Øie – Svein Slettan og Toril Marie Øie: Forbrytelse og straff. Oslo 1997.

4.2 Lovforarbeider

EF fjerde selskapsdirektiv 78/660/EF

EF syvende selskapsdirektiv 83/349/EF

EF Forordning nr. 1606/2002/EF ((FRS-forordningen – International Financial Reporting Standard)

EF direktiv 2003/38/EF

EF direktiv 2003/51/EF

Innst. 5. oktober 1962 Regnskapslovkomiteén av 1959

Innst.O.nr.5 (1979-1980) Innstilling fra justiskomiteen

Innst.O.nr.61 (1997-1998) Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Innst.O.nr.67 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven)

NOU 1989:11 Straffelovkommisjonen

NOU 1995:30 Ny regnskapslov

NOU 2002:4. Ny straffelov Straffelovkommisjonens delutredning VII

NOU 2003:15 "Fra bot til bedring"

NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven

Ot.prp.nr. 61 (1978-1979)

Ot.prp.nr.42 (1997-1998) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Ot.prp.nr.37 (2003-2004) Om lov om endringer i straffeloven mv. (forbrytelser i gjeldsforhold)

Ot.prp.nr.89 (2003-2004) Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.)

Innst.O.nr.107 (2003-2004) Innstilling fra finanskomiteen om lov om bokføring (bokføringsloven)

4.3 Studentavhandlinger

Marthe Misvær - Straffeansvar ved regnskapsovertredelser – herunder hvilke subjekter som kan bli straffansvarlig, UiO, 2003.