Etter søk på google den 5.1.2013 med søkeord:

Revisor straffet

Fant jeg dette:

http://www.revisorforeningen.no/d9522732/revisor-kan-straffes-for-medvirkning-til-brudd-pa-regnskapsloven

Revisor kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven

(11.11.2010) Kilde:Dommer

**Høyesterett har i en nylig avsagt dom dømt en revisormedarbeider for medvirkning til brudd på regnskapsloven som følge av mangelfull revisjon.**

Revisormedarbeideren var senior manager på teamet som reviderte Sponsor Service. Han signerte også revisjonsberetningen sammen med oppdragsansvarlig revisor.   
  
Spørsmålet Høyesterett skulle ta stilling til var hvorvidt en sentral revisormedarbeider, i tillegg til straffansvar etter revisorloven, kunne straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven som følge av mangelfull revisjon av et regnskap som inneholder feil. Revisormedarbeideren var tidligere dømt i lagmannsretten for brudd på revisorloven, men frifunnet for overtredelse av regnskapsloven.   
  
Høyesterett uttaler i dommen at et revisjonsoppdrag ikke bare er etterkontroll av et regnskap revisjonsklienten allerede har fastsatt, men et løpende arbeid gjennom regnskapsåret med blant annet kontroll og eventuell korreksjon av posteringer som kan slå direkte eller indirekte inn i årsregnskapet. Høyesterett bygger sin dom på at selskapets fastsettelse av et uriktig regnskap var en konsekvens av at revisormedarbeideren *avga en ren revisjonsberetning* på bakgrunn av et revisjonsarbeid som var så mangelfullt at det ikke var grunnlag for å avgi en slik revisjonsberetning. Handlingen kunne derfor rammes som medvirkning til brudd på regnskapsloven.   
  
Det fremgår også av dette at det var en forutsetning for straff at revisormedarbeideren avga revisjonsberetning sammen med oppdragsansvarlig revisor. Vanligvis signerer ikke revisormedarbeidere revisjonsberetningen sammen med oppdragsansvarlig revisor, og det må kunne legges til grunn at det normalt skal mye til før en revisormedarbeider kan straffedømmes.   
  
Høyesterett har dermed fastslått at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan anvendes i såkalt idealkonkurrens. De to lovene anses å ivareta ulike sider av formålet om å sikre regnskapsbrukerne korrekt regnskapsinformasjon, noe som er et vilkår for at revisor skal kunne straffes etter begge lover for samme handling (mangelfull revisjon). Dommen er enstemmig.   
  
Overtredelsen ville under normale omstendigheter ha medført ubetinget fengselsstraff, men ettersom saken var blitt svært gammel og revisormedarbeideren ikke lenger hadde revisorgodkjenning, ble straffen satt til betinget fengsel i 90 dager med tillegg av bot på 30 000 kroner.

**Linker**

* [Høyesterettsdommen i sin helhet](http://www.domstol.no/upload/HRET/saknr2010-971(anonymisert).pdf)

 [Utskriftsvennlig](javascript:window.print();void(0);)

 [Tips en venn](http://www.revisorforeningen.no/?dt=tip&ref-id=9522732)

* Copyright: [Den norske Revisorforening](mailto:post@revisorforeningen.no) 2012

**Den norske revisorforening tel 23365200 ansvarlig redaktør: Per Hanstad. Webredaktør: sverre auestad.**

**http://www.okokrim.no/hoyesterett-revisor-kan-straffes-for-medvirkning-til-brudd-pa-regnskapsloven**

**Høyesterett: Revisor kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven**

Sist oppdatert 05/11/2010 

*I en ØKOKRIM-sak har Høyesterett dømt en revisormedarbeider til betinget fengsel i 90 dager samt en bot på 30 000 kroner for overtredelse av revisorloven og regnskapsloven. Domfelte var delaktig i revisjonen av regnskapene til Sponsor Service ASA i 2000 og 2001.*

Spørsmålet Høyesterett skulle ta stilling til, var hvorvidt en sentral revisormedarbeider ved mangelfull revisjon av et regnskap som inneholder feil, også kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven. Domfelte var tidligere dømt i lagmannsretten for overtredelse av revisorloven, men frifunnet for overtredelse av regnskapsloven.

Høyesterett har nå stadfestet at en revisor eller en revisormedarbeider kan holdes strafferettslig ansvarlig også i forhold til regnskapsloven hvis regnskapet er uriktig, og revisor ved svak revisjon ikke har avdekket regnskapsfeilene, men har avgitt ren revisjonsberetning. Dette i tillegg til straffansvar etter revisorloven. Høyesterett uttaler blant annet at:

*"Når revisor avgir ren revisjonsberetning til tross for mangelfull eller unnlatt revisjon, finner jeg det ikke tvilsomt at vedkommende aktivt bidrar til at revisjonsklienten fastsetter et uriktig årsregnskap. (...) Beretningen gjør det mulig å fastsette det uriktige regnskapet som selskapets årsregnskap."*

Høyesterett uttalte videre at overtredelsene under normale omstendigheter ville ha medført ubetinget fengselsstraff, men at tidsmomentet i nærværende sak tilsa at straffen ble gjort betinget.

Ansvarlig partner er tidligere dømt til betinget fengsel for brudd på revisorloven. Dommen er ikke rettskraftig.

Kontaktperson i ØKOKRIM: statsadvokat Bård Thorsen tlf. 414 54 172.

**https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Drive/Andre-driftsoppgaver/Aksjeselskapet/Erstatning-og-straff-mm-i-aksjeselskap-/**

**Erstatning og straff m.m. i aksjeselskap**

Selskapet kan kreve at styremedlemmer, medlemmer av bedriftsforsamlingen, daglig leder, aksjeeiere, revisor eller granskere erstatter tap som de forsettlig eller uaktsomt har voldt det under utførelsen av sin oppgave. Revisjonsselskap som er revisor, og den som har utført oppdraget på dets vegne, er i tilfelle solidarisk ansvarlig.

Stifter, medlem av styret eller bedriftsforsamlingen, daglig leder, ledende ansatte, firmategner og revisor, som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av aksjelovens bestemmelser eller tilhørende forskrifter, kan etter kapittel 19 straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Medvirkning straffes på samme måte.

|  |
| --- |
| **lovdata.no/all/tl-19990115-002-011.html**  **Lov om revisjon og revisorer (revisorloven).** |

[Oversikt](http://www.lovdata.no/all/index.html) [Hele loven](http://www.lovdata.no/all/hl-19990115-002.html) [Første](http://www.lovdata.no/all/nl-19990115-002.html) [Forrige](http://www.lovdata.no/all/tl-19990115-002-010.html) [Neste](http://www.lovdata.no/all/tl-19990115-002-012.html)

### Kapittel 9. Tilbakekalling av godkjenning, sanksjoner m.v.

**§ 9-1.** *Tilbakekalling av godkjenning*

       Finanstilsynet skal kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor dersom en revisor ikke lenger fyller kravene i § 3-4 nr. 2 eller 3.

       Finanstilsynet skal kalle tilbake godkjenning som revisjonsselskap dersom selskapet ikke lenger fyller kravene i § 3-5.

       Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller |

|  |  |
| --- | --- |
| 2. | grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter. |

       Vedtak etter denne paragraf kan gjelde en tidsbegrenset periode.

Endret ved lov 19 juni 2009 nr. 48 (ikr. 21 des 2009 iflg. res. 18 des 2009 nr. 1603).

**§ 9-2.** *Suspensjon av godkjenning*

       Dersom en revisor eller et revisjonsselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekalling av godkjenning, kan godkjenningen suspenderes inntil straffesaken er avsluttet.

**§ 9-2a.** *Klagenemnd*

       Departementet kan i forskrift fastsette at en klagenemnd skal avgjøre klager på vedtak etter §§ 9-1 og 9-2. Departementet kan i forskrift fastsette at klagenemnden skal avgjøre klager også på andre vedtak etter denne lov.

       Forvaltningsloven kommer til anvendelse for klagenemndens virksomhet. Departementet kan fastsette nærmere regler om frister, innholdet av klage, tilsvar og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet.

       Klagenemndens utgifter til klagebehandling etter første ledd dekkes av Finanstilsynet og utliknes etter finanstilsynsloven § 9 på revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter kapittel 3. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse.

       Det kan kreves gebyr for behandling av klage som angitt i første ledd. Departementet kan gi nærmere regler om når gebyr skal kreves, om gebyrenes størrelse og om innkrevingen.

Tilføyd ved lov 10 des 2004 nr. 81 (ikr. 1 jan 2005 iflg. res. 10 des 2004 nr. 1610), endret ved lov 19 juni 2009 nr. 48 (ikr. 21 des 2009 iflg. res. 18 des 2009 nr. 1603).

**§ 9-3.** *Straff*

       Forsettlig eller uaktsom overtredelse av denne lovs § 2-1, § 3-1 tredje ledd, §§ 4-1 til 4-7, § 5-1 første og annet ledd, § 5-2 første, tredje og fjerde ledd, §§ 5-3 til 5-6, § 6-1, § 6-2, § 7-1 eller § 7-2 med tilhørende forskrifter, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

       Grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk, jf. § 5-2 annet ledd, straffes på samme måte.

       Medvirkning straffes på samme måte.

       Overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov er forseelse.

       Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

Endres ved lov 20 mai 2005 nr. 28 (ikr. fra den tid som fastsettes ved lov) som endret ved lov 19 juni 2009 nr. 74.

[Første](http://www.lovdata.no/all/nl-19990115-002.html) [Forrige](http://www.lovdata.no/all/tl-19990115-002-010.html) [Neste](http://www.lovdata.no/all/tl-19990115-002-012.html) 

Databasen sist oppdatert 3. jan 2013

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/1997/nou-1997-9/17/10/2.html?id=428235>

NOU 1997: 9

# Om revisjon og revisorer

Bla i dokumentet: [< 2.10.1 Gjeldende rett...](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/1997/nou-1997-9/17/10/1.html?id=428234) | [2.10.3 Gjeldende rett... >](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/1997/nou-1997-9/17/10/3.html?id=428236)| [Dokumentets forside](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/1997/nou-1997-9.html?id=116290)

## 2.10.2 Gjeldende rett – revisorloven, aksjeloven mv.

Revisorlovens § 17 inneholder bestemmelser om straff for revisor. Det skal bemerkes at annet strekpunkt nedenfor rammer den som utad fremtrer som registrert eller autorisert revisor, uten å ha lovlig adgang til dette. Følgende forhold omfattes av straffebudet:

* brudd på taushetsplikt (§ 17 annet ledd), og
* ulovlig bruk av titlene registrert og autorisert revisor (§ 17 tredje ledd), og
* brudd på bestemmelser om revisjonens utførelse (§ 17 tredje ledd).

Forsettlige og uaktsomme brudd på taushetsplikten straffes med bøter, eller under særlig skjerpende omstendigheter med fengsel inntil tre måneder, for så vidt forholdet ikke rammes av et annet straffebud. Ulovlig bruk av de beskyttede titlene registrert og autorisert revisor, straffes med bøter.

Revisorloven er noe spesielt utformet når det gjelder avgrensningen av hvilke bestemmelser om revisjonens utførelse som er straffesanksjonert. Bestemmelsen går ut på at brudd på revisorloven § 8, samt bestemmelser gitt i medhold av revisorlovens § 16, straffes med bøter. Når det gjelder revisorlovens § 8, inneholder denne bestemmelser om revisors beretning og revisjonskorrespondansen, og innebærer at følgende forhold er straffesanksjonerte:

* unnlatelse av å utarbeide revisjonsberetning, og
* utarbeidelse av mangelfull revisjonsberetning, og
* unnlatelse av å innta forhold som påpekes overfor bedriften i fortløpende nummererte og journalførte brev.

Når det gjelder henvisningen til bestemmelser gitt i medhold av revisorlovens § 16, innebærer denne at brudd på forskriften om revisjon og revisorer av 19.09.90, som er gitt med hjemmel i revisorlovens § 16, generelt sett er straffbare. Dette omfatter brudd på

* habilitetsbestemmelsene (§ 2-1), og
* reglene om organisering av revisjonsselskaper og utpeking av de personer som har ansvar for revisjonsoppdragene (§§ 2-2 – 2-6), og
* reglene om bruk av revisjonsmedarbeidere (§ 2-7), og
* reglene om fratreden og tiltreden til revisjonsoppdrag (§ 3-1), og
* plikten til å se etter at formuesforvaltningen er betryggende og med forsvarlig kontroll, samt til å vurdere og rapportere om foretakets interne kontroll (§ 3-2).

Det skal spesielt bemerkes at det ikke er noen bestemmelse i revisorloven om at brudd på god revisjonsskikk skal være straffesanksjonert. Dette fremgår bl.a. av at det ikke er noen henvisning i straffebestemmelsen til brudd på revisorlovens § 6. Det vises her også til drøfting i Ot.prp. nr. 41 (1962-63) om revisorloven, side 29. Imidlertid vil brudd på god revisjonsskikk likevel være straffbar innenfor de områder som er definert inn under revisorlovens § 17 tredje ledd, og som er regnet opp i stikkordsform ovenfor.

Aksjelovens straffebestemmelse – § 17-1 – som er aktuell for valgt revisor i aksjeselskap, er helt annerledes utformet. Det tenkes særlig på bestemmelsens tredje ledd, som lyder:

«Stifter, styremedlem, administrerende direktør, medlem av bedriftsforsamling eller representantskap eller revisor som ellers forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov eller medvirker til slik overtreding, straffes med bøter eller under særlig skjerpende forhold med fengsel inntil tre måneder.»

Denne bestemmelsen synes å gå ut over tilsvarende bestemmelse i revisorlovens § 17, ved at den dekker brudd på alle bestemmelser i eller i medhold av aksjeloven, herunder bestemmelsene om revisjonens utførelse, som også inkluderer brudd på god revisjonsskikk. Det vises her særlig til kravene i aksjelovens § 10-7 om revisjonens utførelse, som derved fremstår som straffesanksjonerte krav. Etter aksjeloven vil således både manglende eller mangelfull revisjon og manglende eller mangelfull oppfølging, herunder rapportering, fra revisors side, rammes av straffebestemmelsene. Det samme gjelder også lovbrudd knyttet til bekreftelser mv. som revisor skal avgi etter aksjeloven, jf. §§ 2-9 annet ledd, 4-5 annet ledd og 14-3 første ledd. Både aktive handlinger og unnlatelser fra revisors side rammes.

Det skal bemerkes at tolkningen i foregående avsnitt har vært noe omstridt i teorien. Det vises herunder bl.a. til drøfting av dette i artikkel av Ole Andreas Baalsrud i Morten Eriksen (red.): Økonomisk kriminalitet, bind II, side 364 flg. Baalsrud konkluderer med at brudd på god revisjonsskikk ikke rammes av revisorlovens § 17. Når det gjelder brudd på god revisjonsskikk i forhold til aksjelovens § 17-1 tredje ledd, har han følgende konklusjon på side 369:

Hvorvidt brudd på normen god revisjonsskikk i Al. § 10-7 er straffbart etter Al. § 17-1 er ikke åpenbart. Argumentene mot straffansvar for brudd på normen har atskillig vekt. Det har ikke lykkes meg å finne noen rettsavgjørelse som tar stilling til problemet. Etter min mening er det likevel klart at det ikke foreligger tilstrekkelige, reelle hensyn for å tolke aksjelovens straffehjemmel innskrenkende ved brudd på Al. § 10-7. En konsekvens av å anse brudd på normen god revisjonsskikk som straffbart er at man understreker alvoret i revisors arbeide.

Det vises også til Hans Cordt-Hansen: Revisorloven kommentarutgave, side 251, som uavhengig av om man tar utgangspunkt i revisorloven eller aksjeloven, konkluderer slik:

«Min konklusjon er derfor den helt klare at revisor også strafferettslig kan dømmes for brudd på god revisjonsskikk. De normer og anbefalinger som er utarbeidet og som definerer standarden god revisjonsskikk må også i utgangspunktet være det man skal måle mot når spørsmålet om handlingen/unnlatelsen er straffbar eller ikke, skal vurderes. Spørsmålet er imidlertid hvor alvorlig bruddet må være for at straff skal kunne ilegges.»

Det må etter dette konkluderes med at løsningen på spørsmålet er uklart når det gjelder revisorlovens § 17. Når det gjelder aksjelovens § 17-1 synes det derimot mer klart at brudd på god revisjonsskikk rammes.

Revisor kan rammes som hovedmann eller medvirker, sistnevnte også uavhengig av eventuelle hovedmenns forhold. I relasjon til aksjelovens § 17-1, 3. ledd, synes revisor som hovedmann å være særlig aktuelt i forbindelse med manglende eller mangelfull revisjon og manglende eller mangelfull oppfølging. I tilfeller hvor revisjonsmedarbeidere benyttes, vil både den ansvarlige revisor og revisjonsmedarbeidere som selv er revisorer, kunne rammes.

Når det gjelder revisors habilitet, synes det nokså klart at brudd på reglene om revisors habilitet, rammes av straffebestemmelsene i begge lover. Når det gjelder revisorloven, følger dette av at lovens § 17 tredje ledd henviser til at brudd på revisjonsforskriften av 19.09.90 rammes av straffebudet, og at denne forskriftens § 2-1 inneholder habilitetsbestemmelser i tillegg til at den viser til habilitetsreglene i revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4. Når det gjelder aksjelovens § 17-1 tredje ledd, følger dette av selve lovteksten. Dette innebærer bl.a. at revisor som er inhabil fordi han deltar i beslutningsprosesser i foretaket, eller på grunn av sin rådgivningsvirksomhet i forhold til foretaket, rammes av bestemmelsene.

Når det gjelder rådgivningens innhold, f.eks. hvis revisor gir klienten råd om å utføre ulovlige handlinger, vil dette rammes i den utstrekning det strider mot god revisjonsskikk, og i den utstrekning brudd på god revisjonsskikk rammes av straffebestemmelsene, jf. ovenfor. Det skal her bemerkes at slik rådgivning vanligvis i tillegg vil rammes av strengere straffebestemmelser, jf. kapittel 10.3 nedenfor.

Skyldkravet etter både revisorlovens § 17 og aksjelovens § 17-1, 3. ledd er forsett eller uaktsomhet. Sistnevnte omfatter avvik fra normen for ønsket adferd og som kan bebreides revisor, inklusive pliktforsømmelser av ulike slag fra revisors side.

Normen for ønsket adferd er dels beskrevet i lov og forskrift, men er også, som ovenfor nevnt, i stor grad overlatt til den rettslige standarden god revisjonsskikk. I Ot.prp. nr. 19 (1974-75) om lov om aksjeselskaper, side 147 er god revisjonsskikk definert som

den oppfatning som til enhver tid er alminnelig blant dyktige og samvittighetsfulle utøvere av revisjonsyrket

. Domstolene vil ved vurderingen forventes å legge vekt på revisjonsbransjens oppfatning, slik denne er nedfelt i skriftlige standarder, ved sin vurdering av denne normen.

Selv om ordlyden i aksjelovens § 17-1 tredje ledd synes å indikere at ethvert pliktbrudd rammes av straffebestemmelsen, synes det likevel å ha vært lovgivers hensikt å bygge inn en vesentlighetsgrense i bestemmelsen. Dette fremgår bl.a. av Ot. prp. nr. 19 (1974-75), side 218:

«Enkelte av lovens regler har karakter av ordensregler og i praksis vil det ikke bli aktuelt å reise straffesak.»

Strafferammen etter revisorloven for brudd på bestemmelser om revisjonens utførelse, er som ovenfor nevnt bøter. Etter aksjeloven kan under særlig skjerpende forhold fengsel inntil tre måneder anvendes. Slike skjerpende omstendigheter må særlig antas å foreligge i de tilfeller revisor har opptrådt forsettlig, når revisors forsømmelse har vært grov og når forholdet har medført store negative konsekvenser. I tillegg vil revisor kunne idømmes rettighetstap, jf. straffelovens § 29. Det må antas at det også kan ilegges foretaksstraff overfor et revisjonsselskap, jf. straffelovens § 48a, sistnevnte også uavhengig av om noen enkeltperson i selskapet kan straffes for overtredelsen.

Det skal videre nevnes at straffesak kan åpnes uavhengig av om det foreligger anmeldelse fra noen fornærmet part, ettersom slike lovbrudd er undergitt ubetinget offentlig påtale, jf. straffelovens § 77.

Avslutningsvis under dette punktet skal nevnes at det også foreligger andre lover som inneholder straffebestemmelser som er konkret rettet mot foretakets revisor. Herunder skal nevnes:

Lov om forretningsbanker av 24.05.61, § 43

Lov om sparebanker av 24.05.61, § 59

Lov om boligbyggelag av 04.02.60, § 64

Lov om borettslag av 04.02.60, § 87

Disse bestemmelsene er svært parallelle med aksjelovens § 17-1 tredje ledd, og omtales derfor ikke videre her.

Bla i dokumentet: [< 2.10.1 Gjeldende r](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/1997/nou-1997-9/17/10/1.html?id=428234)

,,,,,,,,,,,,,

<http://www.lovdata.no/nyhet/2010/20101108-2102.htm>

### Dom i Høyesterett: Straff etter brudd på revisorloven og regnskapsloven

Høyesterett avsa 2. november 2010 dom [HR-2010-1855-A](http://www.lovdata.no/hr/hr-2010-01855-a.html) hvor en tidligere revisor, i tillegg til dom for brudd på [revisorloven](http://www.lovdata.no/all/nl-19990115-002.html), også ble dømt for medvirkning til brudd på [regnskapsloven](http://www.lovdata.no/all/nl-19980717-056.html) for mangelfull revisjon.

Sammendrag hentet fra Høyesteretts nettside:

Saken gjaldt hvorvidt en sentral revisormedarbeider ved mangelfull revisjon av et regnskap som inneholder feil, kan straffes for medvirkning til brudd på[regnskapsloven](http://www.lovdata.no/all/nl-19980717-056.html).

A var statsautorisert revisor og senior manager i revisorteamet hos B som utførte revisjonsoppdraget for C. A hadde hatt et årelangt forhold til C. Ordningen var derfor at han medundertegnet revisjonsberetningene for selskapet sammen med den utpekte ansvarlige revisor.

Det ble åpnet konkurs i C primo 2003. A ble satt under tiltale ved Oslo tingrett for grovt uaktsom overtredelse av revisorloven gjennom unnlatt eller mangelfull revisjon av selskapet. Han ble også satt under tiltale for grovt uaktsom medvirkning til vesentlig overtredelse av flere bestemmelser i regnskapsloven. Grunnlaget var at han i forbindelse med fastsettelsen av selskapets årsregnskap hadde utstedt såkalt ren revisjonsberetning; en erklæring som det på grunnlag av hans mangelfulle revisjon ikke var grunnlag for. Regnskapet var da også sterkt misvisende. Både tingretten og lagmannsretten frifant for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, men med noe forskjellig begrunnelse.

Høyesterett pekte på at et revisjonsoppdrag ikke bare er etterkontroll av et regnskap revisjonsklienten allerede har fastsatt, men et løpende arbeid gjennom regnskapsåret med blant annet kontroll og eventuell korreksjon av posteringer som kan slå direkte eller indirekte inn i årsregnskapet. Avgivelse av ren revisjonsberetning uten å ha grunnlag for det, ble enstemmig bedømt som et aktivt bidrag til at selskapet fastsetter et uriktig regnskap som sitt årsregnskap. Handlingen kunne derfor rammes som medvirkning til brudd på[regnskapsloven](http://www.lovdata.no/all/nl-19980717-056.html).

Høyesterett slo fast at [revisorloven](http://www.lovdata.no/all/tl-19990115-002-011.html#9-3)s og [regnskapsloven](http://www.lovdata.no/all/tl-19980717-056-015.html#8-5)s straffebestemmelser kan anvendes i idealkonkurrens. Vilkårene for å avsi ny dom etter [strpl. § 345](http://www.lovdata.no/all/tl-19810522-025-039.html#345)var til stede. Overtredelsen ville under normale omstendigheter ha medført ubetinget fengselsstraff. Ettersom saken var blitt svært gammel og A hadde tapt sin revisorbevilling, ble straffen satt til betinget fengsel i 90 dager med tillegg av bot på 30 000 kroner.

......................

<https://www.politi.no/okokrim/aktuelt/nyhetsarkiv/2011_03/Nyhet_9660.xml>

## ØKOKRIM

# Ansvarlig revisor dømt til betinget fengselsstraff

**I en ØKOKRIM-sak har Borgarting lagmannsrett dømt en ansvarlig revisor til betinget fengsel i 90 dager og en bot på 30 000 kroner for brudd på revisorloven og medvirkning til brudd på regnskapsloven. Domfelte var ansvarlig for revisjonen av regnskapene til Sponsor Service ASA i 2000 og 2001.**

Selskapet hadde manipulert regnskapene slik at de viste for gode tall, uten at revisor reagerte på dette. Det ble reist tiltale mot ansvarlig revisor og en medarbeider på revisjonsteamet for overtredelse av revisorloven og regnskapsloven. Lagmannsretten fastslo at ansvarlig revisor hadde opptrådt grovt uaktsomt ved utførelsen av revisjonsoppdraget. Videre innebærer dommen en sementering av rettstilstanden når det gjelder revisors medvirkningsansvar for klientens regnskapsovertredelser. Revisor kan medvirke til regnskapsovertredelser ved at revisjonen ikke avdekker regnskapsfeil og at det slik avgis ren revisjonsberetning. Medarbeideren ble i fjor dømt av Høyesterett til tilsvarende straff.  
  
Kontaktperson i ØKOKRIM: førstestatsadvokat Bård Thorsen, tlf 414 54 172.

#### Sist oppdatert:14.03.2011 11:58

* [Utskriftsvennlig side](https://www.politi.no/okokrim/aktuelt/nyhetsarkiv/2011_03/Nyhet_9660.xml" \o "Utskriftsvennlig side)

* [RSS](https://www.politi.no/rss?rssId=okokrim)

.............................

# <http://no.wikipedia.org/wiki/Finance_Credi>

# Finance Credit

Fra Wikipedia, den frie encyklopedi

[Tango-nosources.svg](http://no.wikipedia.org/wiki/Fil:Tango-nosources.svg)[**Mangler kilder**](http://no.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Verifiserbarhet)**:** Denne artikkelen inneholder påstander som trenger [kildehenvisninger](http://no.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Bruk_av_kilder), enten fordi de er kontroversielle eller vanskelige å verifisere. Slike påstander kan bli fjernet.

**Finance Credit**-konsernet står i sentrum for norgeshistoriens største bedragerisak. Den startet da de to hovedmennene bak selskapet, [Torgeir Stensrud](http://no.wikipedia.org/wiki/Torgeir_Stensrud) og [Trond Kristoffersen](http://no.wikipedia.org/wiki/Trond_Kristoffersen), ble arrestert og varetektsfengslet i november 2002.

Selskapets forretningsidé var å kjøpe [fordringer](http://no.wikipedia.org/wiki/Fordringer) og drive [inkasso](http://no.wikipedia.org/wiki/Inkasso). Ved hjelp av regnskaper som ga et feilaktig inntrykk av selskapets inntjening og balanse, skal Finance Credit ha lånt 1,4 milliarder kroner av norske banker, mesteparten fra [Sparebank 1 Gruppen](http://no.wikipedia.org/wiki/Sparebank_1_Gruppen) og [Nordlandsbanken](http://no.wikipedia.org/wiki/Nordlandsbanken). En uoversiktlig selskapsstruktur skal ha gjort det vanskelig for banker og revisorer å kontrollere regnskapstallene. Mesteparten av pengene gikk tapt da selskapet gikk konkurs.

Kristoffersen og Stensrud planla å notere selskapet på børsen i Stockholm, i et forsøk på å legge selskapets tidligere tap over på fremtidige aksjonærer. Dette skjedde imidlertid aldri, da [Bjørn Olav Jahr](http://no.wikipedia.org/wiki/Bj%C3%B8rn_Olav_Jahr), journalist i [Kapital](http://no.wikipedia.org/wiki/Kapital_(tidsskrift)), avdekket de faktiske forholdene i Finance Credit etter tips fra tidligere ledere i selskapet.

Trond Kristoffersen ble i 2003 dømt til ni års fengsel, den lengste fengselsstraffen i noen norsk økonomisk kriminalitetssak. Torgeir Stensrud fikk syv års fengsel. I tillegg er det tatt ut tiltale mot fire andre personer i Finance Credit-systemet.

Økokrims påstand om å pålegge [KPMG](http://no.wikipedia.org/wiki/KPMG) [foretaksstraff](http://no.wikipedia.org/w/index.php?title=Foretaksstraff&action=edit&redlink=1) for sterkt mangelfull [revisjon](http://no.wikipedia.org/wiki/Revisjon), ble ikke tatt til følge i [Oslo tingrett](http://no.wikipedia.org/wiki/Oslo_tingrett) eller [Borgarting lagmannsrett](http://no.wikipedia.org/wiki/Borgarting_lagmannsrett). [Høyesterett](http://no.wikipedia.org/wiki/Norges_H%C3%B8yesterett) kom imidlertid til at KPMG kunne straffes og ila selskapet en bot på 5 millioner kroner.[[1]](http://no.wikipedia.org/wiki/Finance_Credit#cite_note-1) Den ansvarlige [revisor](http://no.wikipedia.org/wiki/Revisor) ble dømt til 30 dager [ubetinget fengsel](http://no.wikipedia.org/wiki/Ubetinget_fengsel) i tingretten og anket ikke.

## Referanser [[rediger](http://no.wikipedia.org/w/index.php?title=Finance_Credit&action=edit&section=1)]

* 1. [**^**](http://no.wikipedia.org/wiki/Finance_Credit#cite_ref-1) [adressa.no KPMG får 5 millioner i bot](http://www.adressa.no/nyheter/innenriks/article1107340.ece)

[Kategori](http://no.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Kategorier):

* [Tidligere norske selskaper](http://no.wikipedia.org/wiki/Kategori:Tidligere_norske_selskaper)

......................................................

[www.duo.uio.no/bitstream/handle/123456789/19324/117235.pdf?sequence=1](http://www.duo.uio.no/bitstream/handle/123456789/19324/117235.pdf?sequence=1)

REVISORS STRAFFANSVAR

- Medvirkning til overtredelse av regnskapsloven -

Universitetet i Oslo

Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 644

Leveringsfrist: 25. april 2011

Til sammen 15 718 ord

25.04.2011I

Innholdsfortegnelse

1 INNLEDNING 1

1.1 Oppgavens tema og problemstilling 1

1.2 Avgrensning 1

1.3 Metode og rettskilder 2

1.4 Videre fremstilling 3

2 REVISOR OG REVISORS STRAFFANSVAR – OVERSIKT 4

2.1 Revisor 4

2.2 Revisors straffansvar etter revisorloven 6

2.3 Regnskapsloven og regnskapslovens straffebestemmelse 8

2.3.1 Regnskapsloven 8

2.3.2 Regnskapslovens straffebestemmelse 9

2.3.3 Nærmere om medvirkningsbestemmelsen 11

3 KAN REVISOR RAMMES AV REGNSKAPSLOVENS

MEDVIRKNINGSBESTEMMELSE? 17

3.1 Innledning 17

3.2 Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider 17

3.3 Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010 19

3.4 Tidspunktet for revisjonen og avgivelse av revisjonsberetningen 21

3.5 Hvilken handling knytter Høyesterett medvirkningsansvaret til? 24

3.6 Hva slags medvirkning er avgivelse av ren revisjonsberetning? 26

3.6.1 Betydning 26

3.6.2 Fysisk medvirkning 27II

3.6.3 Psykisk medvirkning 28

3.6.4 Passiv medvirkning 29

3.7 Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi 31

3.8 Konklusjon 34

4 NÆRMERE OM AVGIVELSE AV REN REVISJONSBERETNING SOM

MEDVIRKNINGSHANDLING 35

4.1 Innledning 35

4.2 Hva som skal omtales i revisjonsberetningen 35

4.3 Hva som menes med ”vesentlig” betydning for årsregnskapet 36

4.4 Hvem som avgir revisjonsberetning 39

4.5 Kan bare den som avgir revisjonsberetningen være medvirker? 40

4.6 Konklusjoner 43

5 NÆRMERE OM GRUNNLAGET FOR AVGIVELSE AV REN

REVISJONSBERETNING 45

5.1 Innledning 45

5.2 Hva som menes med ”mangelfull revisjon” 45

5.3 Kan mangelfull revisjon i seg selv være medvirkning? 47

5.4 Konklusjoner 49

6 IDEALKONKURRENS 50

6.1 Innledning 50

6.2 Om idealkonkurrens 50

6.3 Kan revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser benyttes i

idealkonkurrens? 53III

6.3.1 Innledning 53

6.3.2 Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider 53

6.3.3 Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010 55

6.3.4 Forskjellige sider ved det straffbare forholdet? 56

6.3.5 Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi 58

6.3.6 Konklusjon 58

7 KONKLUSJON OG AVSLUTTENDE BEMERKNINGER 59

8 LITTERATURLISTE 611

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Oppgavens tema er revisors strafferettslige medvirkningsansvar ved utøvelse av

lovpålagt finansiell revisjon.

Ved overtredelse av revisorlovens bestemmelser om utøvelse av lovpålagt finansiell

revisjon, kan revisor straffes etter revisorloven § 9-3. Problemstillingen for denne

oppgaven er hvorvidt revisor, for samme handling, i tillegg kan straffes for medvirkning

til overtredelse av regnskapsloven.

Problemstillingen er i beskjeden grad berørt i juridisk teori, og har først i den senere tid

vært oppe for domstolene. I kjølvannet av regnskapsskandalene i Finance Credit og

Sponsor Service ble tre revisorer, på grunn av forhold ved revisjonen av de nevnte

selskaper, tiltalt ikke bare for overtredelse av revisorloven, men også for medvirkning

til overtredelse av regnskapsloven. En av revisorene ble nylig dømt etter tiltalen i

Høyesterett.

1

Denne dommen vil danne et viktig utgangspunkt for drøftelsen av

oppgavens problemstilling.

1.2 Avgrensning

Fremstillingen begrenses til revisors utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon, etter

bestemmelsene i revisorlovens kapittel 5. Nærmere om dette under punkt 2.1.

Rådgivning og annen bistand faller dermed utenfor. Det samme gjør særattestasjoner.

Fremstillingen begrenses videre til revisors medvirkningsansvar. Revisor kan ved

utøvelsen av den lovpålagte finansielle revisjon rammes som hovedmann etter andre

1

Rt 2010 side 1328. 2

straffebestemmelser enn revisorlovens, se aksjeloven og allmennaksjeloven § 19-2.

Slikt hovedmannsansvar faller også utenfor.

For ikke å bli for omfattende, begrenses fremstillingen til medvirkningsansvaret etter

regnskapslovens straffebestemmelse. I forlengelsen av medvirkning til overtredelse av

regnskapsloven, kan man forestille seg at revisor også kan rammes av

medvirkningsansvaret i flere andre lover. For eksempel aksjelovene (overtredelse av

utbyttereglene mv), verdipapirhandelloven (feilaktige prospektopplysninger),

straffeloven (investorbedrageri) og ligningsloven (skattesvik). Dette er interessante

spørsmål, men da det ikke er rom for å gå i dybden av dem, må de utelates.

For at noen skal kunne straffes, må alle objektive og subjektive straffbarhetsvilkår være

oppfylt.

2

Av størst interesse for oppgavens problemstilling er hvorvidt revisor objektivt

sett kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse, og

hvorvidt revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes ved siden

av hverandre (idealkonkurrens). Øvrige straffbarhetsvilkår, herunder vilkårene om

skyld, tilregnelighet og fravær av straffrihetsgrunner, vil derfor ikke bli behandlet.

Jeg vil også avgrense mot spørsmål knyttet til forsøk på medvirkning til overtredelse av

regnskapsloven. Forsøk på medvirkning kan i denne sammenheng være en teoretisk

mulighet, men lite praktisk.

1.3 Metode og rettskilder

Oppgaven løses ved bruk av alminnelig juridisk metode.

De rettskilder som benyttes er først og fremst lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap

m.v. (regnskapsloven) og lov av 15. januar 1999 nr 2 om revisjon og revisorer

(revisorloven), med tilhørende forarbeider, rettspraksis og juridisk teori.

2

Se blant annet Eskeland, side 64 flg.3

I tillegg benyttes forarbeidene til den nye straffeloven (lov av 20. mai 2005 om straff)

og strafferettslig juridisk teori, blant annet ved spørsmål knyttet til den alminnelige

medvirkningslæren og den alminnelige konkurrenslæren.

1.4 Videre fremstilling

I kapittel 2 vil jeg gi en kort presentasjon av revisor og revisors straffansvar etter

revisorloven. Dette for å plassere oppgavens problemstilling i en sammenheng. Videre

vil jeg i samme kapittel gi en presentasjon av regnskapsloven og regnskapslovens

straffebestemmelse – med vekt på straffebestemmelsens medvirkningstillegg.

Oppgavens problemstilling er, som jeg så vidt var inne på i avgrensningen ovenfor,

todelt. For det første er det et spørsmål om hvorvidt revisor objektivt sett kan rammes

av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse. Dette spørsmålet, med

tilknyttede underspørsmål, behandler jeg i kapitlene 3 til 5.

For det andre er det et spørsmål om hvorvidt revisorlovens og regnskapslovens

straffebestemmelser kan benyttes ved siden av hverandre, i idealkonkurrens. Dette

spørsmålet behandler jeg i kapittel 6.

I kapittel 7 konkluderer jeg på oppgavens problemstilling, og gir noen korte

bemerkninger til betydningen av konklusjonen.4

2 Revisor og revisors straffansvar – oversikt

2.1 Revisor

I Norge oppstod revisoryrket på slutten av 1800- tallet.

3

Den viktigste årsaken til at det

ble etablert en revisjonsordning, var eiernes behov for kontroll av lederne av den

virksomhet de eide. I startfasen var revisor på mange måter eiernes forlengede arm.

4

Etter hvert fant også andre grupper at det var behov for kontroll, for beskyttelse av sine

interesser.

5

Kreditorer, långivere, leverandører og kunder var interessert i informasjon

som kunne gi dem grunnlag for å vurdere foretakets stilling og soliditet, før man

inngikk forretningsmessige avtaler.

6

De ansatte i foretaket hadde behov for å vite om

foretaket var en sikker arbeidsplass, og om deres lønn og annen godtgjørelse

representerte en rettferdig del av verdiskapningen i foretaket.

7

Offentlige myndigheter

hadde behov for informasjon blant annet i forbindelse med skatteinnkreving og annen

myndighetsutøvelse. Og lokalsamfunnet hadde behov for å vite om den lokale

hjørnestensbedriften var solid, og at det ikke forelå usikkerhet om fortsatt drift.

8

Revisjonen utviklet seg derfor fra å være en bilagspreget underlagskontroll til å bli en

kontroll og attestasjon av at årsregnskapet viste et tilnærmet riktig bilde av foretakets

økonomiske stilling, og det ble i stadig sterkere grad krevd at revisor skulle gå over fra

å være eiernes representant til å være en ekstern, uavhengig og nøytral person.

9

Tilliten til at årsregnskapene viser et tilnærmet riktig bilde av foretakenes økonomiske

stilling, er i dag en viktig forutsetning for et velfungerende næringsliv og

kapitalmarked. Revisors kontroll og attestasjon av årsregnskapene er av stor betydning

for at tilliten skal opprettholdes. Revisor blir i denne sammenheng betraktet som

”allmennhetens tillitsperson”.

10

3

Cordt-Hansen, side 19.

4

Cordt-Hansen, side 21.

5

NOU 1997:9, side 22.

6

Cordt-Hansen, side 21.

7

Gulden, side 15.

8

NOU 1997:9, side 22

9

Cordt-Hansen, side 21.

10

Revisorloven § 1-2.5

Lovreguleringen av revisors yrkesutøvelse har utviklet seg i takt med de ulike

interessegruppenes behov for pålitelig informasjon. I perioden 1899-1916 ble det tatt

inn enkelte bestemmelser om bruk av revisor i konkursloven, akkordloven og

aksjeloven. Den første egentlige revisorloven ble vedtatt i 1929. Denne loven satte i

utgangspunktet ingen spesielle kompetansekrav til den som skulle utføre revisjonen,

eller krav til revisjonens faglige innhold. Visse krav ble imidlertid satt i forskrift til

loven to år senere. Etter hvert som aksjelovgivningen og revisjonslovgivningen utviklet

seg fra 1950- og 60-tallet ble det stilt stadig strengere krav til revisors kompetanse og

uavhengighet, og til revisjonens innhold. At revisjonen skulle ivareta både det

offentliges interesser og interessene hos de andre gruppene, kom prinsipielt til uttrykk

etter en endring av revisorloven i 1989.

11

I dag er revisors yrkesutøvelse i det vesentlige regulert gjennom lov av 15. januar 1999

nr 2 om revisjon og revisorer. Revisors oppgaver ved revisjon av årsregnskap fremgår

av lovens kapittel 5

12

. Da det vil føre for langt med en detaljert fremstilling av hva

revisjon av årsregnskap innebærer, nevner jeg bare hovedtrekkene:

Revisjonens innhold kommer til uttrykk i § 5-1, hvor det fremgår at revisor for det

første skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og

forskrifter. For det andre skal revisor vurdere om ledelsen i det revisjonspliktige

foretaket har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og

dokumentasjon av regnskapsopplysninger, i samsvar med lov og forskrifter. For det

tredje skal revisor vurdere om opplysninger i årsberetningen (og i eventuell redegjørelse

for foretaksstyring) er i samsvar med lov og forskrifter, og om disse opplysningene er

konsistent med årsregnskapet. For det fjerde skal revisor se etter at den revisjonspliktige

har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Gjennom revisjonen skal revisor for det femte bidra til å forebygge og avdekke

misligheter

13

og feil.

11

Cordt-Hansen, side 19-23.

12

Ved revisjon av foretak med allmenn interesse er det gitt enkelte tilleggsoppgaver i kapittel 5a.

13

At revisor skal bidra til å avdekke misligheter, er blant annet et uttrykk for at revisor anses som et

viktig ledd i det offentliges kamp mot økonomisk kriminalitet. Se Ot.prp. nr 75 (1997-98), side 15.6

Hvordan revisjonen skal utføres, er regulert i § 5-2, hvor det blant annet fremgår at

revisor skal utføre revisjonen etter ”beste skjønn” og i samsvar med ”god

revisjonsskikk”. Når det gjelder god revisjonsskikk, antas innholdet i dette begrepet å

være uttrykt gjennom Den norske Revisorforenings revisjonsstandarder.

14

Feil og

svakheter som eventuelt avdekkes, skal påpekes i brev til foretakets ledelse, jf §§ 5-2

fjerde ledd og 5-4. Revisjonen avsluttes med at revisor utsteder en revisjonsberetning,

som i prinsippet gir en konklusjon på vurderingstemaene fra § 5-1, jf § 5-6.

Revisjon etter revisorloven kapittel 5 omtales gjerne som ordinær revisjon, lovbestemt

revisjon eller lovpålagt finansiell revisjon. Dette er revisors kjernevirksomhet.

I tillegg til den lovpålagte finansielle revisjonen, har revisor etter hvert påtatt seg en

rekke andre oppgaver. Dette omfatter lovpålagte eller avtalte attestasjonsoppgaver

(særattestasjon), og ulike former for rådgivning og bistand – både overfor egne

revisjonsklienter og overfor andre. Slik virksomhet faller utenfor denne oppgavens

avgrensning, jf punkt 1.2.

2.2 Revisors straffansvar etter revisorloven

Revisors ansvar knyttet til yrkesutøvelsen er tredelt. I tillegg til disiplinæransvar og

erstatningsrettslig ansvar, er det knyttet strafferettslig ansvar til revisors yrkesutøvelse.

15

Straffansvar etter revisorloven følger av lovens § 9-3. Bestemmelsens første ledd gir en

opplisting av de bestemmelser i revisorloven som er straffesanksjonert. Dette omfatter

blant annet § 5-1 første og annet ledd om revisjonens innhold

16

, § 5-2 første og fjerde

ledd om revisors plikter ved utførelsen av revisjonen, §§ 5-3 til 5-5 om dokumentasjon

av oppdrag, nummererte brev og oppbevaring av dokumentasjon, og § 5-6 om

revisjonsberetning. Etter straffebestemmelsens annet ledd er også § 5-2 annet ledd om

14

Se mer om begrepene ”beste skjønn” og ”god revisjonsskikk” i Cordt-Hansen, kapittel 5.2.

15

NOU 1997:9, side 171.

16

Tredje ledd om at revisor skal bidra til å avdekke misligheter og feil er ikke straffesanksjonert. Dette

skyldes at bestemmelsen er ment å uttrykke en av målsettingene med revisjonen. Målsettingen følges opp

gjennom øvrige bestemmelser om utførelse av revisjonen. Se Cordt-Hansen, side 164.7

god revisjonsskikk straffesanksjonert, men bare i den grad det dreier seg om grove eller

gjentatte overtredelser.

Medvirkning er straffbart på samme måte som hovedgjerningen, jf § 9-3 tredje ledd.

Medvirkning til overtredelse av revisorlovens bestemmelser vil typisk kunne

forekomme der ansvarlig revisor benytter revisormedarbeider eller andre revisorer i

selskapet i forbindelse med revisjonsoppdraget.

17

Skyldkravet er forsett eller uaktsomhet, jf § 9-3 første ledd. Dette innebærer at simpel

uaktsomhet er tilstrekkelig for straff. I forarbeidene til revisorloven peker departementet

på at revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet. Dette tilsier at

”… aktsomhetsnormen for revisor bør være forholdsvis streng”.

18

Straffen er bøter eller fengsel inntil ett år, jf § 9-3 første ledd. En strafferamme på ett år

medfører i utgangspunktet at overtredelse er å anse som forbrytelse etter straffeloven §

2. Av straffeprosessuelle årsaker er det tatt inn en særskilt bestemmelse om at

overtredelser av revisorloven likevel skal anses som forseelse, jf revisorloven § 9-3

fjerde ledd.

19

Revisors lovovertredelser oppdages ofte ikke før ved gjennomgang av regnskaper i

forbindelse med mistanke om andre straffbare forhold. Fordi overtredelsene i slike

tilfeller kan ligge langt tilbake i tid, er den vanlige foreldelsesfristen i straffeloven § 67

på to år fraveket, og det er gitt en særskilt foreldelsesfrist på fem år i revisorloven § 9-3

femte ledd.

20

17

Ot.prp. nr 75 (1997-98), side 116.

18

Ibid.

19

Ibid.

20

Ibid.8

2.3 Regnskapsloven og regnskapslovens straffebestemmelse

2.3.1 Regnskapsloven

Hovedformålet med regnskapsloven

21

er å bidra til informative og standardiserte

årsregnskap, slik at brukerne av regnskapene får nødvendig informasjon.

22

Brukerne av

regnskapene er de ulike interessegruppene, som omtalt under punkt 2.1.

Regnskapslovens forarbeider utdyper formålet med loven slik:

”… regnskapsloven skal bidra til informative regnskaper for ulike grupper av regnskapsbrukere.

Regnskapsbrukerne er dels investorer og kreditorer som tilfører kapital til foretakene, og dels

andre grupper som har interesse av å vite hvordan foretaket drives, f.eks. de ansatte og

lokalsamfunnet. Informasjonen til kapitalmarkedet skal gi grunnlag for riktig prising av

finansielle objekter. Riktig prisdannelse på aksjer er en forutsetning for at ressursbruken i

samfunnsøkonomien skal bli best mulig. Gode regnskaper vil også gjøre det vanskeligere for

markedsdeltakere å ta ut spekulasjonsgevinster med basis i skjevt fordelt informasjon.”

23

Årsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og

noteopplysninger samt eventuelt konsernregnskap, jf regnskapsloven § 3-2.

24

I tillegg

skal det avgis en årsberetning, jf §§ 3-3 og 3-3a, som i visse tilfeller skal omfatte en

redegjørelse om foretaksstyring, jf § 3-3b. I denne oppgaven benytter jeg for enkelhets

skyld ”årsregnskap” som et samlebegrep på alle disse dokumentene, årsberetningen

inkludert.

Regnskapsloven inneholder en rekke krav til utarbeidelsen av årsregnskapet og til den

informasjonen årsregnskapet skal gi. Jeg skal nøye meg med å gi en helt kort oversikt:

Lovens overordnede prinsipp er at årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den

regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat, jf § 3-2a første

ledd. Lovens kapittel 4 inneholder prinsipper for regnskapsføringen, kapittel 5

prinsipper for vurdering av eiendeler og gjeld, kapittel 6 oppstillingsplaner for

21

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

22

Se blant annet Innst. O. nr 61 (1997-98) pkt 1.2.

23

Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 7.

24

For små foretak er det valgfritt å utarbeide kontantstrømoppstilling, jf regnskapsloven § 3-2 annet ledd.9

presentasjon av resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling, og kapittel 7

inneholder krav til noteopplysninger. Krav til årsberetningens innhold er gitt i §§ 3-3 til

3-3b. For små foretak er det i stor grad gitt unntak og forenklede regler for utarbeidelse

av årsregnskap.

25

Til tross for at regnskapsloven er relativt omfangsrik, er den en rammelov. I likhet med

revisorloven henviser regnskapsloven til en rettslig standard for mer utfyllende regler.

26

Årsregnskapet skal nærmere bestemt utarbeides i samsvar med ”god regnskapsskikk”, jf

regnskapsloven § 4-6. God regnskapsskikk antas uttrykt ved de regnskapsstandarder

som utgis av Norsk Regnskapsstiftelse. Innholdet i god regnskapsskikk skal alltid være

innenfor rammene av regnskapslovens bestemmelser. Enkeltbestemmelser kan bare

fravikes når bestemmelsen inneholder en eksplisitt regel om at den kan fravikes når

dette er i samsvar med god regnskapsskikk.

27

Årsregnskapet utarbeides av foretakets ledelse, og fastsettes av foretakets styre. I de

tilfeller foretaket ikke har styre, fastsettes årsregnskapet av deltakerne eller

medlemmene. Årsregnskapet skal signeres av samtlige styremedlemmer, alternativt

deltakerne eller medlemmene, samt daglig leder, jf regnskapsloven § 3-5 første ledd.

2.3.2 Regnskapslovens straffebestemmelse

Overholdelse av regnskapslovens bestemmelser er viktig av hensyn til

regnskapsbrukerne. Avdekking av formuesforbrytelser vil dessuten i stor grad avhenge

av at regnskapslovgivningen overholdes. Ved utformingen av regnskapsloven § 8-5 ble

det lagt særlig vekt på dette aspektet:

”Det er meget uheldig dersom regnskapspliktige kan unngå forfølging av mulige straffbare

forhold som følge av manglende eller mangelfulle regnskaper. Regjeringen vil fremheve at

arbeidet med å forebygge økonomisk kriminalitet også er viktig av hensyn til

konkurransesituasjonen i næringslivet. Dersom enkelte driver næringsvirksomhet i strid med de

fastsatte rammebetingelser, og oppnår økonomisk vinning som følge av dette, vil det

25

Små foretak er definert i regnskapsloven § 1-6.

26

Jf revisorlovens ”god revisjonsskikk”.

27

Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 103.10

vanskeliggjøre situasjonen for næringsdrivende som driver konkurrerende virksomhet i henhold

til de regelfastsatte rammebetingelsene.”

28

Regnskapsloven § 8-5 rammer enhver overtredelse av regnskapsloven. Bestemmelsen

opererer imidlertid med ulike straffenivåer for vesentlig og ikke vesentlig overtredelse.

Straffebestemmelsens første ledd rammer den som ”vesentlig overtrer” regnskapsloven.

Jeg går ikke nærmere inn på hva som menes med vesentlig overtredelse her, men viser

til punkt 4.3, hvor spørsmålet i noen grad blir berørt. Straffen er i slike tilfeller bøter

eller fengsel inntil tre år, men dersom det foreligger særlig skjerpende omstendigheter

utvides rammen til seks år. Dersom den som dømmes i tillegg har vært straffet for

tilsvarende forhold tidligere, utvides strafferammen ytterligere, med inntil det halve, jf

tredje ledd. Øvre strafferamme for vesentlig overtredelse av regnskapsloven er dermed

ni år.

Annet ledd rammer den som ”for øvrig” overtrer loven. Dette omfatter enhver

overtredelse som ikke er vesentlig. Straffen er i slike tilfeller bøter eller fengsel inntil

tre måneder. Har den som dømmes tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, utvides

strafferammen til seks måneder.

Ved både vesentlig og ikke vesentlig overtredelse er skyldkravet forsett eller

uaktsomhet, jf første og annet ledd. Foreldelsesfristen er to år for ikke vesentlige

overtredelser. Ved vesentlige overtredelser stopper fristen å løpe under konkurs og

gjeldsforhandling – en absolutt frist for slik suspensjon er fem år, jf fjerde ledd.

Straffebestemmelsen retter seg i utgangspunktet mot de som har ansvaret for

utarbeidelse og fastsettelse av årsregnskapet. Det vil først og fremst si styret og daglig

leder, og de som ellers er ansvarlige for regnskapsfunksjonen.

29

28

Ot.prp. nr 42 (1997-98), sidene 7 og 209.

29

Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 209.11

Av regnskapsloven § 8-5 første ledd siste punktum og annet ledd siste punktum fremgår

det i tillegg uttrykkelig at ”medvirkning straffes på samme måte” som hovedgjerningen.

I neste punkt vil jeg gå nærmere inn på hva som menes med medvirkning.

Merk at når den nye straffeloven trer i kraft, vil regnskapslovens straffebestemmelse oppheves.

30

Straffebestemmelsene i regnskapsloven, bokføringsloven og straffeloven 1902 § 286 slås sammen og

erstattes av ny straffelovs §§ 392-394. Gjeldende rett videreføres i det alt vesentlige, selv om

Straffelovkommisjonen på flere punkter foreslo en oppmykning.

31

2.3.3 Nærmere om medvirkningsbestemmelsen

En alminnelig språklig forståelse av ordet ”medvirkning” er at den som på en eller

annen måte har hjulpet, rådet, eller tilskyndet hovedmannen til å utføre den straffbare

handlingen, er medvirker i lovens forstand.

Da regnskapsloven var på høring, hersket det tvil om rekkevidden av

medvirkningsbestemmelsen. Det ble derfor fremmet forslag om å ta inn en nærmere

presisering i lovteksten. Departementet konkluderte imidlertid med at det ville være

unødig kompliserende å spesifisere nærmere hvem og hva som kan rammes i selve

lovteksten.

32

For å gjøre rekkevidden tydeligere tok departementet i stedet inn i forarbeidene at

medvirkningsbestemmelsen ”… bl.a vil kunne være aktuell i forhold til de som mer

indirekte har bidratt til overtredelse av regnskapsbestemmelsene, herunder revisor,

regnskapsfører eller konsulent som den regnskapspliktige har benyttet”.

33

Betydningen av at revisor er nevnt i denne sammenhengen, skal jeg komme tilbake til.

30

Lov 2009-06-19 nr 74 pkt 195.

31

Ot.prp. nr 22 (2008-09) side 347 flg og kommentarer til §§ 392-394

32

Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 210.

33

Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 210.12

Som nærmere eksempel på handling som kan rammes, tok departementet videre inn at

”… medvirkning til utstedelse av uriktig dokumentasjon vil kunne rammes av

medvirkningsansvaret”.

34

Det er noe uklart hva departementet her sikter til. Med ”dokumentasjon” forstår jeg

imidlertid at det må være snakk om dokumentasjon av regnskapstransaksjoner og/eller

balanseposter. Den som på en eller annen måte bidrar til at den regnskapspliktige

utsteder uriktige eller falske dokumenter som grunnlag for regnskapsposteringer, skulle

dermed kunne rammes av medvirkningsbestemmelsen. Reglene om dokumentasjon av

regnskapsopplysninger er imidlertid ikke lenger en del av regnskapsloven. I 2006 ble

disse reglene tatt ut av regnskapsloven, og erstattet av bokføringsloven.

35

Etter det som

nå er bokføringsloven § 10 første ledd skal alle bokførte opplysninger være

dokumentert, og dokumentasjonen skal ”… utstedes med et korrekt og fullstendig

innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse”. Når bokføringsreglene ikke

lenger er en del av regnskapsloven, synes departementets eksempel å ha mistet en del av

sin relevans. På den annen side danner de bokførte opplysningene grunnlaget for

årsregnskapet, slik at utstedelse av uriktig dokumentasjon for så vidt også kan innebære

overtredelse av regnskapsloven, ved at årsregnskapet dermed blir misvisende.

Mer enn dette sier ikke regnskapslovens forarbeider om medvirkningsbestemmelsen.

For en mer grunnleggende forståelse av hva som ligger i medvirkningsbegrepet, må en

gå til den alminnelige medvirkningslæren, som er utviklet gjennom rettspraksis og

juridisk teori.

I det følgende vil jeg gi en oversikt over medvirkningslærens hovedprinsipper.

Oversikten bygger til dels på den nye straffelovens forarbeider

36

, hvor det finnes en kort

redegjørelse for medvirkningslæren.

37

I hovedsak bygger den imidlertid på Erling

34

Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 210.

35

Regnskapslovens kapittel 2 ble satt ut av kraft i 2006, og erstattet av lov 19. november 2004 om

bokføring (bokføringsloven).

36

NOU 1992:23 side 76 flg. og Ot.prp. nr 90 (2003-04) side 196 flg.

37

Forarbeidenes redegjørelse bygger på rettspraksis og juridisk teori, i hovedsak Andenæs’ ”Alminnelig

strafferett”.13

Johannes Husabøs ”Straffansvarets periferi”, som gir en utfyllende og mer ”moderne”

fremstilling av medvirkningslæren.

Etter medvirkningslæren må en medvirkningshandling finne sted før eller under

utførelsen av hovedgjerningen. Dersom bistanden finner sted etter at hovedhandlingen

er utført, er det ikke snakk om medvirkning. Et klassisk eksempel på en etterfølgende

handling er at vedkommende hjelper til med å bringe det borttatte tyvegodset til et

skjulested. (I enkelte tilfeller vil en etterfølgende handling kunne være medvirkning til

en påfølgende hovedhandling, som omfattes av et annet straffebud, for eksempel

heleri). Det avgjørende for om det er medvirkning eller etterfølgende bistand, vil i

prinsippet være om hjelpen eller tilsagnet om hjelp er gitt før eller etter at den straffbare

handling er utført.

Den nye straffelovens forarbeider bygger på det syn at det ikke kreves

årsakssammenheng mellom medvirkningshandlingen og hovedovertrederens handling.

Det kan være medvirkning selv om det er på det rene at hovedhandlingen ville ha blitt

gjennomført uavhengig av medvirkeren. En kan for eksempel tenke seg at en

innbruddstyv får en kamerat til å stå vakt. Kameraten kan da straffes for medvirkning,

selv om det er klart at innbruddet hadde funnet sted også uten kameratens hjelp.

Husabø har en litt annen tilnærming til spørsmålet om årsakssammenheng.

38

Etter hans

syn gjør behovet for et kriterium som får frem sammenhengen mellom medvirkning og

hovedgjerning, at det er hensiktsmessig å formulere et årsakskrav. Han legger imidlertid

et noe annet innhold i årsaksbegrepet enn tidligere teorier. I stedet for å knytte

årsakskravet til betingelseslæren, knytter han det til det han kaller ”den faktiske

hendingsgangen”. Dette innebærer at medvirkerens handling ikke nødvendigvis må

være en betingelse for hovedmannens handling, men at den på en eller annen måte må

stå i et medvirkende årsaksforhold til hovedgjerningen. Husabøs modell er i samsvar

med rettspraksis, og gir samme resultat som den mer klassiske fremstillingen av

medvirkningslæren, slik den blant annet fremgår i den nye straffelovens forarbeider. I

det videre vil jeg holde meg til Husabøs modell.

38

Husabø, side 48-60.14

Det er tre hovedformer for medvirkning – fysisk medvirkning, psykisk medvirkning og

passiv medvirkning.

Fysisk medvirkning kan blant annet bestå i at medvirkeren bistår ved å skaffe

hovedmannen et middel for utførelsen av hovedgjerningen, for eksempel en pistol.

Middelet trenger ikke nødvendigvis å være av fysisk art, for eksempel kan opprettelsen

av et firma gi et viktig middel for å kunne drive ulovlig import. Fysisk medvirkning kan

også knytte seg til stedet for hovedgjerningen, for eksempel ved at medvirkeren gir

hovedmannen fysisk tilgang til huset der han skal stjele et kunstverk. Videre kan

medvirkningen knytte seg til subjektet for hovedgjerningen, medvirkeren setter

hovedmannen bedre i stand til å utføre gjerningen, for eksempel ved å bistå med

transport. Eller medvirkningen kan knytte seg til objektet for hovedgjerningen, for

eksempel at medvirkeren stiller offeret til disposisjon eller klargjør det for krenking.

39

Husabøs modell oppstiller to krav for at det skal foreligge fysisk medvirkning. For det

første årsakskravet, som anses oppfylt dersom ”… resultatet av medverkaren sin

handlingsmåte inngår i den faktiske føresetnadsbasisen for hovudgjerninga”.

40

Altså at

resultatet av medvirkerens handling inngår i det komplekse settet av faktiske

forutsetninger for at hovedmannen kunne handle som han gjorde. For det andre stilles

det krav om at handlingen må være rettsstridig. Rettsstridskravet innebærer en konkret

vurdering av påregnelighet, handlingens objektive karakter, og den faren handlingen

representerer. Vurderingen er sammenfallende med den objektive delen av en

uaktsomhetsvurdering. Illustrerende i den sammenheng er § 23 i den nye straffeloven,

hvor den objektive delen av uaktsomhetsvurderingen er formulert som et spørsmål om

personen har handlet ”… i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område…”.

Sagt på en annen måte er spørsmålet om personen ut fra den aktuelle rolleforventningen

objektivt sett ”… burde ha handla annleis”.

41

39

Husabø, side 83-89.

40

Husabø, side 81.

41

Husabø, side 95-99.15

Psykisk medvirkning kan skje gjennom oppmuntring, forslag, støtte, råd, opplysninger

overtalelse, ordre mv.

42

Psykisk medvikning skjer i de fleste tilfeller i form av verbal

påvirkning, men kan også skje non-verbalt, for eksempel ved bruk av tegn og vink.

Også vanlige faktiske handlinger kan etter forholdene motivere andre til straffbare

handlinger, for eksempel det å gi en oppskriftsbok på hjemmebrenning, lommetyveri

eller annet lovbrudd.

43

Også ved psykisk medvirkning stiller Husabøs modell krav om årsakssammenheng og

rettstrid. Kravet om årsakssammenheng er formulert slik at ”… medverkaren sin

handlemåte må ha inngått i den positive motivasjonsbasisen for hovudgjerninga”.

44

Medvirkeren må kort sagt ha gitt hovedmannen en – rasjonell eller irrasjonell – grunn

til å utføre lovbruddet. Rettsstridskravet inneholder de samme vurderingsmomenter som

ved fysisk medvirkning, men ved psykisk medvirkning kan også ytringsfriheten i en del

tilfeller spille inn.

45

Passiv medvirkning forekommer langt sjeldnere enn fysisk og psykisk medvirkning.

Høyesterett har i en rekke saker understreket at passivitet ikke uten videre er nok til

medvirkningsansvar. Her som ellers utløser passivitet bare ansvar i unntakstilfeller, der

nærmere vilkår er oppfylt.

46

De nærmere vilkårene er i Husabøs modell kalt årsakskravet og tilknytningskravet.

Årsakskravet blir uttrykt slik at medvirkerens unnlatelse av å handle må stå i en

hindringssammenheng med hovedgjerningen. Kravet er oppfylt når ”… den alternative

handlinga anten fysisk eller psykisk ville ha motverka hovudgjerninga”.

47

Tilknytningskravet innebærer at det må foreligge en særlig forbindelse mellom

medvirkeren og den interessekrenkelse straffebudet retter seg mot. En særlig

forbindelse som skaper en særlig forventning om handling.

48

Ved vurderingen må det

42

Husabø, side 135-141.

43

Husabø, side 128-129.

44

Husabø, side 122.

45

Husabø, side 143-144.

46

Husabø, side 174.

47

Husabø, side 184.

48

Husabø, side 186.16

tas stilling til hva medvirkeren kunne og burde ha gjort, og om ”… det i den konkrete

situasjonen var rimeleg å forventa ei slik handling”.

49

I det følgende skal jeg gå mer konkret til verks og undersøke hvorvidt revisor objektivt

sett kan rammes av regnskapslovens medvirkningsbestemmelse.

49

Husabø, side 197.17

3 Kan revisor rammes av regnskapslovens medvirkningsbestemmelse?

3.1 Innledning

Spørsmålet er om revisor objektivt sett kan rammes av medvirkningsansvaret i

regnskapslovens straffebestemmelse, ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

Selv om rådgivning og bistand faller utenfor oppgavens avgrensning, er det

hensiktsmessig å nevne at det ikke er tvilsomt at revisors rådgivning og bistand kan

rammes av medvirkningsansvaret. Etter rettspraksis

50

og juridisk teori

51

skal det lite til

før en profesjonell rådgiver vil bli ansett som medvirker til hovedmannens straffbare

handling. Det er ikke vanskelig å se for seg at revisor kan rammes av

medvirkningsansvaret for eksempel ved å gi råd som fører til uriktig regnskap, eller ved

å bistå med utarbeidelse av uriktige regnskapsestimater.

Det er langt mindre opplagt at revisor kan rammes ved utøvelse av ren lovpålagt

finansiell revisjon.

Jeg vil først gå inn i regnskapslovens og revisorlovens forarbeider, for å se om

spørsmålet er berørt der, før jeg går inn på rettspraksis og den alminnelige

medvirkningslæren.

3.2 Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider

I regnskapslovens forarbeider er revisor nevnt blant eksemplene på de som kan tenkes å

rammes av medvirkeransvaret, se punkt 2.3.3. Det fremgår imidlertid ikke om

departementet da kun sikter til revisors rådgivning og bistand, eller om revisor også kan

rammes ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

Siden departementet nevner revisor i sammenheng med regnskapsfører og konsulent

som den regnskapspliktige har benyttet, synes det mest nærliggende å anta at

50

Se blant annet Rt 1996 side 391.

51

Eskeland, side 209. Husabø, side 151.18

departementet sikter til revisors rådgivning og bistand. Det er imidlertid ikke

tilstrekkelig grunnlag for å trekke noen konklusjon ut av dette.

Regnskapslovens forarbeider sier ellers lite om medvirkningsansvaret, og synes ikke å

gi særlige holdepunkter verken for eller imot at revisor kan rammes av

medvirkningsansvaret ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

I revisorlovens forarbeider nevner Revisorlovutvalget at revisor, ved ”… utøvelsen av

sine plikter som valgt revisor…”, kan rammes av en rekke andre straffebud i den

alminnelige straffelov eller spesiallovgivningen – både som hovedmann og medvirker.

Dette gjelder for eksempel ”… regnskapslovgivningen, ligningsloven og

merverdiavgiftsloven”.

52

Når Revisorlovutvalget uttaler at revisor kan rammes av disse andre straffebudene ved

”utøvelsen av sine plikter som valgt revisor…”, kan det synes som om utvalget sikter til

utøvelsen av den lovpliktige finansielle revisjonen. Revisors plikter som valgt revisor

innbefatter imidlertid også en rekke særattestasjoner, som er regulert og straffebelagt i

ulike særlover. Det kan også tenkes at utvalget sikter til revisors rådgivning og bistand

til egne revisjonsklienter. Det er med andre ord ikke gitt at utvalget sikter til utøvelsen

av den lovpålagte finansielle revisjonen.

Underutvalgets mer utfyllende behandling kan tyde på at man først og fremst har hatt

revisors særattestasjon og rådgivning for øye. Underutvalget gir flere eksempler på

lover med straffebestemmelser som vil være særlig aktuelle i forbindelse med revisors

attestasjons- og rådgivningsvirksomhet; herunder regnskapsloven, straffeloven,

aksjeloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven.

53

I departementets vurdering av Revisorlovutvalgets innstilling, vises det til at brudd på

straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven vil kunne rammes av straffebud i annen

lovgivning, ”… f.eks. aksjeloven, ligningsloven eller straffeloven”.

54

Regnskapsloven er

52

NOU 1997:9 side 171.

53

NOU 1997:9 Vedlegg 2, se side 295 og 297.

54

Ot.prp. nr 75 (1997-1998), side 117.19

ikke nevnt blant departementets eksempler. Så lenge oppramsingen ikke er ment å være

uttømmende, er det imidlertid ikke grunnlag for å si noe om hvorvidt dette er en bevisst

eller tilfeldig utelatelse fra departementets side.

Heller ikke revisorlovens forarbeider synes etter dette å gi særlige holdepunkter for eller

imot at revisor kan rammes av medvirkningsansvaret ved utøvelse av lovpålagt

finansiell revisjon.

3.3 Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010

Som jeg nevnte innledningsvis (under punkt 1.1), har spørsmålet den senere tid vært

oppe for domstolene, i forbindelse med regnskapsskandalene i Finance Credit og

Sponsor Service. Tre revisorer, heriblant en revisormedarbeider, ble tiltalt både for

overtredelse av revisorloven og for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, på

grunnlag av svakheter ved utøvelsen av den lovpålagte finansielle revisjonen.

Tingretten konkluderte i alle tre saker med at revisor objektivt sett ikke kan rammes av

regnskapslovens medvirkningsansvar gjennom utøvelse av ren lovpålagt finansiell

revisjon.

55

I de siste to av disse sakene ble avgjørelsen anket, hvorav den ene i løpet av 2010 har

vært igjennom både lagmannsrett og Høyesterett. Høyesterett avgjorde 2. november

2010 at revisor kan rammes av regnskapslovens medvirkningsansvar gjennom utøvelse

av ren lovpålagt finansiell revisjon.

56

Den videre drøftelsen i inneværende kapittel 3 vil jeg gjøre i lys av Høyesteretts

avgjørelse. Jeg vil se nærmere på premissene for avgjørelsen, og hvordan avgjørelsen

samsvarer med den alminnelige medvirkningslæren.

55

Oslo tingretts dommer av 4. januar 2007, 3. april 2009 og 4. juni 2009. I førstnevnte dom ble imidlertid

revisor likevel dømt for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, ved at han etter en lengre

diskusjon med klienten godkjente at klienten endret en av notene. Jeg kommer noe nærmere tilbake til

denne problemstillingen under punkt 5.3.

56

Rt 2010 side 1328.20

Før jeg gjør det, vil jeg gi en kort presentasjon

57

av saken, som gjaldt ”… hvorvidt en

sentral revisormedarbeider ved mangelfull revisjon av et regnskap som inneholder feil,

kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven”.

A var statsautorisert revisor og opprinnelig partner i et revisjonsselskap som i 1989 ble

fusjonert med det firma som senere ble Y ANS. I forbindelse med en ny fusjon og

omstrukturering i 1991 falt A ut som partner og fikk stilling som senior manager,

administrativt underlagt statsautorisert revisor B.

A hadde vært revisor for Sponsor Service fra stiftelsen i 1982. Fra 1989 ble Y valgt som

selskapets revisor med A som utpekt ansvarlig revisor. Da As stilling endret seg i 1991,

overtok B som ansvarlig revisor.

A fikk oppgave som senior manager i teamet som utførte revisjonsoppdraget for

Sponsor Service. På grunn av As tidligere relasjon til Sponsor Service, var ordningen at

han medundertegnet revisjonsberetningene sammen med ansvarlig revisor B.

I 2003 ble det åpnet konkurs i Sponsor Service. Udekket krav i boet beløp seg til

omkring 200 millioner kroner. I tillegg kom tap for investorene på rundt 50 millioner

kroner. Medlemmer av selskapets ledelse ble tiltalt for bedragerier overfor selskapets

bankforbindelse og garantister samt for overtredelse av regnskapsloven.

A ble som sentral medarbeider i teamet som utførte revisjonen av Sponsor Service,

tiltalt for overtredelse av revisorloven og for medvirkning til overtredelse av

regnskapsloven.

Tiltalens post II om medvirkning til overtredelse av regnskapsloven ble grunngitt slik:

”I egenskap som nevnt under post I, for regnskapsårene 2000 og 2001, avga han ren

revisjonsberetning, til tross for at revisjonen blant annet inneholdt mangler som nevnt i post I.

Konsekvensene av den mangelfulle revisjonen var at årsregnskapene for 2000 og 2001, som var

utarbeidet og avlagt av Sponsor Service ASA, blant annet inneholdt følgende feil: (…) Dette

57

Basert på Rt 2010 side 1328.21

medførte at årsregnskapene viste et vesentlig bedre resultat enn realitetene og en overvurdert

balanse.”

A ble frifunnet for tiltalens post II i både tingretten

58

og lagmannsretten

59

, men dømt av

en enstemmig Høyesterett.

Etter Høyesteretts vurdering kvalifiserer ”… en ren revisjonsberetning på tross av

mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger, som en medvirkningshandling under

regnskapsloven § 8-5.”

I det følgende vil jeg, som nevnt over, se hvordan Høyesteretts avgjørelse samsvarer

med den alminnelige medvirkningslæren.

3.4 Tidspunktet for revisjonen og avgivelse av revisjonsberetningen

Etter den alminnelige medvirkningslæren må en medvirkningshandling finne sted før

eller under utførelsen av hovedgjerningen, jf punkt 2.3.3. Dersom bistanden finner sted

etter at hovedhandlingen er utført, er det ikke snakk om medvirkning.

Det avgjørende for om det er medvirkning eller etterfølgende bistand, vil i prinsippet

være om hjelpen eller tilsagnet om hjelp er gitt før eller etter at den straffbare handling

er utført.

I den ovennevnte saken anser Høyesterett hovedgjerningen for å være utført når styret

har fastsatt det uriktige regnskapet som selskapets årsregnskap, jf regnskapsloven § 3-1

første ledd annet punktum. Det vil i praksis si når styret har vedtatt og signert

årsregnskapet.

Spørsmålet er dermed om revisors handlinger skjer før eller etter dette tidspunktet.

Etter revisorloven § 5-1 første ledd første punktum skal revisor vurdere om

årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, noe som kan

58

Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

59

Lovdatareferanse LB-2009-80355.22

indikere at revisjonen i prinsippet er en etterkontroll. Og i revisorloven § 5-6 første ledd

første punktum fremkommer det direkte at revisor skal avgi revisjonsberetning etter at

årsregnskapet er fastsatt.

I tingretten

60

og lagmannsretten

61

ble det lagt avgjørende vekt nettopp på at revisjon

fortrinnsvis innebærer en etterkontroll av det materiale den regnskapspliktige

fremlegger, og at revisjonsberetningen avgis etter at årsregnskapet er fastsatt.

Tidsaspektet i seg selv skulle dermed utelukke at mangelfull revisjon og avgivelse av

ren revisjonsberetning kan være medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

62

Høyesterett sa seg uenig med tingretten og lagmannsretten, og pekte på at revisjon

vanligvis innebærer en løpende interaksjon med den regnskapspliktige i forkant av

fastsettelsen av årsregnskapet.

Den typiske revisjonsprosessen kan deles i tre faser – planlegging, interimsrevisjon og

årsoppgjørsrevisjon.

63

Planleggingen og interimsrevisjonen foregår gjerne på høstparten

i regnskapsåret, og innebærer blant annet kartlegging, risikovurderinger og testing av

selskapets styringssystemer og interne kontrollrutiner. Eventuelle feil eller svakheter

som avdekkes, kommuniseres til klientens ledelse, jf revisorloven §§ 5-2 fjerde ledd og

5-4.

Årsoppgjørsrevisjonen foregår etter regnskapsårets slutt, i forbindelse med

regnskapsavslutning og utarbeidelse av selve årsregnskapet. Avdekkes det feil, blir

disse kommunisert til ledelsen. Om feilene ikke korrigeres, vurderer revisor hvorvidt de

må få betydning for revisjonsberetningen, jf revisorloven § 5-6 femte og sjette ledd.

I dommen gir Høyesterett en redegjørelse for revisjonsprosessen, for å vise at revisors

arbeid med revisjonen starter lenge før styret har fastsatt årsregnskapet, og også lenge

60

Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

61

LB-2009-80355.

62

Lagmannsretten åpnet imidlertid for at det motsatte kunne være tilfelle dersom revisor ”ved uttrykkelig

eller stilltiende forhåndstilsagn om ren beretning eller på annen måte gir positiv tilskyndelse til at et

regnskap med feilaktig innhold blir fastlagt”. Noe slikt fant lagmannsretten etter bevisførselen ikke

grunnlag for å konstatere i nærværende sak.

63

Se Gulden kapittel 16 og Den norske Revisorforenings revisjonsstandarder.23

før årsregnskapet er ferdig utarbeidet. Høyesterett viser til at revisjonsoppdraget er et

løpende arbeid gjennom regnskapsåret med blant annet kontroll og eventuell korreksjon

av feil som revisor avdekker underveis, og konkluderer med at det ikke er slik at et

revisjonsoppdrag består i eller begrenser seg til en etterkontroll av det årsregnskapet

styret presenterer. Særlig for oppdrag av en viss størrelse ville det verken være

hensiktsmessig eller betryggende med en slik arbeidsform.

Når det gjelder revisjonsberetningen, skal denne riktignok formelt sett avgis i tid etter at

årsregnskapet er fastsatt av styret. Høyesterett påpeker imidlertid at det i alle fall i

selskaper av noen størrelse, er en kjensgjerning at et styre normalt ikke undertegner

årsregnskapet før revisor har tilkjennegitt sin villighet til å avgi revisjonsberetning –

enten uttrykkelig eller ved at det ikke er reist innsigelser. Denne tilkjennegivelsen er

etter Høyesteretts oppfatning en forutsetning for at styret skal være villig til å fastsette

regnskapet som det foreligger.

Det forekommer nok svært sjelden at et styre fastsetter årsregnskapet før revisor på en

eller annen måte har tilkjennegitt resultatet av revisjonen, og hva innholdet i

revisjonsberetningen vil bli. Både fordi de fleste styremedlemmer vil vite hva de setter

navnet sitt på, og fordi det vil innebære unødig merarbeid om årsregnskapet må

styrebehandles på nytt etter eventuell korrigering av feil.

64

Høyesterett mener derfor at det for den strafferettslige bedømmelsen ikke har betydning

at revisjonsberetningen formelt sett ikke avgis – det vil i praksis si underskrives – før

styret har fastsatt årsregnskapet ved sine underskrifter.

Etter den alminnelige medvirkningslæren vil det avgjørende for om det foreligger

medvirkning eller etterfølgende bistand, som nevnt innledningsvis, være om hjelpen

eller tilsagnet om hjelp er gitt før eller etter at den straffbare handling er utført. Når

Høyesterett legger vekt på revisors uttalte eller uuttalte tilsagn om ren

64

For svært små selskaper – typisk aksjeselskap med eneaksjonær, som utgjør styre, daglig leder og

regnskapsfører i én og samme person – kan man imidlertid se for seg en viss mulighet for at revisor kan

få et ferdig signert og styrebehandlet årsregnskap til revisjon. Men dette hører til de absolutte unntakene,

om det i det hele tatt forekommer. 24

revisjonsberetning i forkant av styrebehandlingen, synes dette å være i tråd med

medvirkningslæren.

3.5 Hvilken handling knytter Høyesterett medvirkningsansvaret til?

For den videre drøftelsen er det nødvendig å ta stilling til hvilken handling Høyesterett

knytter straffansvaret til. Med andre ord: hva er den straffbare

medvirkningshandlingen? Er det avgivelsen av den rene revisjonsberetningen? Eller er

det den mangelfulle revisjonen? Eller er det begge deler?

I de få kommentarer som hittil er gitt til dommen, synes det å være ulike oppfatninger

om hvordan den kan tolkes når det gjelder spørsmålet om hvilken handling

medvirkningsansvaret knyttes til.

I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr 1/2011, skriver Mona Berget, som var aktor da

saken gikk for tingretten og lagmannsretten, at hun oppfatter Høyesterett slik at revisors

medvirkningshandlinger dels er avgivelse av den rene revisjonsberetningen og dels den

mangelfulle/unnlatte revisjonen. Samlet sett anses dette som et tilstrekkelig bidrag til at

det foreligger strafferettslig medvirkningsansvar for feilene i klientens regnskap.

65

Senere i samme artikkel viser hun til en omtale

66

av dommen, hvor det var lagt til grunn

at det var en forutsetning for straffansvar at revisormedarbeideren hadde avgitt

revisjonsberetning sammen med ansvarlig revisor.

67

Etter Bergets oppfatning er det ikke grunnlag for en slik forståelse av Høyesteretts

avgjørelse. Dette fordi ”medarbeiderens straffansvar knytter seg til utførelsen av den

mangelfulle revisjonen, som medførte at det ble avgitt rene revisjonsberetninger som

det ikke var grunnlag for, fordi regnskapet inneholdt feil som ikke ble avdekket ved

65

Revisjon og Regnskap nr 1/2011, side 62.

66

Revisjon og Regnskap nr 8/2010, Aktuelt-spalten. Også publisert under Faglig informasjon på

Revisorforeningens hjemmeside.

67

Som nevnt under punkt 3.3 hadde revisormedarbeideren medsignert på revisjonsberetningene. 25

revisjonen. Straffeansvaret knytter seg ikke til avgivelsen av de rene

revisjonsberetningene som sådan.”

68

Jeg er ikke helt enig med Berget. Etter min oppfatning knytter Høyesterett

straffansvaret nettopp til avgivelsen av de rene revisjonsberetningene som sådan.

Dette følger for det første av Høyesteretts uttalelse om at avgivelse av en ren

revisjonsberetning på tross av mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger,

kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapsloven § 8-5.

At Høyesterett knytter straffansvaret til avgivelsen av den rene revisjonsberetningen,

synliggjøres også når Høyesterett presiserer sin forståelse av tiltalen:

”Det er her av betydning å peke på at tiltalebeslutningens post II beskriver den straffbare

handling under regnskapsloven som at A i egenskap av revisor har avgitt en «ren

revisjonsberetning, til tross for at revisjonen blant annet inneholdt mangler som nevnt i post I». I

grunnlaget for tiltalen er det avslutningsvis angitt at dette medførte «at årsregnskapene viste et

vesentlig bedre resultat enn realitetene og en overvurdert balanse». Jeg forstår dette slik at det

etter påtalemyndighetens oppfatning er revisors aktive avgivelse av en ren revisjonsberetning,

sett i sammenheng med at det ikke er foretatt en forsvarlig revisjon som gir grunnlag for noen

slik beretning, som representerer den straffbare medvirkning til bruddet på regnskapsloven.

Tiltalens post II bygger altså ikke direkte på at A helt eller delvis har unnlatt å foreta aktsomme

revisjonshandlinger med den følge at regnskapet ble uriktig, men snarere på at fastsettelsen av et

regnskap som var uriktig, var en konsekvens av at han avga en ren revisjonsberetning på

bakgrunn av et revisjonsarbeid som var så mangelfullt at det ikke var grunnlag for å avgi noen

slik erklæring.”

Slik jeg oppfatter det, sier Høyesterett her at tiltalen ikke direkte bygger på at

revisormedarbeideren hadde utført en mangelfull revisjon, men på at han avga en ren

revisjonsberetning når det ikke var grunnlag for noen slik beretning.

I dette tilfellet var det den mangelfulle revisjonen som gjorde at det ikke var grunnlag

for å avgi ren revisjonsberetning. Men man kan like gjerne tenke seg at revisjonen har

68

Revisjon og Regnskap nr 1/2011, side 63.26

vært god, at den har avdekket alle vesentlige feil, men at feilene ikke blir korrigert. I et

slikt tilfelle vil det heller ikke være grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning.

I det ene tilfellet kan det altså være mangelfull revisjon som gjør at det ikke er grunnlag

for å avgi ren revisjonsberetning. I det andre tilfellet kan det være kjente vesentlige feil

som gjør at det ikke er grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning.

Dette kan omformuleres til et spørsmål om hva revisor visste eller burde ha visst.

Kjente vesentlige feil innebærer at revisor visste at det ikke var grunnlag for å avgi ren

revisjonsberetning. Mangelfull revisjon innebærer at revisor burde ha visst at det ikke

var grunnlag for å avgi ren beretning (han ville ha avdekket feilene dersom revisjonen

hadde vært forsvarlig).

Etter min oppfatning er mangelfull revisjon i denne sammenheng et spørsmål om

revisormedarbeiderens uaktsomhet ved avgivelse av den rene revisjonsberetningen, og

ikke i seg selv en medvirkningshandling.

3.6 Hva slags medvirkning er avgivelse av ren revisjonsberetning?

3.6.1 Betydning

Høyesterett sier ikke direkte om avgivelse av ren revisjonsberetning er å anse som

fysisk, psykisk eller passiv medvirkning. Hvorvidt det er det ene eller det andre, har

heller ingen større praktisk betydning. Når det i teorien sondres mellom tre former for

medvirkning, er dette i første rekke ment som et hjelpemiddel for å trekke den ytre

grensen for medvirkningsansvaret. I Husabøs modell benyttes sondringen mellom

fysisk, psykisk og passiv medvirkning til å vise ulike sammenhenger mellom

medvirkningen og hovedhandlingen.

69

Man kan kanskje si det slik at de tre formene

representerer tre ulike måter å begrunne at det foreligger medvirkning.

I dette punktet vil jeg gå igjennom de tre formene for medvirkning. Hensikten er ikke

først og fremst å plassere avgivelse av ren revisjonsberetning i noen bestemt

69

Husabø, side 11.27

medvirkningskategori. Hensikten er snarere å se om avgivelse av ren revisjonsberetning

oppfyller vilkårene til en eller flere kategorier, og om det dermed på en eller flere måter

kan begrunnes at det foreligger medvirkning.

3.6.2 Fysisk medvirkning

Som det fremkommer under punkt 2.3.3, oppstiller Husabøs modell to krav for at det

skal foreligge fysisk medvirkning – årsakskravet og rettsstridskravet.

Årsakskravet anses oppfylt dersom ”… resultatet av medverkaren sin handlingsmåte

inngår i den faktiske føresetnadsbasisen for hovudgjerninga”. Altså dersom resultatet

av medvirkerens handling inngår i det komplekse settet av faktiske forutsetninger for at

hovedmannen kunne handle som han gjorde. Spørsmålet er dermed om den rene

revisjonsberetningen er en del av det faktiske forutsetningsgrunnlaget for at styret

kunne fastsette det uriktige årsregnskapet.

Når revisor avgir ren revisjonsberetning til tross for mangelfull revisjon, finner

Høyesterett det utvilsomt at vedkommende aktivt bidrar til at revisjonsklienten

fastsetter et uriktig årsregnskap. Høyesterett utdyper dette med at ”karakteren av aktivt

bidrag har sammenheng med at der foretaket har regnskapsplikt som i foreliggende sak,

vil avgivelsen av revisjonsberetningen reelt sett være bestemmende for

regnskapsfastsettelsen… Beretningen gjør det mulig å fastsette det uriktige regnskapet

som selskapets årsregnskap.”

Avgivelsen av revisjonsberetningen er en ytre faktisk handling, og som Høyesterett

påpeker, gjør revisjonsberetningen det mulig for styret å fastsette det uriktige

årsregnskapet. Dette taler i utgangspunktet for at revisjonsberetningen inngår i det

faktiske forutsetningsgrunnlaget for styrets regnskapsfastsettelse, og at årsakskravet til

fysisk medvirkning kan synes å være oppfylt.

Som det fremgår under punkt 3.4, avgis imidlertid revisjonsberetningen fysisk først

etter at styret har fastsatt årsregnskapet. Høyesterett legger derfor i stedet vekt på

revisors forutgående tilkjennegivelse av at han vil avgi ren revisjonsberetning. 28

En slik tilkjennegivelse er ikke et ytre faktum på samme måte som den fysiske

avgivelsen av revisjonsberetningen. Tilkjennegivelsen kan sammenliknes med et tilsagn

om etterfølgende hjelp, der avgivelsen av revisjonsberetningen er den etterfølgende

hjelpen. Årsakskravet for fysisk medvirkning er etter dette ikke oppfylt.

Avgivelse av ren revisjonsberetning kan dermed ikke anses å være fysisk medvirkning.

Jeg går derfor ikke inn på rettsstridskravet her.

3.6.3 Psykisk medvirkning

Også for psykisk medvirkning stiller Husabøs modell krav om årsakssammenheng og

rettsstrid, jf punkt 2.3.3.

Årsakskravet kan formuleres slik at ”… medverkaren sin handlemåte må ha inngått i

den positive motivasjonsbasisen for hovudgjerninga”. Medvirkeren må kort sagt ha gitt

hovedmannen en – rasjonell eller irrasjonell – grunn til å utføre lovbruddet. Spørsmålet

er dermed om revisors avgivelse av ren revisjonsberetning kan sies å inngå i den

positive motivasjonsbasisen for styrets fastsettelse av det uriktige årsregnskapet. Eller

med andre ord om revisor gjennom den rene beretningen har gitt styret en grunn til å

fastsette det uriktige årsregnskapet.

Høyesterett uttaler som nevnt at det for den strafferettslige bedømmelsen ikke har

betydning at revisor formelt sett ikke avgir revisjonsberetningen før styret har fastsatt

årsregnskapet. Revisors villighet til å avgi revisjonsberetning er nemlig ”… tilkjennegitt

før den tid, enten uttrykkelig eller ved at det ikke er reist innsigelser. Denne

tilkjennegivelsen er for alle praktiske formål en forutsetning for at styret … skal være

villig til å fastsette regnskapet som det foreligger.”

Av revisorloven § 5-6 fjerde ledd fremgår det at en ren revisjonsberetning i prinsippet

innebærer en positiv bekreftelse av at årsregnskapet kan fastsettes slik det foreligger.

Den rene revisjonsberetningen, eller i første omgang revisors tilkjennegivelse av en 29

sådan, vil dermed klart nok gi styret motivasjon, eller grunn, til å fastsette det uriktige

årsregnskapet. Årsakskravet skulle dermed være oppfylt.

Rettsstridskravet anses oppfylt dersom personen har handlet ”… i strid med kravet til

forsvarlig opptreden på et område…”. Med andre ord dersom personen ut fra

rolleforventningen burde ha handlet annerledes. Vurderingstemaet er sammenfallende

med den objektive delen av uaktsomhetsvurderingen. Spørsmålet er om revisor ved

tilkjennegivelse og avgivelse av ren revisjonsberetning, objektivt sett har handlet i strid

med kravet til forsvarlig opptreden for revisorer. Dette kan i og for seg omformuleres til

et spørsmål om revisor objektivt sett hadde forsvarlig grunnlag for å avgi ren

revisjonsberetning.

Høyesterett legger til grunn at det ikke var utført en forsvarlig revisjon i henhold til

revisorloven, og at revisjonsarbeidet i det hele tatt var så mangelfullt at det ikke var

grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Se nærmere om hva ”mangelfull revisjon”

innebærer under punkt 5.2.

At revisjonen var så mangelfull at det objektivt sett ikke var grunnlag for å avgi ren

revisjonsberetning, var uomtvistet og ikke gjenstand for ankebehandling i Høyesterett.

At avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, er rettsstridig,

underbygges for øvrig ved at det er straffesanksjonert etter revisorloven § 9-3.

Rettsstridskravet skulle dermed være oppfylt.

Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, oppfyller etter dette

de objektive vilkårene for psykisk medvirkning.

3.6.4 Passiv medvirkning

For at det skal foreligge passiv medvirkning må, etter Husabøs modell, årsakskravet og

tilknytningskravet være oppfylt, jf punkt 2.3.3.

Årsakskravet innebærer at medvirkerens unnlatelse av å handle må stå i en

hindringssammenheng med hovedgjerningen. Kravet er oppfylt når ”… den alternative 30

handlinga anten fysisk eller psykisk ville ha motverka hovudgjerninga”. Spørsmålet blir

dermed om det kan motvirke styrets fastsettelse av det uriktige årsregnskapet, dersom

revisor anmerker i revisjonsberetningen at årsregnskapet er uriktig.

Høyesterett viser til at revisor etter revisorloven § 5-6 skal angi særskilt om han finner

at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger; ”slik bestemmelsen er formulert, er

den viktigste siden av plikten etter min oppfatning at revisors anmerkning kan hindre at

selskapet overhodet fastsetter et misvisende regnskap.”

Revisorloven § 5-6 omhandler revisjonsberetningen, og de nevnte anmerkninger skal

gis i beretningen, jf femte og sjette ledd. Unnlatelse av å gi anmerkninger i

revisjonsberetningen – hvilket i prinsippet er det samme som å avgi ren

revisjonsberetning – synes etter Høyesteretts uttalelse å kunne representere passiv

medvirkning.

Årsregnskapet blir i de fleste tilfeller korrigert når revisor påpeker at det inneholder

vesentlige feil. Samtidig er det en kjensgjerning at det forekommer at et styre fastsetter

et uriktig årsregnskap til tross for revisors påpekninger, for eksempel fordi styret er

uenig med revisor. Årsakskravet ved passiv medvirkning er imidlertid at medvirkeren

ved å handle, hypotetisk sett kunne ha motvirket hovedgjerningen, det er ikke krav om

at handlingen positivt ville ha hindret hovedgjerningen. Årsakskravet skulle dermed

være oppfylt.

Tilknytningskravet innebærer at medvirkeren må ha en slik tilknytning til den

interessekrenkelse det aktuelle straffebudet retter seg mot, at det skaper en særlig

forventning om handling. Ved vurderingen må det tas stilling til om ”… det i den

konkrete situasjonen var rimeleg å forventa ei slik handling”. Spørsmålet blir dermed,

satt noe på spissen, hvorvidt det er rimelig å forvente at revisor gir anmerkninger i

revisjonsberetningen når årsregnskapet er uriktig.

Høyesterett viser til at revisor har en lovpålagt plikt til å gi anmerkninger i

revisjonsberetningen når årsregnskapet er uriktig, jf revisorloven § 5-6 femte og sjette

ledd. Se nærmere om innholdet i denne plikten under punkt 4.2. Det må være rimelig å31

forvente at revisor oppfyller sin lovpålagte plikt. Dette fremgår ikke minst ved at

overtredelse av denne plikten er straffesanksjonert etter revisorloven § 9-3. I det

foreliggende tilfellet var det uomtvistet at plikten ikke var overholdt. Tilknytningskravet

skulle dermed være oppfylt.

I dansk juridisk teori

70

nevnes følgende eksempel på passiv medvirkning (eksempelet er hentet fra svensk

rett): Revisor R kjente ikke til at det var feil i klientens regnskap. Derimot visste han at revisjonsarbeidet

hadde medført betydelige vanskeligheter og en usedvanlig omfattende arbeidsinnsats for hans

medarbeidere. Til tross for dette hadde han verken gransket det bakenforliggende regnskapsmaterialet,

eller kontrollert at hans medarbeidere hadde klart oppgaven. Högsta domstolen uttalte at en nærmere

kontroll ville ha vist at regnskapet var uriktig. Gjennom å avgi ren revisjonsberetning medvirket R til at

feilaktige inngangsverdier ble benyttet i de følgende (!) regnskapsår. Han medvirket således uaktsomt til

ledelsens bokføringsforbrytelser etter at han hadde fratrådt. For dette ble han idømt en bot.

Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, oppfyller etter dette

de objektive vilkårene for passiv medvirkning.

Høyesteretts avgjørelse er dermed i samsvar med den alminnelige medvirkningslæren.

At revisors avgivelse av den rene revisjonsberetningen kvalifiserer som en

medvirkningshandling etter regnskapsloven § 8-5, kan begrunnes både ut fra vilkårene

for psykisk medvirkning og ut fra vilkårene for passiv medvirkning.

3.7 Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi

Domstolenes avgjørelser gjelder som utgangspunkt bare for de individuelle tilfeller

avgjørelsene retter seg mot. Prejudikatlæren bygger imidlertid på den forutsetning at en

dom likevel kan avgjøre noe om generelle rettsspørsmål, og dermed ha betydning ut

over det foreliggende tilfellet.

71

Spørsmålet her er hvilken prejudikatverdi Høyesterettsdommen har, når det gjelder

spørsmålet om hvorvidt revisor kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens

straffebestemmelse ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

70

Langsted, side 387. Eksempelet er hentet fra Nytt Juridiskt Arkiv 1988 side 383.

71

Eckhoff, side 164.32

Dommen avgjør først og fremst at revisor kan rammes av medvirkningsansvaret ved

utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon. I denne forstand har dommen generell relevans

for alle tilfeller der det oppstår spørsmål om revisor ved slik utøvelse har medvirket til

overtredelse av regnskapsloven.

Mer konkret, men fortsatt av generell betydning, avgjør dommen at avgivelse av ”… en

ren revisjonsberetning på tross av mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger”,

kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.

Som jeg viste under punkt 3.5, kan dette også formuleres slik at avgivelse av en ren

revisjonsberetning når det ikke er grunnlag for en slik beretning, kvalifiserer som en

medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse. På dette punktet har

dommen dermed også betydning for de tilfeller der revisjonen ikke har vært mangelfull,

men ren revisjonsberetning er blitt avgitt til tross for kjente vesentlige feil i

årsregnskapet.

Dommen er enstemmig, noe som styrker dens rettskildemessige vekt.

Dommen har imidlertid blitt kritisert for å være tynt begrunnet. I tillegg er det gjort en

forholdsvis grov feil i forbindelse med straffutmålingen, noe som kan bidra til å skape

tvil om hvorvidt dommen ellers er avsagt på tilstrekkelig betryggende grunnlag.

Feilen består i at Høyesterett utelater at revisormedarbeideren i tingretten og

lagmannsretten ble domfelt for grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk etter

revisorloven § 5-2 annet ledd. Høyesteretts begrunnelse for å utelate dette er at brudd på

revisorloven § 5-2 annet ledd ikke er straffbart etter revisorloven § 9-3 første ledd.

Høyesterett overser dermed at grove eller gjentatte brudd på revisorloven § 5-2 annet

ledd er straffbart etter revisorloven § 9-3 annet ledd. At brudd på god revisjonsskikk er 33

straffesanksjonert, er sentralt når det gjelder revisors straffansvar, og også et viktig tema

i revisorlovens forarbeider.

72

Riksadvokaten begjærte retting av dommen på grunn av dette. Høyesterett avslo

begjæringen i beslutning av 7. januar 2011, men innrømmet samtidig at det var blitt

gjort en feil: ”Det som her sies, viser at Høyesterett overså bestemmelsen i revisorloven

§ 9-3 annet ledd.”

73

Denne feilen har ingen direkte betydning for spørsmålet om revisor kan rammes av

medvirkningsbestemmelsen i regnskapslovens straffebestemmelse. Men i den grad man

mener at avgjørelsen er tynt begrunnet, kan feilen altså skape ytterligere tvil om

hvorvidt avgjørelsen er truffet på tilstrekkelig betryggende grunnlag.

Jeg mener at avgjørelsen med fordel kunne vært tydeligere begrunnet. Den kan fremstå

relativt vanskelig å få grep om, og gir sparsomt med veiledning når det gjelder de vilkår

Høyesterett drøfter medvirkningsspørsmålet opp mot. Som jeg har vist i punktene over,

mener jeg likevel at de momenter begrunnelsen inneholder gir tilstrekkelig grunnlag til

å konkludere med at avgjørelsen er i samsvar med den alminnelige medvirkningslæren.

Avgjørelsen ble nylig fulgt opp i Borgarting lagmannsretts dom av 7. mars 2011, hvor

ansvarlig revisor for Sponsor Service ble dømt for det samme forholdet som sin

revisormedarbeider. Lagmannsretten siterer i stor grad Høyesteretts begrunnelse, og

legger Høyesteretts lovanvendelse til grunn. Forsvarersidens anførsler om svakheter ved

premissene i Høyesteretts dom, kunne etter lagmannsrettens vurdering ikke føre til en

annen lovanvendelse.

74

Etter dette må det forventes at Høyesteretts avgjørelse vil bli lagt til grunn i fremtidige

saker om revisors medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

72

Se NOU 1997:9 side 172.

73

HR-2011-63-A.

74

LB-2009-100834.34

3.8 Konklusjon

Revisor kan objektivt sett rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens

straffebestemmelse ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

Høyesterett har avgjort at avgivelse av ren revisjonsberetning til tross for mangelfull

revisjon, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens

straffebestemmelse.

Slik jeg oppfatter det, knytter Høyesterett medvirkningsansvaret til at revisor avga ren

revisjonsberetning som det ikke var grunnlag for, og ikke til den mangelfulle revisjonen

i seg selv. Den mangelfulle revisjonen er i denne sammenheng et uttrykk for revisors

uaktsomhet ved avgivelse av den rene revisjonsberetningen.

Om man ut fra ovenstående skal trekke en generell regel, kan den formuleres slik at

avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, kvalifiserer som en

medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.

Høyesteretts avgjørelse er etter min vurdering i samsvar med den alminnelige

medvirkningslæren. Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for,

oppfyller de objektive vilkårene for både psykisk og passiv medvirkning.

I den videre fremstillingen vil jeg se litt nærmere på spørsmål knyttet til avgivelse av

ren revisjonsberetning som medvirkningshandling (kapittel 4). Jeg vil også se litt

nærmere på spørsmål knyttet til grunnlaget for avgivelse av ren revisjonsberetning

(kapittel 5).35

4 Nærmere om avgivelse av ren revisjonsberetning som

medvirkningshandling

4.1 Innledning

I kapittelet over var konklusjonen at avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er

grunnlag for, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens

straffebestemmelse.

I dette kapittelet skal jeg se nærmere på spørsmål knyttet til avgivelse av

revisjonsberetningen. Hva skal omtales i revisjonsberetningen? Hvem avgir

revisjonsberetningen? Og kan bare den som avgir revisjonsberetningen være

medvirker?

4.2 Hva som skal omtales i revisjonsberetningen

Hva som skal omtales i revisjonsberetningen, fremgår av revisorloven § 5-6. Etter

fjerde ledd skal revisor blant annet konkludere på følgende:

 Om årsregnskapet etter revisors oppfatning gir et rettvisende bilde (jf

regnskapsloven § 3-2 a).

 Om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter.

 Om opplysninger i årsberetningen og forutsetningen om fortsatt drift er i

samsvar med lov og forskrifter, og om disse opplysningene er konsistente med

årsregnskapet.

En såkalt ren revisjonsberetning innebærer at revisor konkluderer positivt på alle

punkter.

Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som

burde vært gitt, skal revisor ta forbehold, jf revisorloven § 5-6 femte ledd. Og finner

revisor at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt, jf

sjette ledd. Det siste kalles en revisjonsberetning med negativ konklusjon. 36

Revisjonsberetning med forbehold brukes nærmere bestemt når revisor finner å kunne

avgi en positiv konklusjon på årsregnskapet som helhet, men hvor det er

enkeltelementer revisor ikke kan konkludere positivt på. Etter revisorlovens forarbeider

skal revisor ta forbehold dersom forholdet, eller feilinformasjonen, er av ”vesentlig

betydning” for årsregnskapet.

75

Revisjonsberetning med negativ konklusjon benyttes dersom det er forhold som er så

vesentlige at revisor må konkludere negativt på årsregnskapet som helhet.

76

Etter dette skal altså regnskapsovertredelser som er av vesentlig betydning for

årsregnskapet påpekes i revisjonsberetningen.

Overtredelser som ikke er av vesentlig betydning for årsregnskapet, skal ikke påpekes,

hvilket innebærer at revisor heller ikke kan rammes av medvirkningsansvaret ved slike

overtredelser.

4.3 Hva som menes med ”vesentlig” betydning for årsregnskapet

Jeg vil her si noe om hva som menes med ”vesentlig” i revisorlovens forstand. I og med

at regnskapslovens straffebestemmelse også opererer med et vesentlighetsbegrep, er det

videre av interesse å si noe om forholdet mellom de to begrepene.

Innholdet i revisorlovens vesentlighetsbegrep fremkommer i revisjonsstandarden ISA

200 pkt 6:

”Generelt sett anses feilinformasjon, herunder utelatelser, å være vesentlig dersom den, enkeltvis

eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som fattes av

brukerne på grunnlag av regnskapet. Skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av

de rådende omstendigheter, og påvirkes av revisors oppfatning av behovet for finansiell

informasjon hos brukerne av regnskapet, og av omfanget av eller typen feilinformasjon, eller en

kombinasjon av begge. Revisors mening gjelder for regnskapet totalt sett, og revisor er derfor

ikke ansvarlig for å avdekke feilinformasjon som ikke er vesentlig for regnskapet totalt sett.”

75

NOU 1997:9 side 56

76

Ibid.37

Definisjonen på en vesentlig feil er altså at den med rimelighet kan forventes å påvirke

de økonomiske beslutningene som fattes av brukerne på grunnlag av årsregnskapet.

Brukerne av årsregnskapet ville med andre ord ha disponert annerledes dersom de

hadde kjent til feilen.

77

En investor ville for eksempel ikke ha kjøpt aksjer i selskapet,

og banken ville ikke ha innvilget lån, dersom de hadde vært kjent med at selskapets

økonomiske situasjon i virkeligheten var langt dårligere enn det årsregnskapet ga

inntrykk av.

Da det ofte ikke er kjent hvem som kan komme til å benytte årsregnskapet som

beslutningsgrunnlag, eller hvilke beslutningssituasjoner de er i, må revisor falle tilbake

på skjønnsmessige vurderinger. Revisor fastsetter en tallmessig grense for hva han antar

at brukerne av det konkrete årsregnskapet kan akseptere, uten at det påvirker deres

disposisjoner. Dette kalles vesentlighetsgrensen.

En drøftelse av rammene for revisors skjønnsmessige vurderinger i denne forbindelse finnes i ISA 320.

Jeg går ikke nærmere inn på vurderingsmomentene her.

Som Gulden

78

skriver, er revisor mellom barken og veden når han skal fastsette

vesentlighetsgrensen. Settes grensen for høyt, er det risiko for at feil som er vesentlige i

revisorlovens forstand, blir oversett. Settes den for lavt, blir det anvendt ressurser på å

forsøke å avdekke uvesentlig feilinformasjon, og revisjonen blir unødvendig kostbar for

klienten. Revisor vil da risikere at klienten går til en konkurrent.

Også regnskapsloven § 8-5 opererer som nevnt med et vesentlighetsbegrep. Første ledd

rammer den som ”vesentlig overtrer” regnskapsloven. Er vesentlighetsbegrepene i de

to lovene sammenfallende, slik at revisor ved avgivelse av ren revisjonsberetning bare

kan medvirke til ”vesentlig overtredelse” av regnskapsloven?

Svaret er nei, vesentlighetsbegrepene i revisorloven og i regnskapslovens

straffebestemmelse er ikke nødvendigvis sammenfallende. Dette er uttrykkelig sagt i

77

Gulden, side 392

78

Ibid.38

regnskapslovens forarbeider, hvor det heter at ”… straffebestemmelsens

vesentlighetsbegrep ikke er identisk med revisorenes vesentlighetsbegrep i forbindelse

med revisjon.”

79

Regnskapslovens forarbeider sier ellers lite om innholdet i straffebestemmelsens

vesentlighetsbegrep. I forarbeidene til den nye straffeloven er det imidlertid tatt inn at

”avgjørende for vesentlighetsvurderingen er blant annet virksomhetens art,

overtredelsens omfang og de mulige økonomiske konsekvensene av overtredelsen.”

80

I første omgang kan vurderingskriteriene for de to vesentlighetsbegrepene kanskje

fremstå relativt like. Revisorlovens vesentlighetsbegrep er imidlertid sett i forhold til

regnskapet totalt sett og regnskapsbrukernes behov for informasjon, mens

vesentlighetsbegrepet i regnskapslovens straffebestemmelse retter seg mer mot

alvorligheten av overtredelsen.

Ulike vurderingskriterier innebærer at lovbrudd som er vesentlige etter regnskapslovens

straffebestemmelse, ikke nødvendigvis er vesentlige fra revisors synsvinkel. I

forarbeidene til regnskapsloven er det nevnt at dette typisk vil kunne gjelde falske bilag

eller bilag med uriktig innhold, som er ført i regnskapet til tross for at de er

virksomheten uvedkommende.

81

Dette er overtredelser som ofte anses alvorlige nok til

å innebære vesentlig overtredelse etter regnskapslovens straffebestemmelse, men som

ikke nødvendigvis utgjør store nok beløp til å være vesentlig i revisorlovens forstand.

Tilsvarende vil det også kunne forekomme overtredelser som må anses vesentlig fra

revisors synsvinkel, men som ikke er vesentlig etter regnskapslovens

straffebestemmelse. Typisk vil dette gjelde når det er snakk om små regnskaper. En

overtredelse av regnskapsloven kan i denne forbindelse være vesentlig sett i forhold til

regnskapet, men ikke alvorlig nok til å være vesentlig etter straffebestemmelsen.

79

Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 210.

80

Ot.prp. nr 22 (2008-2009), side 348.

81

Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 207.39

Når begrepene ikke er sammenfallende, kan revisor ved avgivelse av ren

revisjonsberetning i prinsippet medvirke til regnskapslovbrudd som er både vesentlige

og ikke vesentlige etter regnskapslovens straffebestemmelse.

4.4 Hvem som avgir revisjonsberetning

Etter revisorloven § 5-6 første ledd siste punktum er det ansvarlig revisor som skal

signere revisjonsberetningen.

Presiseringen av at det er ansvarlig revisor som skal signere revisjonsberetningen, kom

inn etter en lovendring i 2009.

82

I forarbeidene til endringsloven uttaler departementet at

det er et viktig prinsipp at den som er ansvarlig revisor går god for innholdet i

revisjonsberetningen, hvilket tilsier at vedkommende bør signere revisjonsberetningen

personlig. Dette skal bidra til å sikre notoritet, og kan motvirke at ansvar pulveriseres

dersom det i ettertid stilles spørsmål ved beretningens innhold.

83

Etter dette er det i utgangspunktet ansvarlig revisor som avgir revisjonsberetning.

I Høyesterettsdommen som ble gjennomgått ovenfor var det imidlertid en

revisormedarbeider som ble dømt for å ha avgitt ren revisjonsberetning som det ikke

var grunnlag for.

84

Det er nærliggende å gå ut ifra at det er det faktum at revisormedarbeideren medsignerte

på revisjonsberetningen som er grunnlaget for å si at revisormedarbeideren ”avga”

revisjonsberetning.

Tingretten uttalte på sin side, under spørsmålet om overtredelse av revisorloven, at en

medunderskrift av denne art ikke har noen formell plass i lovgivningen, og at retten

82

Lov 2009-06-19 nr 60.

83

Ot.prp. nr 78 (2008-2009) side 39.

84

Rt-2010-132840

ikke kunne legge til grunn at revisormedarbeideren ved denne hadde undertegnet seg til

et straffansvar tilsvarende en ansvarlig revisors.

85

Lagmannsretten

86

uttalte at medunderskriften var en praksis som etter revisorlovens

system fremsto som uheldig, og at den bidro til å skape tvil om ansvarsforholdet utad.

Men heller ikke lagmannsretten synes å ha tillagt medunderskriften formell betydning.

Når problemstillingen ikke nevnes i Høyesteretts dom, er det vanskelig å si sikkert om

Høyesterett har tillagt medunderskriften tilstrekkelig formell betydning til at

revisormedarbeideren kan sies å ha ”avgitt” revisjonsberetning, eller om Høyesterett

kan ha oversett problemstillingen.

Jeg konstaterer imidlertid at Høyesterett innledningsvis i dommen nevner at

revisormedarbeideren medundertegnet revisjonsberetningene. På bakgrunn av dette går

jeg ut fra at Høyesterett har sett problemstillingen, og at Høyesterett mener at

medunderskriften innebærer at revisormedarbeideren har ”avgitt” revisjonsberetning.

Utgangspunktet er dermed at det er ansvarlig revisor som avgir revisjonsberetning, men

at også revisormedarbeider – i det minste strafferettslig – kan anses å avgi

revisjonsberetning dersom han medsignerer på beretningen.

Det kan kommenteres at slik medsignering er uvanlig. Og det er usikkert hvorvidt det i det hele tatt

forekommer etter denne Høyesterettsdommen.

4.5 Kan bare den som avgir revisjonsberetningen være medvirker?

Spørsmålet her er om det bare er den som avgir, altså signerer, revisjonsberetningen

som kan være medvirker, eller om også revisormedarbeidere som ikke signerer

revisjonsberetningen kan rammes.

85

Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

86

LB-2009-80355.41

I avgjørelsen som er gjennomgått over

87

, tar Høyesterett etter det jeg kan se ikke stilling

til dette spørsmålet. Spørsmålet må derfor søkes løst på bakgrunn av den alminnelige

medvirkningslæren, slik den fremgår i punkt 2.3.3.

Jeg vil ta utgangspunkt i et revisjonsteam bestående av ansvarlig revisor og én

revisormedarbeider. Revisormedarbeideren utfører revisjonen, mens ansvarlig revisor

står for avgivelse av revisjonsberetningen.

Med ”revisormedarbeider” mener jeg den som er underlagt ansvarlig revisor på det konkrete oppdraget.

Dette kan være alt fra juniormedarbeidere, seniormedarbeidere og managere, til revisorer som ellers er

ansvarlig revisor for egne oppdrag.

Uten å ha grunnlag for det, konkluderer revisormedarbeideren med at årsregnskapet er

uten vesentlige feil, og tilkjennegir på en eller annen måte resultatet overfor ansvarlig

revisor (1). Ansvarlig revisor avgir dermed – eller i første omgang tilkjennegir at han vil

avgi – ren revisjonsberetning (2). Styret fastsetter det uriktige årsregnskapet (3).

Vi har her en hendelsesrekke bestående av tre ledd. Etter Høyesteretts avgjørelse

kvalifiserer ledd nr 2 objektivt sett som medvirkning til hovedgjerningen i ledd nr 3.

Problemstillingen er om ledd nr 1 objektivt sett kan være medvirkning til ledd nr 3.

Jeg vil knytte det eventuelle medvirkningsansvaret til revisormedarbeiderens

tilkjennegivelse av den positive konklusjonen. Tilkjennegivelsen kan skje uttrykkelig,

eller ved at det ikke reises innsigelser mot at ansvarlig revisor avgir ren

revisjonsberetning.

Årsakskravet for psykisk medvirkning anses oppfylt dersom revisormedarbeiderens

tilkjennegivelse kan sies å inngå i den positive motivasjonsbasisen for ansvarlig revisors

avgivelse av den rene revisjonsberetningen. Altså dersom den gir ansvarlig revisor en

grunn til å avgi slik beretning.

88

Dette vil vanligvis være tilfellet når det er

87

Rt 2010 side 1328.

88

Jeg baserer meg på Husabøs medvirkningslære. Se nærmere om vilkårene for psykisk medvirkning

under punktene 2.3.3 og 3.6.3.42

revisormedarbeideren som har utført revisjonen. Ansvarlig revisor vil normalt ikke avgi

revisjonsberetning før revisormedarbeideren har tilkjennegitt sin konklusjon.

Det er slått fast i rettspraksis at en medvirkningshandling kan gå via andre

medvirkningshandlinger.

89

At ansvarlig revisor danner et mellomledd mellom

revisormedarbeideren og den som utfører hovedgjerningen, er derfor ikke til hinder for

at revisormedarbeideren skal kunne rammes av medvirkningsansvaret. I prinsippet er

det ingen grense for hvor mange ledd av medvirkning til medvirkning det kan være, så

lenge den siste medvirkningshandlingen i rekken står i en direkte årsaksrelasjon til

hovedgjerningen.

90

For revisor som avgir den rene revisjonsberetningen, anses rettsstridskravet oppfylt når

det objektivt sett ikke var grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Det samme kan

antakelig legges til grunn for revisormedarbeideren som tilkjennegir sin konklusjon om

at den rene revisjonsberetningen kan avgis. Selv om revisorloven i utgangspunktet retter

seg mot ansvarlig revisor, er det ingen tvil om at også revisormedarbeidere må utføre

sitt arbeid i samsvar med revisorloven. Dette kommer ikke minst til syne ved at

revisormedarbeidere kan rammes av straffebestemmelsen i revisorloven § 9-3 for

medvirkning til overtredelse av revisorloven.

91

Etter dette vil de objektive vilkårene for psykisk medvirkning – årsakskravet og

rettsstridskravet – kunne anses oppfylt.

Også vilkårene for passiv medvirkning vil antakelig kunne anses oppfylt. Årsakskravet

ved at revisormedarbeiderens påpekning av at årsregnskapet var uriktig, eller at

revisjonen ikke var tilstrekkelig til å gi grunnlag for uttalelse, kunne ha motvirket at

ansvarlig revisor avga ren revisjonsberetning. Når det gjelder tilknytningskravet, må det

objektivt sett være rimelig å forvente av en revisormedarbeider at han utfører sitt arbeid

89

Se blant annet Rt-1986-505.

90

Husabø, side 60.

91

Ot.prp. nr 75 (1997-98) side 116.43

i henhold til revisorloven, og at vesentlige feil som dermed avdekkes, bringes videre til

ansvarlig revisor.

92

Merk at det er de objektive vilkårene for medvirkning som behandles. Revisormedarbeiderens erfaring og

kompetanse, ansvarlig revisors oppfølging og veiledning mv. er momenter som inngår ved vurderingen

av om de subjektive straffbarhetsvilkårene er oppfylt. De subjektive straffbarhetsvilkårene blir ikke

behandlet i denne oppgaven, jf avgrensningen under punkt 1.2.

Ofte vil det være mer enn én revisormedarbeider på et revisjonsteam. I utgangspunktet

over kan en for eksempel sette inn en manager som mellomledd, slik at

revisormedarbeiderens tilkjennegivelse av den positive konklusjonen formidles via

manageren. I dette tilfellet kan man benytte samme argumentasjon som over.

Forskjellen er bare at det er kommet til et nytt ledd av medvirkning til medvirkning.

En kan også se for seg at to eller flere revisormedarbeidere reviderer hver sin del av

årsregnskapet, og rapporterer uavhengig av hverandre til manager eller ansvarlig

revisor. Årsakskravet vil da ikke kunne anses oppfylt for den revisormedarbeideren som

har hatt ansvaret for den feilfrie delen av årsregnskapet.

Til sist kan det nevnes at hensynet til straffverdighet

93

tilsier at også

revisormedarbeidere som ikke avgir revisjonsberetning, bør kunne rammes av

medvirkningsansvaret. Det straffverdige i revisormedarbeiderens handling kommer

tydeligst til syne dersom man tenker seg at den gjøres bevisst, i den hensikt å få

ansvarlig revisor til å avgi ren revisjonsberetning. Motivasjonen kan for eksempel være

at det har utviklet seg et nært vennskapsforhold til revisjonsklienten.

Revisormedarbeideren ønsker å hjelpe klienten med å få fastsatt et årsregnskap som gir

et bedre bilde av virksomheten enn det reelt sett er grunnlag for.

4.6 Konklusjoner

Revisor skal ta forbehold eller konkludere negativt i revisjonsberetningen dersom det

foreligger forhold som er av vesentlig betydning for årsregnskapet. Revisor kan dermed,

92

Se nærmere om vilkårene for passiv medvirkning under punktene 2.3.3 og 3.6.4.

93

Eskeland, side 134.44

ved avgivelse av ren revisjonsberetning, bare medvirke til regnskapslovbrudd som er av

vesentlig betydning for årsregnskapet.

Vesentlighetsbegrepene i revisorloven og i regnskapslovens straffebestemmelse er ikke

sammenfallende. Selv om revisor, ved å avgi ren revisjonsberetning, bare kan medvirke

til regnskapslovbrudd som er å regne som vesentlig etter revisorloven, er det derfor ikke

slik at revisor bare kan medvirke til regnskapslovbrudd som er å regne som vesentlig

etter regnskapslovens straffebestemmelse.

I utgangspunktet er det ansvarlig revisor som avgir revisjonsberetning, men også

revisormedarbeidere kan – i det minste strafferettslig – anses å avgi revisjonsberetning

ved å medsignere på beretningen.

Det er for øvrig ikke bare revisormedarbeidere som medsignerer revisjonsberetningen

som kan rammes av medvirkningsansvaret. Andre revisormedarbeidere kan rammes

gjennom medvirkning til avgivelse av ren revisjonsberetning (medvirkning til

medvirkning). 45

5 Nærmere om grunnlaget for avgivelse av ren revisjonsberetning

5.1 Innledning

Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, kvalifiserer som en

medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse, jf punkt 3.8.

I dette kapittelet skal jeg se nærmere på spørsmål knyttet til grunnlaget for avgivelse av

ren revisjonsberetning. Som jeg har vært inne på, kan det være to årsaker til at det ikke

er grunnlag for å avgi slik beretning.

Den ene årsaken er at det foreligger kjente vesentlige feil i årsregnskapet. For hva som

menes med vesentlige feil, se punkt 4.3 over. Hvorvidt revisor kjente til feilen, vil være

et bevisspørsmål som jeg ikke skal gå inn på her.

Den andre årsaken er at den utførte revisjonen er mangelfull, og at den derfor ikke gir

forsvarlig grunnlag for uttalelse. I det følgende skal jeg først si noe om hva som menes

med ”mangelfull revisjon” i denne sammenhengen. Deretter skal jeg gå tilbake til

problemstillingen i punkt 3.5, hvor jeg konkluderte med at Høyesterett knyttet

medvirkningsansvaret til avgivelsen av den rene revisjonsberetningen, og ikke direkte

til den mangelfulle revisjonen i seg selv. Spørsmålet jeg skal stille her er hvorvidt det i

det hele tatt er mulig å knytte medvirkningsansvaret direkte til den mangelfulle

revisjonen i seg selv.

5.2 Hva som menes med ”mangelfull revisjon”

Det følger av revisorloven § 5-2 første ledd annet punktum at revisor skal påse at

vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover

og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet (heretter vesentlig

feilinformasjon, eller vesentlige feil).

Tilstrekkelig grunnlag får revisor ved å utføre en revisjon etter ”beste skjønn” og i

samsvar med ”god revisjonsskikk”, jf revisorloven § 5-2 første ledd første punktum og

annet ledd første punktum.46

Jeg går ikke nærmere inn på hva som ligger i ”etter beste skjønn” og ”god revisjonsskikk” her, da det vil

føre for langt.

94

Jeg nevner imidlertid at innholdet i begrepet ”god revisjonsskikk” antas uttrykt ved Den

norske Revisorforenings revisjonsstandarder

95

.

God revisjonsskikk krever at revisor skal oppnå betryggende sikkerhet for at

årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon:

”Betryggende sikkerhet er en høy grad av sikkerhet. Den oppnås når revisor har innhentet

tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen (det vil si risikoen

for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening når regnskapet inneholder vesentlig

feilinformasjon) til et akseptabelt lavt nivå. Betryggende sikkerhet er imidlertid ikke absolutt

sikkerhet, ettersom det er iboende begrensninger i revisjonen som innebærer at de fleste

revisjonsbevis som ligger til grunn for revisors konklusjoner og meninger, er mer

underbyggende enn absolutte.”

96

Revisjonen skal altså gi høy, men ikke absolutt, sikkerhet for at årsregnskapet ikke

inneholder vesentlige feil. Det vil alltid være en viss risiko for at årsregnskapet

inneholder vesentlige feil som ikke avdekkes gjennom revisjonen.

Viser det seg at et revidert regnskap inneholder vesentlige uoppdagede feil, kan revisor

kritiseres bare hvis revisjon i henhold til god revisjonsskikk ville ha medført at feilen

ble avdekket.

97

I nærværende sammenheng betyr ”mangelfull revisjon” kort sagt at revisjonen ikke har

avdekket vesentlige feil som ellers burde ha blitt avdekket av en revisjon utført i

samsvar med god revisjonsskikk.

94

Se nærmere om begrepene i Cordt-Hansen, kapittel 5.2.3 flg.

95

Fra og med 2010 har Revisorforeningen besluttet at de internasjonale revisjonsstandardene, ISA’ene,

skal gjelde som standarder i Norge. Dette er et krav etter EØS-avtalen.

96

ISA 200 pkt 5.

97

Gulden, side 2747

5.3 Kan mangelfull revisjon i seg selv være medvirkning?

I punkt 3.5 konkluderte jeg med at Høyesterett i saken mot revisormedarbeideren

knyttet medvirkningsansvaret til at han avga ren revisjonsberetning som det ikke var

grunnlag for, og ikke direkte til den mangelfulle revisjonen.

Spørsmålet jeg stiller her er hvorvidt det er mulig å knytte et medvirkningsansvar

direkte til den mangelfulle revisjonen. Høyesterett tar så vidt jeg kan se ikke stilling til

dette spørsmålet.

En aktuell problemstilling er om mangelfull revisjon kan være medvirkning til

utarbeidelsen av det uriktige årsregnskapet. Altså om revisor gjennom sin mangelfulle

revisjon kan bidra til at feil kommer inn i regnskapet.

I punktet over definerte jeg ”mangelfull revisjon” ved at revisjonen ikke har avdekket

vesentlige feil, som ellers ville ha blitt avdekket av en revisjon utført i samsvar med god

revisjonsskikk.

Mer konkret kan en mangelfull revisjon bestå i at revisor ikke utfører nødvendige

revisjonshandlinger, eller at de revisjonshandlingene som utføres ikke er

hensiktsmessige eller egnet til å avdekke feilene. Den kan også bestå i at revisor

feilvurderer eller ikke forstår at han har en feil foran seg.

Et eksempel på revisors feilvurdering finnes i Oslo tingretts dom av 4. januar 2007

(ansvarlig revisor for Finance Credit). Revisor hadde gjort en vurdering av det (i

realiteten feilaktige) inntektsføringsprinsippet selskapene opererte med. Denne

vurderingen ledet til at han ikke fant grunn til å ta opp temaet med ledelsen i

selskapene. Retten fant at dette ikke var medvirkning. Siden revisor ikke hadde tatt opp

temaet med ledelsen, hadde han heller ikke tilskyndet til bruken av det feilaktige

prinsippet ved utarbeidelse av årsregnskapet.

For retten knyttet medvirkningsspørsmålet seg med andre ord til om revisor hadde

tilkjennegitt sin konklusjon overfor revisjonsklienten, ikke til feilvurderingen i seg selv.

Man kan se det slik at feilvurderingen, eller den mangelfulle revisjonen, var en 48

forutgående handling for det som ville vært selve medvirkningshandlingen, nemlig

tilkjennegivelsen av den positive konklusjonen.

Et annet eksempel på revisors feilvurdering, kan være at revisor vurderer det slik at han

har avdekket en feil. Han tilkjennegir sin konklusjon overfor revisjonsklienten, som på

bakgrunn av revisors tilbakemelding gjør korreksjoner som i stedet innebærer en reell

feil. Her kommer det ganske tydelig frem at det er revisors tilkjennegivelse som utgjør

medvirkningshandlingen. Feilvurderingen, eller den mangelfulle revisjonen, kan i seg

selv ikke utgjøre en medvirkningshandling. Klienten hadde nemlig ikke gjort

korreksjonen dersom revisor ikke hadde tilkjennegitt resultatet av den mangelfulle

revisjonen.

Hva med revisors unnlatelse av å utføre nødvendige revisjonshandlinger? Kan dette

være passiv medvirkning til at feil kommer inn i regnskapet? Heller ikke her vil det i så

fall være unnlatelsen av å utføre revisjonshandlingen, altså den mangelfulle revisjonen,

som utgjør en medvirkingshandling, men unnlatelsen av å påpeke eventuelle feil

98

overfor revisjonsklienten, jf revisorloven § 5-2 fjerde ledd og § 5-4. Dette skillet

kommer tydeligere frem dersom en tenker seg at revisor faktisk har utført handlingen

som han skal, og avdekket feilen, men at han unnlater å påpeke den overfor klienten.

En mangelfull revisjon vil i prinsippet alltid utgjøre en forutgående handling for selve

medvirkningshandlingen. Medvirkningshandlingen vil bestå i at revisor tilkjennegir sine

feilaktige konklusjoner, eventuelt at han unnlater å påpeke feil.

Medvirkningsansvaret synes dermed ikke å kunne knyttes direkte til den mangelfulle

revisjonen i seg selv.

I skjæringspunktet mellom revisjon og rådgivning kan en se for seg at revisjonsklienten på forhånd

forhører seg med revisor om han vil godta at det gjøres konkrete føringer, og at revisor svarer bekreftende

til tross for at føringene innebærer feil.

98

For eksempel feil ved regnskapsprinsippene. Slike feil påvirker etterfølgende regnskapsføring, slik at

kravet om at medvirkningshandlingen må skje før eller under utføringen av hovedhandlingen, kan være

oppfylt.49

Dette finnes det også et eksempel på i Oslo tingretts dom av 4. januar 2007 (Finance Credit). En lengre

diskusjon med selskapets ledelse endte med at ansvarlig revisor godkjente at en av notene til

årsregnskapet ble endret. Endringen medførte at noten ikke lenger oppfylte regnskapslovens krav.

Revisors godkjennelse innebar etter rettens syn en positiv tilskyndelse til at notekravet ble overtrådt.

Retten fant at revisors godkjennelse av den endrede noten var svært klanderverdig, og at det var grunnlag

for sterk bebreidelse. For dette ble han dømt for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

Heller ikke i dette tilfellet var det revisors feilvurdering i seg selv som utgjorde medvirkningshandlingen,

men tilkjennegivelsen av revisors positive konklusjon, altså godkjenningen.

5.4 Konklusjoner

Det kan være to årsaker til at det ikke er grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Den

ene er at det foreligger kjente vesentlige feil i årsregnskapet. Den andre er at den utførte

revisjonen er mangelfull, og at den derfor ikke gir forsvarlig grunnlag for uttalelse.

At revisjonen er mangelfull innebærer at den ikke har avdekket vesentlige feil som

ellers burde ha blitt avdekket av en revisjon utført i samsvar med god revisjonsskikk. En

revisjon i samsvar med god revisjonsskikk skal gi høy, men ikke absolutt, sikkerhet for

at årsregnskapet er uten vesentlige feil.

Man kan stille spørsmålet om den mangelfulle revisjonen i seg selv kan utgjøre en

medvirkningshandling. Svaret på dette må antakelig bli nei. En mangelfull revisjon vil i

prinsippet alltid utgjøre en forutgående handling for selve medvirkningshandlingen.

Medvirkningshandlingen vil bestå i at revisor tilkjennegir sine feilaktige konklusjoner,

eventuelt at han unnlater å påpeke feil.50

6 Idealkonkurrens

6.1 Innledning

For at revisor skal kunne straffes etter både revisorlovens og regnskapslovens

straffebestemmelser for ett og samme forhold, er det ikke tilstrekkelig at forholdet

oppfyller vilkårene i begge straffebestemmelsene. Straffebestemmelsene må i tillegg

oppfylle visse vilkår for å kunne benyttes ved siden av hverandre. Når to eller flere

straffebestemmelser benyttes ved siden av hverandre på ett og samme forhold, sier man

at straffebestemmelsene benyttes i idealkonkurrens.

I det følgende skal jeg si noe generelt om idealkonkurrens, før jeg drøfter hvorvidt

regnskapslovens og revisorlovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

6.2 Om idealkonkurrens

Når en person gjennom én eller flere handlinger begår flere straffbare forhold, taler man

om konkurrens. Dersom forholdene pådømmes i samme sak, sier man at straffebudene

anvendes i konkurrens. Konkurrens betyr egentlig sammenløp, det vil si at

bestemmelsene løper ved siden av hverandre.

99

Det er to hovedformer for konkurrens – realkonkurrens og idealkonkurrens.

Realkonkurrens innebærer at lovbryteren ved forskjellige handlinger (etter hverandre)

gjør seg skyldig i flere lovovertredelser. Idealkonkurrens innebærer at lovbryteren begår

flere lovovertredelser i en og samme handling. I det følgende behandles bare

idealkonkurrens, da det er denne formen for konkurrens som er av interesse for

oppgavens problemstilling.

Spørsmålet om et forhold skal betraktes som ett lovbrudd eller flere i konkurrens, har

både strafferettslig og straffeprosessuell betydning. Først og fremst er det av betydning

for strafferammen. Regler for fastsettelse av strafferamme i konkurrenstilfeller finnes i

straffeloven §§ 62 og 63. Etter straffeloven § 62 heves øvre strafferamme i tilfeller av

konkurrens til det dobbelte av maksimumsstraffen i det strengeste straffebudet.

99

NOU 1992:23, side 216.51

Bestemmelsen tolkes imidlertid innskrenkende, slik at øvre strafferamme ikke kan

overstige summen av de øvre strafferammene for de forhold vedkommende dømmes

for.

100

Revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser har en øvre strafferamme

på henholdsvis ett og seks år (ni år ved gjentakelse, se punkt 2.3.2). Øvre strafferamme

dersom disse bestemmelsene benyttes i konkurrens blir således syv år (ti år ved

gjentakelse).

Straffelovgivningen inneholder ingen generelle regler for når det foreligger konkurrens.

Konkurrenslæren bygger på prinsipper som er utviklet i rettspraksis og juridisk teori.

I forarbeidene

101

til den nye straffeloven er det redegjort for hovedprinsippene i

konkurrenslæren, slik den fremgår etter rettspraksis og juridisk teori. Den følgende

fremstillingen av reglene om idealkonkurrens er i første rekke basert på forarbeidenes

redegjørelse, men inneholder også momenter fra Ståle Eskelands ”Strafferett”

102

og

Helge Røstads ”Innkast i straffefeltet”

103

.

Det skilles mellom likeartet og ulikeartet idealkonkurrens.

Likeartet idealkonkurrens vil si at handlingen blir bedømt som flere overtredelser av det

samme straffebudet. Det er vanlig å anse handlingen som flere lovbrudd dersom den

innebærer en krenkelse av den personlige integriteten til flere mennesker. I slike tilfeller

vil det være like mange lovbrudd som det er krenkede personer. Annerledes er det

dersom handlingen rammer formuesgoder. Selv om gjenstandene til flere personer blir

ødelagt på én gang, eller et tyveri rammer flere eiere, vil det vanligvis bli bedømt som

ett enkelt lovbrudd. Jeg går ikke nærmere inn på likeartet idealkonkurrens, da det er den

ulikeartete idealkonkurrensen som er av interesse for oppgavens problemstilling.

100

Eskeland, side 414.

101

NOU 1992:23, side 216 flg. og NOU 1983:57, side 232 flg.

102

Konkurrens behandlet på side 222-232. Spesifikt om idealkonkurrens på side 229-232.

103

Konkurrens behandlet på Side 265-301. Spesifikt om idealkonkurrens på side 281-294.52

Ulikeartet idealkonkurrens innebærer at lovbryteren i samme handling overtrer

forskjellige straffebud. I slike tilfeller kan det by på tvil om de straffebudene som

dekker handlingen skal benyttes i konkurrens.

For spørsmålet om hvorvidt en handling som tilfredsstiller gjerningsinnholdet i flere

straffebud skal føre til domfellelse for mer enn ett straffebud, har hensynet til at

gjerningspersonen ikke skal dømmes mer enn én gang for et straffbart forhold,

avgjørende vekt.

104

Gjennom rettspraksis og juridisk teori har det utviklet seg enkelte veiledende prinsipper.

Hovedsynspunktet er at straffebudene skal benyttes i konkurrens dersom de retter seg

mot forskjellige sider av det straffbare forholdet. På den måten gir man uttrykk for

handlingens økte straffverdighet i slike saker, samtidig som hensynet til at

gjerningspersonen ikke skal straffes mer enn én gang for samme forhold blir ivaretatt.

Dersom straffebudene tar sikte på samme side av forholdet, og særlig når de er

formulert slik at overtredelse av det ene straffebudet automatisk også vil være en

overtredelse av det andre, skal de ikke anvendes i konkurrens. Dette gjelder særlig ved

såkalte gradsforbrytelser, der loven graderer overtredelsene innenfor den samme

krenkelsestype fra de mindre til de mer grove. Et eksempel på dette er straffebudene i

straffelovens kapittel 22 om forbrytelser mot liv, legeme og helbred. Her oppsluker,

eller konsumerer, det strengeste straffebudet det mindre strenge, slik at det bare er

aktuelt å dømme etter det strengeste. Dette omtales gjerne som konsumsjonsprinsippet.

I en del tilfeller har bestemmelsene en felles kjerne, slik at de delvis dekker hverandre.

Dette innebærer ikke at bare den ene av dem skal bringes til anvendelse. Dersom det

straffbare forholdet først får sin fulle dekning ved en sideordnet anvendelse av de delvis

sammenfallende straffebudene, kan bestemmelsene anvendes i idealkonkurrens.

Avgjørelsen om konkurrens kan i slike tilfeller baseres på flere momenter, blant annet

straffebudenes strafferamme og hvorvidt straffebudene verner forskjellige interesser.

105

104

Eskeland, side 229.

105

Røstad, side 292.53

Når det gjelder spørsmålet om straffebudene verner forskjellige interesser, kan følgende

eksempel nevnes: Den som voldtar sin 13-årige datter skal dømmes for voldtekt (strl §

192), for seksuell omgang med noen under 14 år (strl § 195) og for seksuell omgang

med noen i rett nedstigende linje (strl § 197). Disse straffebudene verner forskjellige

interesser – integritet, mindreårige, og forbudet mot seksuell omgang mellom nært

beslektede.

106

Det straffbare forholdet får først sin fulle dekning når de tre straffebudene

anvendes ved siden av hverandre.

6.3 Kan revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser benyttes i

idealkonkurrens?

6.3.1 Innledning

Spørsmålet er altså om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan

benyttes ved siden av hverandre på ett og samme forhold.

I det følgende vil jeg først gå inn i regnskapslovens og revisorlovens forarbeider, for å

se om spørsmålet er behandlet der, før jeg går inn på rettspraksis og den alminnelige

konkurrenslæren.

6.3.2 Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider

Revisorlovutvalget foreslo opprinnelig at revisorlovens straffebestemmelser ikke skulle

gjelde, dersom forholdet ble rammet av et strengere straffebud.

107

Departementet var

ikke enig med utvalget, da det fremsto uklart hvilke konsekvenser dette skulle medføre.

Departementet så ingen grunn til at ikke revisorlovens straffebestemmelse som

utgangspunkt skulle få anvendelse, selv om forholdet også rammes av andre

straffebud.

108

Departementet viste til at brudd på straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven vil

kunne rammes av straffebud i annen lovgivning, for eksempel aksjeloven, ligningsloven

106

Eskeland, side 230-231.

107

NOU 1997:9, side

108

Ot.prp. nr 75 (1997-98), side 117.54

eller straffeloven. I slike tilfeller vil i utgangspunktet prinsippene om idealkonkurrens få

anvendelse, hvilket innebærer ”… at straffebud som tar sikte på å ramme ulike sider av

samme handling, vil kunne anvendes ved siden av hverandre”.

109

Etter dette er det klart nok at revisorlovens straffebestemmelse kan benyttes i

idealkonkurrens med andre straffebestemmelser. Men det er ikke like klart at

regnskapslovens straffebestemmelse er blant disse.

Bakgrunnen for Revisorlovutvalgets forslag om at revisorlovens straffebestemmelse

ikke skulle gjelde dersom forholdet rammes av et strengere straffebud, fremgår

nærmere av underutvalgets utredning

110

:

I underutvalgets behandling av revisors straffansvar som rådgiver, fremgår det at

revisor som opptrer som rådgiver vanligvis vil operere på områder som ”…

regnskapsrett, selskapsrett, skatterett og avgiftsrett” (min utheving). Underutvalget

viser til at rådgivningsvirksomheten da i utgangspunktet må vurderes opp mot

vedkommende lovgivnings straffebestemmelser, og ikke opp mot revisorlovens. Men

dersom revisor opptrer som kombinert rådgiver og valgt revisor, kan det stille seg

annerledes. I slike tilfeller vil revisors rådgivning kunne innebære både overtredelse av

revisorlovens bestemmelser om rådgivning til egne revisjonsklienter

111

, og medvirkning

til overtredelse av annen lovgivning. Underutvalget viser til at i de straffbare tilfellene

vil ”… således revisorlovens og eventuell annen lovgivnings bestemmelser kunne

anvendes i konkurrens …”.

Det fremgår ikke hvorfor, men på bakgrunn av dette fremmet underutvalget forslag om

at revisorlovens bestemmelse om straffens omfang skulle utformes med et tillegg om at

strafferammen gjelder ”med mindre forholdet rammes av en strengere

straffebestemmelse”. Et forslag Revisorlovutvalget altså fremmet videre, men som

departementet forkastet.

109

Ibid.

110

NOU 1997:9 Vedlegg 2, side 299-300.

111

Se revisorloven § 4-5.55

Ut fra sammenhengen i underutvalgets behandling av temaet, kan det synes som om

regnskapsretten, og herunder regnskapslovens straffebestemmelse, inkluderes i

”eventuell annen lovgivnings bestemmelser” som ifølge underutvalget kan benyttes i

konkurrens med revisorlovens.

Etter dette kan revisorlovens forarbeider synes å gi en viss, om enn marginal, støtte til at

revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens. I

det minste dersom det dreier seg om forhold som kommer i konflikt med reglene om

revisors rådgivning til egne revisjonsklienter.

Regnskapslovens forarbeider berører ikke spørsmål knyttet til konkurrens, og gir

dermed ingen holdepunkter for eller imot at revisorlovens og regnskapslovens

straffebestemmelser kan benyttes i konkurrens.

6.3.3 Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010

Som tidligere nevnt, har spørsmålet om revisors medvirkning til overtredelse av

regnskapsloven den senere tid vært oppe for rettssystemet – i kjølvannet av at Finance

Credit og Sponsor Service gikk over ende. Tre revisorer, herunder en

revisormedarbeider, ble tiltalt for overtredelse av revisorloven og medvirkning til

overtredelse av regnskapsloven.

I den forbindelse var et av spørsmålene om revisorlovens og regnskapslovens

straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

Tingretten svarte benektende på spørsmålet i alle tre saker.

112

I ankerundene mot

revisormedarbeideren, kom Høyesterett, i likhet med lagmannsretten, på sin side til at

revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i

idealkonkurrens.

113

For en nærmere presentasjon av saken mot revisormedarbeideren, se punkt 3.3.

112

Oslo tingretts dommer av 4. januar 2007, 3. april 2009 og 4. juni 2009.

113

Rt 2010 side 1328.56

Den videre drøftelsen vil jeg gjøre i lys av Høyesteretts avgjørelse, sett opp mot den

alminnelige konkurrenslæren.

6.3.4 Forskjellige sider ved det straffbare forholdet?

Etter den alminnelige konkurrenslæren må straffebudene rette seg mot forskjellige sider

ved det straffbare forholdet for å kunne benyttes i idealkonkurrens. Vurderingen av om

straffebudene retter seg mot forskjellige sider av det straffbare forholdet kan baseres på

flere momenter, blant annet straffebudenes strafferamme og hvorvidt straffebudene

verner forskjellige interesser, jf punkt 6.2.

Spørsmålet er om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser retter seg mot

forskjellige sider ved revisors straffbare forhold, eller om de konsumerer hverandre.

Det kan argumenteres for at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser

verner samme interesse, ved at begge lover har til hensikt å bidra til at

regnskapsbrukerne får et rettvisende bilde av selskapets økonomiske stilling.

I saken mot revisormedarbeideren på Sponsor Service-teamet, la tingretten avgjørende

vekt på dette synspunktet.

114

Tingretten uttalte at hva gjelder viktigheten av korrekte

avlagte regnskaper holdt opp mot viktigheten av forsvarlig revisjon av disse, fremstår

interessene for dette å være fullstendig de samme etter de to lover. Revisorloven vil kun

fremme en kvalitetssikring av de etter regnskapsloven avlagte regnskaper. Tingretten

kunne derfor ikke se at betingelsene for anvendelse av de to lovers straffebestemmelser

var til stede.

Høyesterett

115

kom, i likhet med lagmannsretten

116

, til et annet resultat. Etter begge

disse instansers syn ivaretar de to lovenes straffebestemmelser ulike sider ved det

114

Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

115

Rt 2010 side 1328.

116

LB-2009-8035557

straffbare forholdet, selv om revisorloven og regnskapsloven har det samme

overordnede formålet, som er å sikre regnskapsbrukerne korrekt regnskapsinformasjon.

Høyesterett begrunner dette med at de straffesanksjonerte handlingsnormene i

regnskapsloven skal sikre at selskapet avgir et korrekt regnskap. Disse

handlingsnormene er ikke dekket av revisorlovens normer, som skal sikre kvaliteten på

revisors arbeid. At revisorloven og regnskapsloven har det samme overordnede

formålet, spiller ingen rolle for vurderingen av om bestemmelsene kan benyttes i

idealkonkurrens. De to lovene ivaretar nemlig ulike sider for å kunne nå dette målet.

Lagmannsrettens begrunnelse er noe annerledes. Lagmannsretten peker blant annet på

at det ikke er noen direkte sammenheng mellom overtredelse av revisorloven og

overtredelse av regnskapsloven:

”Revisor kan ikke straffes for regnskapsfeil hvis han selv har utført en aktsom revisjon, mens

revisor kan straffes for overtredelse av revisorloven selv om regnskapet i og for seg er korrekt,

for eksempel hvis nødvendige revisjonshandlinger ikke er foretatt. Videre oppstår feilene i

regnskapet normalt på et tidligere tidspunkt enn overtredelsen av revisorloven som vanligvis

begås i forbindelse med den etterfølgende kontrollen av regnskapet. Dersom svak revisjon også

medfører at regnskapsfeil ikke blir avdekket, øker skadepotensialet og straffverdigheten av den

mangelfulle revisjonen betydelig.”

En innvending som kunne vært reist mot lagmannsrettens synspunkt, er at økt

skadepotensial og straffverdighet ved at feil ikke blir avdekket og påpekt, like gjerne

kunne ha inngått som straffutmålingsmomenter etter revisorlovens straffebestemmelse.

Slik sett kan det i utgangspunktet synes unødvendig å trekke inn regnskapslovens

straffebestemmelse for å gi det straffbare forholdet full dekning. Men i så fall ville man

ikke ha fanget opp det faktum at regnskapslovens straffebestemmelse har en betydelig

høyere strafferamme enn revisorlovens, henholdsvis seks (ni ved gjentakelse) mot ett år.

Etter dette synes Høyesteretts anvendelse av revisorlovens og regnskapslovens

straffebestemmelser i idealkonkurrens å være i tråd med den alminnelige

konkurrenslæren. 58

6.3.5 Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi

Som nevnt under punkt 3.7, bygger prejudikatlæren på den forutsetning at en dom kan

avgjøre noe om generelle rettsspørsmål, og dermed ha betydning ut over det

foreliggende tilfellet.

Høyesteretts avgjørelse av idealkonkurrensspørsmålet har klart generell betydning.

Avgjørelsen vil være relevant for alle tilfeller der det blir spørsmål om å benytte

revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser i idealkonkurrens.

Som det fremgår over, synes avgjørelsen å være i tråd med den alminnelige

konkurrenslæren. Den kan også synes å ha en viss støtte i revisorlovens forarbeider.

Etter det jeg kjenner til, har dommen heller ikke blitt kritisert på dette punktet.

Avgjørelsen ble, i likhet med avgjørelsen om at revisor kan rammes av regnskapslovens

medvirkningsbestemmelse, nylig lagt til grunn i Borgarting lagmannsretts dom av 7.

mars 2011.

117

Lagmannsretten siterer Høyesteretts begrunnelse, og legger Høyesteretts

lovanvendelse til grunn. Under hovedforhandlingen hadde forsvarersiden for øvrig

ingen innvendinger mot Høyesteretts lovanvendelse i idealkonkurrensspørsmålet.

118

Etter dette må det forventes at Høyesteretts avgjørelse vil bli lagt til grunn i fremtidige

saker der det er spørsmål om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan

benyttes i idealkonkurrens.

6.3.6 Konklusjon

Høyesterett har avgjort at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan

benyttes i idealkonkurrens.

Avgjørelsen synes å være i samsvar med den alminnelige konkurrenslæren;

revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser retter seg mot forskjellige sider

ved det straffbare forholdet.

117

LB-2009-100834.

118

Jeg fulgte hovedforhandlingen, som fant sted medio februar 2011.59

7 Konklusjon og avsluttende bemerkninger

Ved overtredelse av revisorlovens bestemmelser om utøvelse av lovpålagt finansiell

revisjon, kan revisor straffes etter revisorloven § 9-3. Problemstillingen for denne

oppgaven har vært hvorvidt revisor, for samme handling, i tillegg kan straffes for

medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, jf punkt 1.1.

Jeg har delt problemstillingen i to hovedspørsmål. For det første et spørsmål om en slik

handling objektivt sett kan rammes av medvirkningsbestemmelsen i regnskapslovens

straffebestemmelse. For det andre et spørsmål om de to lovenes straffebestemmelser

kan benyttes i idealkonkurrens.

Gjennomgangen i kapittel 3 har vist at revisor objektivt sett kan rammes av

medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse ved utøvelse av lovpålagt

finansiell revisjon. Se kapitlene 3 til 5 for nærmere om hvordan dette kan skje.

Gjennomgangen i kapittel 6 har vist at revisorlovens og regnskapslovens

straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens. De to bestemmelsene retter seg mot

forskjellige sider ved det straffbare forholdet.

Konklusjonen på oppgavens problemstilling er etter dette at revisor for en og samme

handling kan straffes både for overtredelse av revisorlovens bestemmelser om utøvelse

av lovpålagt finansiell revisjon, og for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

Den viktigste betydningen av at revisor kan straffes etter begge bestemmelser, er at

straffens øvre ramme utvides betydelig. Mens revisorlovens straffebestemmelse har en

øvre strafferamme på ett år, har regnskapslovens en øvre ramme på seks år (ni år ved

gjentakelse). Når straffebestemmelsene benyttes i idealkonkurrens, blir øvre

strafferamme syv år (ti år ved gjentakelse).

119

I praksis skal det nok imidlertid mye til for at revisor skal idømmes straff i en slik

størrelsesorden. Sponsor Service-revisorene ble dømt etter revisorloven § 9-3 og

119

Se punkt 6.2.60

regnskapsloven § 8-5 første ledd annet straffalternativ. Øvre strafferamme var således

syv års fengsel. Straffen ble for begge fengsel i 90 dager og en bot på kr 30 000. Under

normale omstendigheter ville fengselsstraffen ha vært ubetinget, men på grunn av langt

tidsforløp fra de straffbare forholdene ble avsluttet, ble straffen gjort betinget.

120

120

Rt 2010 side 1328 og LB-2009-100834.61

8 Litteraturliste

Bøker

Cordt-Hansen, Hans, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen Revisorloven med

kommentarer. 4. utg. Oslo, 2010.

Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen Rettskildelære. 5.utg. Oslo, 2007.

Eskeland, Ståle Strafferett. 2. utg. Oslo, 2006.

Gulden, Bror Petter Den eksterne revisor. 7. utg. Oslo, 2010.

Husabø, Erling Johannes Straffansvarets periferi. Bergen, 1999.

Langsted, Lars Bo, Paul Krüger Andersen og Lars Kiertzner Revisoransvar. 7.utg.

København, 2008.

Røstad, Helge Innkast i straffefeltet. Oslo, 1993.

Artikler

Berget, Mona Revisors straffeansvar. I: Revisjon og Regnskap nr 1/2011. Side 62-64.

Lover og forarbeider

Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Lov av 15. januar 1999 nr 2 om revisjon og revisorer (revisorloven).

Lov av lov 19. november 2004 om bokføring (bokføringsloven).

Lov av 20. mai 2005 nr 28 om straff (den nye straffeloven). Ikke trådt i kraft.

Lov av 19. juni 2009 nr 60 om endringer i revisorloven og enkelte andre lover

(gjennomføring av revisjonsdirektivet).

Innst. O. nr 61 (1997-98) Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v.

(regnskapsloven).

Ot.prp. nr 42 (1997-98) Årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Ot.prp. nr 75 (1997-1998) Revisjon og revisorer (revisorloven).

Ot.prp. nr 90 (2003-04) Straff (straffeloven).

Ot.prp. nr 22 (2008-2009) (endringslov) Straffeloven 20. mai 2005 nr 28 (siste

delproposisjon – sluttføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning).

Ot.prp. nr 78 (2008-2009) (endringslov) Revisorloven og enkelte andre lover

(gjennomføring av revisjonsdirektivet).

NOU 1992:23 Ny straffelov – alminnelige bestemmelser.62

NOU 1995:30 Ny regnskapslov.

NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer.

Revisjonsstandarder

ISA 200.

ISA 320.

Rettsavgjørelser

Rt 1986 side 505.

Rt 1996 side 391.

Rt 2010 side 1328.

HR-2011-63-A.

LB-2009-80355.

LB-2009-100834.

Oslo tingretts dom av 4. januar 2007.

Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

Oslo tingretts dom av 4. juni 2009.A

Kopi av det over (noen avsnitt).

Revisjonens innhold kommer til uttrykk i § 5-1, hvor det fremgår at revisor for det

første skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og

forskrifter. For det andre skal revisor vurdere om ledelsen i det revisjonspliktige

foretaket har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og

dokumentasjon av regnskapsopplysninger, i samsvar med lov og forskrifter. For det

tredje skal revisor vurdere om opplysninger i årsberetningen (og i eventuell redegjørelse

for foretaksstyring) er i samsvar med lov og forskrifter, og om disse opplysningene er

konsistent med årsregnskapet. For det fjerde skal revisor se etter at den revisjonspliktige

har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Gjennom revisjonen skal revisor for det femte bidra til å forebygge og avdekke

misligheter

13

og feil.

Nye avsnitt..........................

I tillegg til den lovpålagte finansielle revisjonen, har revisor etter hvert påtatt seg en

rekke andre oppgaver. Dette omfatter lovpålagte eller avtalte attestasjonsoppgaver

(særattestasjon), og ulike former for rådgivning og bistand – både overfor egne

revisjonsklienter og overfor andre.

Nye avsnitt..................................

Feil og

svakheter som eventuelt avdekkes, skal påpekes i brev til foretakets ledelse, jf §§ 5-2

fjerde ledd og 5-4.

Nye avsnitt..............................................

2.2 Revisors straffansvar etter revisorloven

Revisors ansvar knyttet til yrkesutøvelsen er tredelt. I tillegg til disiplinæransvar og

erstatningsrettslig ansvar, er det knyttet strafferettslig ansvar til revisors yrkesutøvelse.

15

Straffansvar etter revisorloven følger av lovens § 9-3. Bestemmelsens første ledd gir en

opplisting av de bestemmelser i revisorloven som er straffesanksjonert. Dette omfatter

blant annet § 5-1 første og annet ledd om revisjonens innhold

16

, § 5-2 første og fjerde

ledd om revisors plikter ved utførelsen av revisjonen, §§ 5-3 til 5-5 om dokumentasjon

av oppdrag, nummererte brev og oppbevaring av dokumentasjon, og § 5-6 om

revisjonsberetning. Etter straffebestemmelsens annet ledd er også § 5-2 annet ledd om

14

Se mer om begrepene ”beste skjønn” og ”god revisjonsskikk” i Cordt-Hansen, kapittel 5.2.

15

NOU 1997:9, side 171.

16

Tredje ledd om at revisor skal bidra til å avdekke misligheter og feil er ikke straffesanksjonert. Dette

skyldes at bestemmelsen er ment å uttrykke en av målsettingene med revisjonen. Målsettingen følges opp

gjennom øvrige bestemmelser om utførelse av revisjonen. Se Cordt-Hansen, side 164.7

god revisjonsskikk straffesanksjonert, men bare i den grad det dreier seg om grove eller

gjentatte overtredelser.

Medvirkning er straffbart på samme måte som hovedgjerningen, jf § 9-3 tredje ledd.

Medvirkning til overtredelse av revisorlovens bestemmelser vil typisk kunne

forekomme der ansvarlig revisor benytter revisormedarbeider eller andre revisorer i

selskapet i forbindelse med revisjonsoppdraget.

17

Skyldkravet er forsett eller uaktsomhet, jf § 9-3 første ledd. Dette inneb

Avsnitt hentet fra revisorloven...........................................................

**§ 5-3.** *Dokumentasjon av oppdrag*

       Revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført samt resultatet av revisjonen på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

       Dersom revisor sier fra seg oppdraget og i denne forbindelse fraråder en annen revisor å påta seg oppdraget i henhold til § 7-2, skal dette kunne dokumenteres og begrunnes. Også en ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors råd skal dokumenteres. Dokumentasjon som nevnt kan skje elektronisk når det er benyttet en betryggende metode som autentiserer den ansvarlige og sikrer dokumentets innhold i lang tid.

       Ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal revisor kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling. Slike tjenester skal faktureres særskilt med en angivelse av oppdragets art.

Endret ved lov 21 des 2001 nr. 117 (ikr. 1 jan 2002 iflg. res. 21 des 2001 nr. 1475).

**§ 5-4.** *Nummererte brev*

       Brev med påpekninger som nevnt i § 5-2 fjerde ledd, skal nummereres fortløpende. For revisjonspliktige som har styre, skal brevet sendes styreleder. Dersom daglig leder også er styreleder, skal brevet samtidig sendes i kopi til samtlige av styrets medlemmer. Brev som gjelder forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, jf. § 5-2 fjerde ledd nr. 4, skal alltid sendes i kopi til samtlige av styrets medlemmer. Brev kan sendes elektronisk når det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold i lang tid.

Endret ved lover 21 des 2001 nr. 117 (ikr. 1 jan 2002 iflg. res. 21 des 2001 nr. 1475), 25 juni 2010 nr. 33 (ikr. 1 juli 2010 iflg. res. 25 juni 2010 nr. 980).

**§ 5-5.** *Oppbevaring*

       Revisor skal oppbevare dokumentasjon og nummererte brev etter dette kapittel på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning. Departementet kan gi nærmere regler om oppbevaringsmåten.