

KAPITTEL 6

Regnskapsestimater – når er dårlige vurderinger straffbare?

Ellen M. Kulset

Førsteamanuensis, Universitetet i Sørøst-Norge og Norges Handelshøyskole

Eivind Ludvigsen

Advokat, CeMa Advokat

Kjell Magne Baksaas

Dosent, Universitetet i Sørøst-Norge

Sammendrag: Regnskapslovens straffebestemmelse i § 8-5 og straffeloven § 392 gir ingen klar angivelse av når et feil regnskapsestimat blir straffbart. Revisor har ved sin gjennomgang et avklart vesentlighetsprinsipp å forholde seg til. Noe tilsvarende finnes ikke uttrykt i regnskapsloven, men teori og reelle hensyn tilsier at noe tilsvarende finnes også i regnskapsretten. Ut fra de nevnte bestemmelsenes ordlyd og forarbeider vil imidlertid ethvert avvik fra beste estimat kunne straffefølges, og den begrensede rettspraksisen som foreligger, gir ikke noe grunnlag for å konkludere med det motsatte. Påtalemyndighetene synes i sin praksis å legge inn en nedre grense for hva som faktisk blir straffefølgt, men dette belyser ikke selve straffbarheten i særlig grad og bidrar ikke til forutsigbarhet. Det er heller ingen påviselig forankring for å si at den nedre grensen som praktiseres av påtalemyndigheten, er bygget på, eller forutsetter, noe regnskapsrettslig vesentlighetsprinsipp. Det synes å være et rettssikkerhetsproblem at lovteksten favner for vidt og/eller gir for svak forutsigbarhet, samt angir straff på forhold som ikke vil bli straffefølgt. Rettspolitisk burde det vært inkludert et vesentlighetsbegrep i straffebestemmelsen.

Nøkkelord: regnskapsestimat, regnskapsloven § 8-5, regnskapsovertredelse, straffeloven §§ 392-394, vesentlighet

Sitering av denne artikkelen: Kulset, E. M., Ludvigsen, E. & Baksaas, K. M. (2020). Regnskapsestimater – når er dårlige vurderinger straffbare? I T. Stenheim, K. M. Baksaas og E. M. Kulset (Red.), *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (Kap. 6, s. 167–195). Oslo: Cappelen Damm Akademisk. <https://doi.org/10.23865/noasp.112.ch6>

Lisens: CC-BY 4.0.

6.1 Innledning

Bestemmelsene om straff knyttet til overtredelser av regnskapsreglene har over tid gjennomgått betydelige endringer med hensyn til ordlyd og plassering sammenlignet med de opprinnelige bestemmelsene i regnskapsloven (1977) og straffeloven (1902). Mens det i ordlyden til regnskapsloven (1977) og straffeloven (1902) ble stilt krav til at overtredelser måtte innebære en *vesentlig* tilsidesettelse av kravene i loven for at de skulle være straffbare, er etter gjeldende rett enhver overtredelse av bestemmelsene i regnskapsloven (regnskapsovertredelse) straffbar (uten et eksplisitt vesentlighetskrav), jf. straffeloven (2005) §§ 392–393, jf. straffeloven § 23 så sant andre straffbarhetsvilkår er oppfylt, for eksempel lovgivingens krav til uaktsomhet.¹ Denne utviklingen samsvarer med en generell samfunnstendens der stadig flere handlinger kriminaliseres (Kvam, 2014).

Larsen (2005) gjennomførte en grundig gjennomgang av regnskapsloven (1998) § 8–5 og straffeloven (1902) § 286 og konkluderte med at disse straffebudene ikke var i samsvar med legalitetsprinsippet når det gjelder krav til klarhet og forutsigbarhet. Et tema som ikke berøres verken i NOU 1995: 30, andre relevante lovforarbeider eller Larsens utredning, er hvordan man skal forstå begrepet regnskapsovertredelse i forbindelse med regnskapsposter som må estimeres. Vi mener dette er et rettsikkerhetsproblem. En rekke av bestemmelsene i regnskapsloven omhandler slike usikre størrelser, og disse skal behandles i henhold til den rettslige standarden «god regnskapsskikk» (jf. regnskapsloven § 4-6). Dette innebærer at det vanligvis ikke finnes fasitsvar *ex-ante* for hvordan disse postene skal vurderes, og det er således problematisk å vurdere hvorvidt bestemmelsene er overtrådt. Bestemmelsene om straffbarhet i lovtekst og forarbeider definerer ikke begrepet regnskapsovertredelse utover det som følger av ordvalget i seg selv, og skiller ikke mellom ulike typer regnskapsovertredelser. Vi er ikke kjent med andre studier som fokuserer på straffebestemmelsene for regnskapsovertredelser knyttet til regnskaps-estimer, og dette er således et interessant tema for videre forskning.

¹ Straffbarhet for uvesentlige regnskapsovertredelser kunne tidligere følge av aksjeloven, jf. 6.2.4 nedenfor.

Hensikten med dette kapittelet er todelt: For det første ønsker vi å bidra til en bedre forståelse av regnskapsprodusentenes strafferettslige ansvar knyttet til den regnskapsmessige behandlingen av skjønnsbaserte regnskapsposter ved å foreta en rettsdogmatisk juridisk fortolkning (de lege lata-vurdering) av de kravene som stilles for at en «dårlig» vurdering av en skjønnsmessig regnskapspost er straffbar. Vi fokuserer her særlig på begrepet «regnskapsovertredelse». Den andre hensikten med kapittelet er å drøfte på grunnlag av et rettspolitisk perspektiv (de lege ferenda-vurdering) om bestemmelsen er hensiktsmessig utformet ut fra et informasjonsmessig og pedagogisk hensyn.

Som metodisk innfallsvinkel vil vi derfor både benytte oss av rettsdogmatikk og rettspolitikk, som er de to sentrale metodiske retningene innen juridisk forskningsmetode (Graver, 2008, og Graver, 2011).

Kapittelet er i overveiende grad begrenset til spørsmål som dreier seg om regnskapsestimater. Det bidrar med kunnskap som bør være av interesse for både lovgiver og regnskapspraktikere så vel som bedriftsledere og styremedlemmer.

Vi vil først beskrive det strafferettslige utgangspunktet, beskrive vår begrepsbruk og kortfattet gjennomgå den historiske utviklingen av lovreguleringen på området. Deretter vil vi se nærmere på hvordan vi skal forstå begrepene *regnskapsovertredelse* og *uaktsomhet* i tilfeller der det stilles krav til utøvelse av skjønn ved avleggelse av regnskapet, og hvilken betydning dette har for spørsmålet om hva som skal til for at for eksempel en feilaktig vurdering av goodwill eller andre usikre regnskapsstørrelser er straffbar. Vi foretar en gjennomgang av rettspraksis og påtalemyndighetenes omtale for å se nærmere på denne når det gjelder regnskapsovertredelse i forbindelse med skjønnsmessige poster. Avslutningsvis foretar vi en vurdering av hvordan straffebestemmelsen burde utformes.

6.2 Bakgrunn

6.2.1 Strafferettslig utgangspunkt

Legalitetsprinsippet, at ingen kan dømmes uten et autorativt rettsgrunnlag, er et av de viktige grunnlagene for rettssikkerheten. Til

rettssikkerheten hører også at straffebestemmelsen skal være forutsigbar. Borgerne skal ut fra loven kunne forutsi konsekvensen ved en handling.

I strafferetten er legalitetsprinsippet og rettssikkerheten derfor essensiell. Dette medfører at tolkning av lovtekst er viktigere som rettskilde her enn på andre rettsområder (Andenæs, 1997, s. 176). Det er åpenbart at en straffedom krever formelt grunnlag i en lovtekst, og en straffedom som utelukkende er basert på skjønn, vil kunne være i strid med grunnloven² (Andenæs, 2016, s. 104–105). Andre rettskilder som vil vektlegges, vil i samsvar med de alminnelige rettskildeprinsippene være de relevante lovforarbeidene, høyesterettspraksis om dette finnes, samt reelle hensyn.

Det er generelt fire straffbarhetsvilkår som alle må være oppfylt for å kunne idømme straff: For det første må det foreligge en handling eller unnlattelse som dekkes av et straffebud som er nedfelt i lov. Dette objektive straffbarhetsvilkåret – altså spørsmålet om hvilke uriktige regnskapsestimater som dekkes av straffebudet om regnskapsovertredelser – står sentralt i dette bokkapittelet. For det annet må det ikke foreligge noen straffrihetsgrunn (som nødverge, nødrett, samtykke, handling i den fornærmedes interesse, militær ordre, osv.).³ Det går vi ikke nærmere inn på her. For det tredje må det foreligge subjektiv skyld i henhold til lovens krav. En side ved dette subjektive straffbarhetsvilkåret – nærmere bestemt spørsmålet om hva som ligger i uaktsomhetsnormen for uriktige regnskapsestimater – er også sentralt for vårt tema. For det fjerde må det foreligge tilregnelighet hos den tiltalte, hvilket ikke er tema her.

6.2.2 Begrepsbruk – skjønnsmessige regnskapsposter og regnskapsestimater

Ved regnskapsavleggelsen vil det være knyttet usikkerhet til mange av regnskapspostene. Ved enhver usikkerhet må regnskapsprodusenten utøve skjønn knyttet til hvilken påvirkning denne usikkerheten kan ha på regnskapet. Dette skjønnet munner ut i et regnskapsestimat som legges til grunn for årsregnskapet. Eksempler på estimater er verdien av

² Grunnlovens § 96 «Ingen kan dømmast utan etter lov ...»

³ Merk at dette er noe annet enn en straff-*fritaks*grunn.

regnskapsposter som ukurans på varer, avskrivninger og avsetning til tap på fordringer (se for eksempel Schwencke et al. 2020, s. 145).

Regnskapsloven pålegger at regnskapsestimater skal baseres på beste estimat, jf. regnskapsloven § 4-2. «Prinsippet om beste estimat innebærer at en skal bruke all tilgjengelig informasjon for å komme fram til et best mulig estimat i de tilfeller hvor det foreligger måleusikkerhet» (Schwencke et al., 2020, s. 119). Tilsvarende krever også det internasjonale regnskapsspråket IFRS (International Reporting Financial Standards) at skjønnsmessige poster skal baseres på beste estimat (se for eksempel IAS 36.33 og IAS 37.36). Beste estimat vil være et punkttestimat, det vil si den beste verdien som ett bestemt beløp (se for eksempel NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler*, punkt 5.3.2).

I ettertid kan det vise seg at et skjønn ble feil ved at regnskapsposten viste seg å være over- eller undervurdert. En slik endring av en skjønnsmessig post regnes inn som et ordinært resultatelement i resultatregnskapet (se for eksempel Schwencke et al., 2020). En regnskapsbruker vil derfor ikke normalt få innsyn i tidligere perioders feilaktige skjønn.

Noen enkle eksempler illustrerer en slik skjønnsmessig vurdering:

Illustrasjonseksempel 1: Hagemiljø AS har per 31.12.x1 500 trendy utesofagrupper til en innkjøpspris på kr 10 000 på lager. På grunn av uheldige omstendigheter kom disse varene inn på lager helt på slutten av sesongen. Normal utsalgspris er kr 15 000. På grunn av det store antallet og fordi dette tydelig er en fjorårsmodell, mener ledelsen i Hagemiljø AS at sofagruppene må selges med betydelig rabatt. Rabatter som medfører at fortjenestemarginen blir mindre, vil ikke resultere i regnskapsmessig nedskrivning (unntatt når «fortjenestemarginen» blir negativ). Ledelsen må estimere hva som er forventet utsalgspris, jf. NRS 1 *Varer*. Dersom ledelsen for eksempel vurderer at de må selges med 50 prosent avslag av normal utsalgspris, vil forventet utsalgspris ligge kr 2 500 under kostpris per sofagruppe. Varelageret må nedskrives med kr 1 250 000 ($2500 \cdot 500$). Det sier seg selv at det er usikkert hvilken pris Hagemiljø AS får for et stort parti med fjorårets modell.

Illustrasjonseksempel 2: Verksted AS utførte høsten x1 et betydelig reparasjonsarbeid som følge av vannlekkasje på en to år gammel spesialbygget bil og fakturerte eieren i oktober x1 kr 1 500 000. Eieren av bilen, som er et ANS, mente at deler av reparasjonen måtte være garantiarbeid og har på

dette grunnlaget avvist å betale fakturaen. Men selgeren av bobilen da den var ny, har avvist noe garantioppgjør. Selv om dokumentasjonen er svak, er det bobileieren som har bestilt reparasjonen. Også eierens forsikringsselskap har av ulike grunner nektet å dekke skaden. Status per 31.12.x1 er at Verksted AS har stevnet bil-eieren for retten for å få oppgjør av fordringen. Det har også kommet fram at eieren av bobilen sliter økonomisk, og det er usikkert om vedkommende har evne til å gjøre opp fordringen.

Regnskapsmessig må Verksted AS foreta en skjønnsmessig vurdering av fordringen per 31.12.x1. Da må både vilje (utfallet av rettssaken), og evne til å betale (skyldnerens økonomiske stilling) vurderes. Rent teoretisk kan man tenke en forventningsverdi basert på mulige utfall og tilhørende sannsynligheter (NRS 13, punkt 4.3.1). I praksis er slike estimater vanskelig, for ikke å si umulig å kvantifisere. Ledelsen kan på den ene siden være svært optimistisk anlagt og vurdere at skyldneren vil dekke fordringen, renter og alle påløpte kostnader. På den annen side kan ledelsen være svært pessimistisk anlagt og hevde at store deler av fordringen er tapt, basert på at en rettssak vil være dyrt, og fordi dommeren kan forventes å favorisere bobileieren siden vedkommende fort vil oppfattes som den svake part. I tillegg er skyldnerens evne til å gjøre opp fordringen høyst usikker. En regress mot ANS-deltakerne kan være en dyr og langvarig affære. Ledelsens rom for skjønn er betydelig og vil lett kunne bli farget at en opportunistisk tankegang i forhold til situasjonen for øvrig. Dersom Verksted AS har en svak drift med betydelig underskudd og egenkapital nær kroner null, kan ledelsen ha insitament til å vurdere fordringen mer optimistisk enn et objektivt beste estimat.

Vi kan videreføre eksempelet over i år x2. Verksted AS går konkurs i august år x2. Fordringen mot bobileieren ble av ledelsen per 31.12.x1 estimert til kr 1 250 000. Det vil si at det i regnskapet for x1 ble foretatt en nedskrivning på kr 250 000. Konkursboet velger å ikke videreføre rettsprosessen og inngår forlik med en innbetaling på kr 300 000 fra bobileieren. Bobestyreren spør seg om ledelsen bør straffefølges basert på regnskapsovertredelse ved at det synes å ikke være brukt beste estimat per 31.12.x1. Strafferettslig skal det vurderes ut fra tilgjengelig informasjon da estimatet ble foretatt 31.12.x1 og ikke fremstå som etterpåklokskap. Samtidig er dette også vanskelig fordi tilgjengelig informasjon vil fremstå i et annet lys

når man kjenner til hvordan situasjonen har utviklet seg i ettertid. En opplysning som fremstår som en mindre detalj da estimeringen ble foretatt, vil i ettertid kunne fremstå som vesentlig for estimeringen.

6.2.3 Vesentlighetsprinsipp

Trolig finnes det implisitt et grunnleggende vesentlighetsprinsipp i regnskapsloven: «Regnskapslovutvalget 1990 ga uttrykk for at vesentlighetsprinsippet gjelder for utarbeidelse av årsregnskapet uten uttrykkelig kodifisering, og dette utvalget er i og for seg enig i det» (NOU 2015: 10, s. 99). Utvalget og også Finanstilsynet foreslo at et vesentlighetsprinsipp skulle tas inn i regnskapsloven med følgende formulering: «Bestemmelsene i kapittel 4 til 7 kan fravikes dersom virkningen av fravikelsen er uvesentlig» (Finanstilsynet 2019, forslag til § 4-7). Bakgrunnen synes å ha vært lojal direktivimplementering⁴ snarere enn å gjøre regnskapsloven klarere eller mer presis. Forslagene er fremdeles til utredning i Finansdepartementet med tanke på en lovproposisjon for implementering av EUs regnskapsdirektiv (EP/Rdir.2013/34/EU).

Under IFRS er vesentlighetsprinsippet hjemlet i IAS 8.8. Regnskapsprinsippene «er ikke nødvendig å anvende [...] når anvendelsen av dem har en uvesentlig virkning». Selskapet står dermed friere med hensyn til hvordan uvesentlige beløp behandles. Det er presisert i samme bestemmelse at vesentlighetsprinsippet ikke kan benyttes «for å oppnå en bestemt framstilling av et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer».

6.2.4 Regnskap og straff – en historisk gjennomgang

Regnskapsloven (1977) og aksjeloven (1976) hjemlet straff for den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig tilsidesetter «bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov (...)», jf. regnskapsloven § 23 eller «bestemmelsene i kapittel 11», jf. aksjeloven (1976) § 17-1, der kapittel 11 inneholder bestemmelser om årsoppgjør og konsernoppjør. I straffeloven (1902) finner vi den parallelle bestemmelsen § 286:

4 Implementering av konsolidert regnskapsdirektiv (EP/Rdir.2013/34/EU).

Den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig tilsidesetter bestemmelser om bokføring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap, årsberetning eller regnskapsoppbevaring som er fastsatt i lov eller forskrift i medhold av lov, straffes med bøter eller fengsel inntil 1 år eller begge deler. Foreligger særlig skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil 3 år anvendes.

Aksjeloven (1976) § 17-1 tredje ledd hjemlet også straff for forhold som ikke er vesentlige, omtalt i Ot.prp. nr. 42 (1997–98) som «mindre vesentlige forhold».

Regnskapsloven § 23 ble foreslått videreført i forslag til ny regnskapslov, NOU 1995: 30, som § 10-2, men utvalget påpekte på side 204 at det «ikke har foretatt noen prinsipiell vurdering av spørsmål om straff for overtredelser av regnskapslovgivningen», og påpekte videre at «en slik vurdering bør foretas samlet for brudd på bestemmelser som har tilknytning til hhv. bokføringsplikten og årsregnskapsplikten» (NOU 1995: 30, s. 204).

Da regnskapsloven (1998) ble vedtatt, var lovteksten endret til å omfatte også brudd som ikke er «vesentlige», og kriteriene for at regnskapsovertredelser skulle være straffbare, var formulert slik i regnskapsloven § 8-5 (våre uthevninger):

Første ledd: Den som forsettlig eller uaktsomt *vesentlig* overtrer denne lov eller forskrift ...

Annet ledd (lavere strafferamme): Den som *for øvrig* forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrift ...

Dermed var alle overtredelser (vesentlige eller ikke) straffbare direkte, også de som dreier seg om bestemmelser knyttet til årsoppgjør inklusiv de grunnleggende prinsippene. Bestemmelsen ble endret i 1999 og i 2004 uten at det ble rokket ved det ovennevnte. Fra 2015 ble hele § 8-5 konsentrert ned til én setning, nå med et vesentlighetsbegrep inkludert i bestemmelsen (vår utheving):

Den som *betydelig* overtrer bestemmelser om bokføring eller regnskap, straffes etter straffeloven §§ 392–394.

Tilsvarende endring ble gjort i bokføringsloven § 15. Lovendringene hadde sammenheng med ikrafttredelsen av den nye straffeloven, og de bestemmelsene i straffeloven som regnskapsloven § 8-5 henviser til, ble

vedtatt i 2009, men trådte i kraft sammen med resten av den nye straffeloven (2005) i 2015.

Etter ordlyden i regnskapsloven § 8-5 isolert sett kunne man da oppfatte det slik at det var innført en høyere terskel for straffbarhet etter den *nye* bestemmelsen. Imidlertid ville det ha liten interesse som følge av utformingen av de bestemmelsene i straffeloven som regnskapsloven § 8-5 viser videre til (Handeland et al. 2019: note 744). Regnskapslovens straffebestemmelse synes først og fremst å ha et pedagogisk formål fordi selve straffebestemmelsene følger av straffeloven: «Det synes tvilsomt om ordlyden i regnskapsloven kan innskrenke det straffansvaret som følger av straffeloven.» (Prop. 120 L (2017–2018) pkt. 3.4 «Til regnskapsloven»). De aktuelle bestemmelsene i straffeloven fra 2015 lyder slik (vår utheving):

§ 392. Regnskapsovertredelse

Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes *den som overtrer* bestemmelser om bokføring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap, årsberetning eller regnskapsoppbevaring som er fastsatt i lov eller forskrift i medhold av lov.

§ 393. Grov regnskapsovertredelse

Grov regnskapsovertredelse straffes med fengsel inntil 6 år. Ved avgjørelsen av om regnskapsovertredelsen er grov skal det særlig legges vekt på om

- a) det er brukt uriktig eller villedende informasjon eller et uriktig dokument,
- b) den er begått over lang tid,
- c) den er begått av noen ved brudd på den særlige tillit som følger med hans stilling eller virksomhet,
- d) den har gitt betydelig økonomisk fordel,
- e) det forelå risiko for betydelig skade av økonomisk eller annen art, eller
- f) den har gjort det vanskelig å kontrollere virksomheten.

§ 394. Uaktsom regnskapsovertredelse

Uaktsom regnskapsovertredelse straffes med bot eller fengsel inntil 1 år.

Bestemmelsene i straffeloven stiller ikke noe krav til at overtredelsen skal være vesentlig eller betydelig slik at fra og med ikrafttreddelsen av den nye straffeloven er det hjemmel, direkte i straffeloven, for å straffe regnskapsovertredelser uten hensyn til om de er vesentlige eller betydelige. Forarbeidene tyder på at dette er bevisst valgt. Straffelovkommisjonen foreslo å

avkriminalisere enkelte regnskapsovertredelser, herunder «vanlig uakt-somhet», men fikk ikke gehør for dette hos departementet. (Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), kap. 11.12). Uttalelser i forarbeidene tyder også på at departementet nærmest så det slik at man nå «opphevet» regnskapsloven § 8-5 fordi man ønsket å samle straffebestemmelsene i straffeloven, men at man lot det stå igjen en henvisning av «informasjonshensyn». Ordet «betydelig» i regnskapsloven § 8-5 og bokføringsloven § 15 var uten betydning for selve straffbarheten og «kom inn ved en inkurie» før det ble fjernet igjen i 2018 (Prop. 120 L (2017–2018), punkt 3.4 «Til regnskapsloven»).

6.3 Hva er en «regnskapsovertredelse» etter loven? Det objektive straffbarhetsvilkåret for uriktige regnskapsestimater

Vi vil i dette delkapittelet presentere ulike tolkningsmomenter som er relevante for å forstå straffebestemmelsene knyttet til regnskapsovertredelser. Vi vil først fokusere på bestemmelsens ordlyd og innholdet i lovens forarbeider samt kommentere foreliggende rettspraksis, og deretter vil vi behandle problemstillingen fra et regnskapsfaglig ståsted.

6.3.1 Etter ordlyden med forarbeider oppfyller enhver regnskapsovertredelse det objektive straffbarhetsvilkåret

For at man skal kunne straffes for brudd på regnskapslovgivningen, må det ha funnet sted en regnskapsovertredelse. Som det fremgår av presentasjonen over, inneholder ordlyden ikke noe krav om at overtredelsen skal være vesentlig eller betydelig. Matningsdal (2019, note 2455) påpeker at «[v]ed regnskapsovertredelse gjør allmennpreventive hensyn seg sterkt gjeldende». Det fremgår av Ot.prp. 22 (2008–2009), side 473 at «med ‘regnskapsovertredelse’ menes overtredelse av enhver bestemmelse om regnskapsplikt, bokføring, krav til årsregnskap, årsberetning og regnskapsopbevaring osv.». Vi merker oss at det dreier seg om overtredelse av *enhver* bestemmelse: Ordlyden skiller altså rent prinsipielt ikke mellom

ulike typer overtredelser. I kommentarutgaven til regnskapsloven (Handeland & Schwencke, 2011, s. 281) påpekes det at «[b]estemmelsen i 8-5 er gitt en generell utforming; det er ikke spesifisert hvilke konkrete brudd på regnskapslovgivningen som er straffebelagt». Videre uttales det i forarbeidene til lovendringen i 2015 at (våre uthevninger):

Som i dag er enhver overtredelse av regelverket straffbar. Det er opp til påtalemyndigheten å ta stilling til hvilke overtredelser som bør bli gjenstand for strafforfølgning. Dette kan blant annet avhenge av om regelbruddet fører til at regnskapet gir et misvisende bilde at selskapets økonomiske stilling, om feilen vanskeliggjør kontrollmyndighetenes arbeid eller om bokføringsregler er fraveket med det formål å unndra skatt og avgifter eller føre andre bak lyset. Tidsforløpet vil også ha betydning for vurderingen, dvs. om reglene om bokføring er systematisk fraveket eller fraveket over noe tid. Departementet antar at det som i dag normalt ikke vil være grunnlag for å forfølge mer bagatellmessige lovbrudd, som for eksempel at en regnskapspliktig ikke har angitt hvem en bevertning omfatter, jf. forskrift om bokføring 1. desember 2004 nr. 1558 § 5-10. Skulle bagatellmessige lovbrudd likevel bli irtteført, kan retten anvende straffutmålingsutsettelse etter straffeloven 2005 § 60 eller straffutmålingsfravall etter § 61 (Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), pkt. 16.11).

Uttalelsen påpeker at alle overtredelser er straffbare. Samtidig signaliseres det at det *kan* unnlates straffeforfølgelse *blant annet* ut fra at regnskapet eventuelt ikke gir et misvisende bilde (dvs. så lenge regnskapet ikke inneholder vesentlige feil), men dette er noe helt annet. Det er verdt å merke seg at i den grad påtalemyndigheten ikke benytter seg av sin adgang til å la være å straffeforfølge et bagatellmessig lovbrudd, så vil domstolene stå igjen med bare reaksjonsformen for å bøte på dette. De vil ikke kunne snu selve skyldspørsmålet. Det er ellers verdt å merke seg at bokføring og regnskap nevnes i samme «åndedrag». Lovgivningen på disse to områdene er imidlertid svært ulik, fra mange detaljerte formalkrav i bokføringsloven med forskrifter til prinsippbaserte vurderingsregler i regnskapsloven. Ut fra eksemplene som gis, viser departementet at deres oppmerksomhet er rettet mot bokføringen som grunnlag for skatt og avgift. Med bagatellmessige lovbrudd blir det i denne sammenhengen

ment manglende overholdelse av de detaljerte formalkravene med hjemmel i bokføringsloven.

Videre har Høyesterett ansett avleggelse av årsregnskapet som «fullbyrdelse» av lovbrudd på regnskapsrettens område, også inkludert overtredelser av bokføringsbestemmelser (HR-1999-3-B – Rt-1999-36). Dermed blir lovbrudd mot bokføringsloven også lovbrudd mot regnskapsloven.

Vi viser også til den omtalen av forarbeidene, særlig forarbeidene til selve straffeloven, som er gitt i punkt 6.2.4 ovenfor, inkludert lovteksten i straffeloven §§ 392–394.

Etter loven og forarbeidene vil altså enhver feil oppfylle det objektive straffbarhetsvilkåret hvis den først utgjør en *overtredelse*.

6.3.2 Kort om meningsytringer på utrednings- og høringsstadiet

Meningsytringer på utrednings- og høringsstadiet kan, i den grad de ikke fikk gehør i det videre lovarbeidet, ikke rokke ved det som er sagt ovenfor. Enkelte slike merknader tas likevel med for oversiktens skyld.

Medlemmet Arnholm i lovutvalget til regnskapsloven (1998) anførte i en egen merknad i NOU 1995: 30 at det ikke var nødvendig å ha med *vesentlig* i lovteksten ettersom (vår utheving):

Vesentlighet er et grunnleggende regnskapsprinsipp. Det innebærer bl. a. at uvesentlige forhold ikke tillegges materiell betydning for årsregnskapet. Et årsregnskap vil med andre ord kunne være korrekt (og lovlig utarbeidet) selv om det inneholder feil som ikke er vesentlige for årsregnskapet som helhet eller eventuelt den enkelte post. Tatt i betraktning at vesentlighetsprinsippet alltid vil ligge til grunn for praktisering av loven, synes det unødvendig og kompliserende å ta et slikt krav inn i straffebestemmelsen. Uavhengig av dette mener dette medlem at det ikke er grunn til at straffbarhet skal være betinget av at **overtredelsen** er kvalifisert (her «vesentlig»). Dersom det foreligger et lovbrudd bør dette også være straffesanksjonert.

Merknaden påpeker altså at årsregnskapet, etter medlemmets mening, kan være lovlig selv om det inneholder feil, men at feil alltid bør være straffbare hvis de først er overtredelser. Merknaden spesifiserer imidlertid ikke nærmere hva dette innebærer med tanke på forståelse av begrepet

«overtredelse», men kommentaren om at «vesentlighetsprinsippet alltid vil ligge til grunn for praktisering av loven», kan indikere at det aktuelle utvalgsmedlemmet ikke så det som naturlig å snakke om regnskapsovertredelser i forbindelse med skjønnsmessige poster før disse overtredelsene er vesentlige. I så fall kunne dette indikert et behov for en nærmere spesifisering av hvordan man skal forstå begrepet «regnskapsovertredelse», ettersom usikkerhet rundt dette ellers kunne bli problematisk med tanke på regnskapsproduzentenes rettssikkerhet (prinsippet om at man skal ha mulighet til i forkant å avgjøre om man gjør noe straffbart).

Underutvalget til utredningen *Bestemmelser om regnskapsføring* påpekte også at det i moderne lovgiving gjerne listes opp hvilke forhold som er straffbare, men påpeker videre at dette ikke er en farbar vei når det gjelder overtredelser av bestemmelser knyttet til regnskap, jf. Ot. prp. nr 42 (1997–98) kap. 13. Dette forhindrer jo ikke at det hadde vært mulig å lage noen grove kategoriseringer av hvilke forhold som er straffbare. Underutvalget foreslo videre at det skulle skilles mellom mindre vesentlige overtredelser, vesentlige overtredelser og grove overtredelser, og at det må tas hensyn til at det tidvis eksisterer skjerpene omstendigheter, som helt unnlatt regnskapsføring, grove tilsidesettelser av oppbevaringsplikten, vesentlig uriktig eller villedende informasjon, vesentlig for sen informasjon, vesentlige økonomiske interesser involvert, vanskeliggjøring av kontroll/innsyn, herunder for offentlige myndigheter, og bruk av uriktige dokumenter.⁵

Når det gjelder høringskommentarer av betydning, var Økokrim opptatt av at det ikke syntes mulig å gi en grundig oppramsing av hvilke brudd på lovgivingen som burde straffesanksjoneres, mens NHO i sin høringsuttalelse foreslo at brudd på de grunnleggende regnskapsprinsippene ikke i seg selv skulle være straffbare av hensyn til rettssikkerheten. Økokrim var opptatt av at vesentlighetsbegrepet i regnskapsloven ikke skal samsvare med revisors vesentlighetsbegrep, ettersom

Regnskapsfeil som ikke slår ut i balansen, og derfor ikke er vesentlig fra revisors synsvinkel, kan likevel være strafferettslig vesentlige. Typisk gjelder dette falske bilag eller bilag med uriktig innhold, som er ført i regnskapet til tross for at de er virksomheten uvedkommende (Ot. prp. 42:1997-98, kap. 13.3)

5 En inndeling som langt på vei tilsvarer dette, er også nedfelt i straffeloven §§ 392–394, se ovenfor.

Kredittilsynet ba i sine merknader om at vesentlighetsbegrepet ville bli presisert av departementet.

Videre la *Økokrim, Kredittilsynet og Kommunal- og arbeidsdepartementet* i sine høringsuttalelser til grunn at også mindre vesentlige overtredelser burde være straffbare. Dette er i samsvar med hva underutvalget foreslo (merk imidlertid at dette underutvalget ble nedsatt for å se nærmere på «bestemmelser om regnskapsføring»). Senere er som kjent disse reglene inkludert i den egne bokføringsloven. I forarbeidene til regnskapsloven (NOU 1995:30, Ot.prp. 42: 1997–98) ble det ikke foretatt noen konkret vurdering av hvorvidt brudd på noen av reglene i regnskapsloven i realiteten ikke er å forstå som brudd for eksempel på grunn av iboende utfordringer knyttet til regnskapsføring av usikre størrelser.

6.3.3 Rettspraksis

Rettspraksis viser at det har funnet sted domfellelse etter ulike brudd på regnskapslovgivningen.

Vi vil i denne delen av kapittelet gjennomgå rettspraksis knyttet til brudd på regnskapsloven som vedrører skjønnsmessige beregninger. Dommer som kun omhandler manglende bokføring osv., inkluderes ikke.

Høyesterett har henvist til straffebestemmelsen i regnskapsloven § 8-5 i 59 saker. Vi har undersøkt hvilke andre sentrale bestemmelser disse dommene viser til, se tabell 6.1 under:

Tabell 6.1 Oversikt over hvilke andre paragrafer det vises til i høyesterettsdommer knyttet til regnskapsloven § 8-5 (Kilde: hentet fra lovdata.no, domsregister til hver §)

§ 8-5	Antall dommer § 8-5	§ 3-2a mot § 8-5	§ 4-6 mot § 8-5	Strl § 392	Strl § 393 Grov	Strl § 394 Uaktsom
A-dom/avgjørelse	36	2	8	1	1	
Erstatning etter frifinnelse	1					
U-ankeutvalg	22	2	3	1	1	
Ingen henvisning til § 8-5				2	1	2
Sum antall HR	59	4	11	4	3	2

Det er altså bare i to domsavgjørelser fra Høyesterett hvor det vises til § 3-2a om rettvise bilde. I åtte Høyesterettsdommer henvises det til § 4-6 god regnskapsskikk.

Ikke i noen av sakene for Høyesterett blir spørsmålet om hva som er en regnskapsøvertredelse i forhold til regnskapsestimater behandlet og avgjort. Vi omtaler kort noen dommer som vi anser som de mest relevante for dette kapittelet.

HR-2019-202-U og HR-2019-831-A henviser til regnskapslovens straffebestemmelse i § 8-5 og rettviseende bilde i § 3-2a. Dette er imidlertid tiltalepunkter i tingrettsdommen som ikke er anket, og Høyesterett tar dermed ikke stilling.

HR-2007-1995-A – Rt-2007-1677 (en del av Finance Credit-saken) omhandlet anke over tilståelsesrabatt. Selve saken for tingretten vedrørte i tillegg til dokumentforfalskning også overtredelse av regnskapsloven ved at, jf. punkt 13 og 14:

- a) En «rekke posteringer av vesentlig betydning for regnskapene ble gitt ufullstendig eller ingen beskrivelse av transaksjonens underliggende realiteter.»
- b) «Det var heller ikke noen klar forbindelse mellom bilag og presentasjonen i regnskapene.»
- c) Regnskap var «i tillegg [...] forfalsket etter at det var avgitt revisjonsberetning».

HR-2008-1150-A – Rt-2008-996 (KPMG i Finance Credit-saken) handlet om foretaksstraff for revisjonsselskapet. Ansvarlig revisor var i tillegg til brudd på revisjonsloven dømt «for uaktsom medvirkning til overtredelse av regnskapsloven. Domfellelsen gjelder Cs manglende revisjon av nærstående transaksjoner og godkjenning av to noter til årsregnskapet til Finance Credit Norge ASA for 1999 og 2000 som ga et ufullstendig bilde av transaksjoner med nærstående selskaper. Også på dette punkt er handlingen av tingretten karakterisert som grovt uaktsom» (punkt 19), med henvisning til regnskapsloven § 7-1. Med hensyn til vesentlighet uttaler Høyesterett: «Transaksjoner og fordringer knyttet til nærstående selskaper var med andre ord svært omfattende og utgjorde en vesentlig del av selskapets aktivside. Det var således av grunnleggende betydning for holdbarheten av selskapets resultat og balanse at det var substans i transaksjonene og fordringene» (punkt 17).

HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328 (sentral revisormedarbeider i Finance Credit-saken) handlet om straff etter revisorloven utelukket straff etter regnskapsloven, altså idealkonkurrens mellom revisorloven og regnskapsloven.⁶ Høyesterett konkluderte med at «[d]e to lovene ivaretar ulike sider for å kunne nå dette målet.⁷ A kan derfor dømmes etter tiltalens post I og post II i idealkonkurrens». Høyesterett la vekt på at revisjon i større selskaper ikke ble utført etter at styret avgav årsregnskapet, men revisjonen skjedde i en løpende prosess og kommunikasjon med selskapet. Revisors signaler om at det ville bli avgitt «ren revisjonsberetning», medførte at revisormedarbeideren medvirket til brudd etter regnskapsloven. En del av tiltalepunktet var estimering av avskrivninger og nedskrivning av balanseførte verdier. Partene fremførte ikke ankeprosedyre på disse punktene, og Høyesterett gikk dermed ikke inn i denne delen av saken.

I Finance Credit-saken fremstår dommene mot ansvarlig revisor og revisormedarbeider som strenge ved domfellelse etter regnskapsloven, spesielt gjelder det ved vurdering av medvirkning.

Høyesteretts dom mot regnskapsføreren til «drosjeeiere i Oslo» omhandlet straffeutmåling. «Dette er Norges hittil mest omfattende sak om skattesvik som også gjelder graverende brudd på regnskapsloven» (HR-2008-601-A – Rt-2008-468 pkt 17). Saken gjaldt i tillegg til skattesvik «medvirkning til destruksjon av en mengde regnskaper og regnskapsbilag for 1999, 2000 og 2001 og for å ha besørget at regnskaper for årene 1998, 2000 og 2001 har vist en for lav inntekt for en rekke klienter» (punkt 13).

HR-2009-65-A – Rt-2009-14 («pilotsak» for «drosjeeiere i Oslo») gjaldt straffeutmåling. «Overtredelsen av regnskapsloven – lovens § 8-5 første ledd andre straffalternativ – gjelder først og fremst at han i årene 2000 og 2001 forsettlig og under særlig skjerpene omstendigheter unnlot å sørge for regnskapsføring av alle inntekter og kostnader han hadde som drosjeeier. For de to årene var det til sammen 9,25 millioner kroner som ikke ble regnskapsført» (punkt 7).

6 Idealkonkurrens: i strafferetten det forhold at noen ved en og samme handling begår flere lovbrudd.

7 Nemlig å «sikre regnskapsbrukerne korrekt regnskapsinformasjon».

I HR-2016-590-A (Fast-saken) behandlet Høyesterett straff i form av inndragning av utbytte. Uriktige regnskap hadde medført økning av børskurs. Høyesterett tok ikke stilling til regnskapsovertredelsen, og konklusjon i dommen var ingen inndragning basert på at det ikke forelå noe reell berikelse. Den straffedømte anket også utmålingen av fengselsstraff, men trakk anken før den ble behandlet. Dermed har Høyesterett ikke behandlet straffutmålingen i relasjon til økonomisk ingen reell berikelse.

Høyesterett har, slik vi har sett over, ikke behandlet innhold og omfang av regnskapsovertredelser.

Etter vår gjennomgang finner vi ingen eksempler på at domstolene setter seg opp mot lovteksten og forarbeidene ved å innfortolke noe vesentlighetsprinsipp som vilkår for straff hvis de først har konstatert en *overtredelse*. Tiltalepunktene har også vært for betydningsfulle til at dette har vært nødvendig å vurdere. At en feil trolig kan være så uvesentlig at den ikke utgjør en overtredelse av de materielle regnskapsreglene, er noe annet. Dette kan ikke ses å ha blitt satt på spissen i rettspraksis. At klart vesentlige virkninger av en feil benyttes som tilleggsargument ved domfellelser for overtredelse, særlig ved grove (og dermed forsettlig) overtredelser, er også noe annet.

6.3.4 Rom for skjønn ved fastsetting av regnskapsestimater

Regnskapsføring av regnskapsestimater reguleres av regnskapsloven § 4-2, der det slås fast at «ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges». Lovens ordlyd peker på «beste estimat» som et punkt estimat, den beste verdien. Praksis og økonomisk teori tilsier et skjønnsintervall (Mamelund, 2008a, 2008b, 2008c). Med utgangspunkt i paragrafens ordlyd synes rettsstilstanden klar: Hvis regnskapsprodusenten ikke benytter beste estimat, er dette å anse som en overtredelse. Bestemmelsen om den rettslige standarden god regnskapsskikk (regnskapsloven § 4-6) vil gi innhold til hvordan dette beløpet bør beregnes på ulike områder, men synes ikke å endre innholdet i beste estimat. Finanstilsynet (2016, punkt 4.7)

gir for eksempel uttrykk for at regnskapsstandarden for nedskrivning av anleggsmidler⁸ krever fastsetting av punkttestimat.

I dette kapittelet fokuserer vi på brudd på bestemmelsene om «krav til regnskapsestimater» i regnskapsloven, og spørsmålet vi drøfter, er *når* det eksisterer brudd på disse bestemmelsene (en regnskapsovertredelse). Problemstillingen kan illustreres ved hjelp av følgende eksempel: Anta at et selskap har en rekke balanseførte fordringer, og ved årsslutt må selskapet derfor foreta en konkret vurdering av hvilket beløp som skal avsettes til delkredere/avsetning for tap på krav. Avsetningen er en usikker størrelse som i henhold til regnskapsloven § 4-2 skal føres i samsvar med prinsippet om beste estimat. Basert på sin bransjekjennskap og ikke minst konkrete kjennskap til egne kunder anslår selskapet at avsetningen skal foretas med samme prosentstørrelse som tidligere år, på tross av at de økonomiske utsiktene fremover er mer usikre enn tidligere. Revisor er imidlertid uenig i denne vurderingen og mener at det er behov for en større avsetning. Beløpet selskapet og revisor er uenige om, er ikke vesentlig, så det får ingen konsekvenser for revisjonsberetningen. Hva skal i denne situasjonen til for at selskapets vurdering innebærer en regnskapsovertredelse? I teorien synes det regnskapsrettslige avklart, men i praksis er det en komplisert, skjønnsmessig og usikker oppgave å fastslå hvilket beløp som representerer dette beste estimatet: Er det selskapet som har rett? Er det revisor? Er det et helt annet beløp som representerer det faktisk beste estimatet? Når har vi da i praksis en regnskapsovertredelse?

Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter, jf. revisorloven § 5-1, og for at det anvendes god revisjonsskikk i arbeidet (revisorloven § 5-2 annet ledd). Imidlertid skal revisor i samsvar med revisorloven § 5-2 første ledd (vår utheving)

... påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av *vesentlig* betydning for årsregnskapet.

8 Under IFRS gjelder dette IAS 36. Tilsvarende finnes i NRS (F) *Nedskrivning av anleggsmidler*.

Dette innebærer at revisor gjør bruk av en *vesentlighetsgrense* når han både planlegger, utfører og konkluderer på sitt arbeid (ISA 320), og revisor har ikke noe ansvar for å uttale seg om brudd på regnskapslovgivningen som ikke er vesentlige. Vurderingen vil foregå i to trinn: a) Revisor vil anse at utført skjønn må ligge utenfor et pålitelighetsintervall for å bli betegnet som en feil, og b) beløpsfeilen må være større enn vesentlighetsgrensen før revisor foretar seg noe med tanke på revisjonsberetningen.

Straffelovens ordlyd (enhver regnskapsovertredelse er straffbar) inklusiv beskrivelsen i forarbeidene tyder på at kravet til beste estimat skal forstås absolutt (dvs. uten slingringsmonn) også i forbindelse med skjønnsmessige poster. En slik forståelse av regelverket vil imidlertid innebære at feil som revisor vurderer som ikke vesentlige, og som dermed ikke kommuniseres til offentligheten i revisors beretning, i strafferettslig forstand er å anse som en regnskapsovertredelse og dermed er straffbar (gitt at kravet om uaktsomhet er til stede, og at revisors vurdering av hva som er beste estimat, er korrekt). I tidligere høringsuttalelser har vi også sett det fremhevet som viktig at også mindre overtredelser skal være straffbare, men eksemplene som har blitt benyttet, har dreiet seg om bokføring. Med tanke på skjønnsbaserte regnskapsposter synes dette å være en lite praktisk forståelse av regelverket. Det hevdes også tidvis at det implisitt finnes et vesentlighetsprinsipp i regnskapsloven. Spørsmålet blir altså om disse og eventuelt andre reelle hensyn tilsier at det regnskapsrettslig, og dermed strafferettslig, skal tolkes inn et vesentlighetsprinsipp for å avgjøre når det eksisterer en *regnskapsovertredelse* i forbindelse med vurdering av regnskapsestimater. Som det fremgår ovenfor, er det altså ikke noe ytterligere strafferettslig slingringsmonn i det objektive straffbarhetsvilkåret hvis det først foreligger en overtredelse. Foreligger det først en overtredelse, er den straffbar uansett hvor liten den er. Rommet for skjønn må altså knytte seg til om estimatet autoritativt kan kategoriseres som en *feil* (i motsetning til et diskutabelt resultat), og/eller til om estimatet er en feil som er *lovlig* etter regnskapslovens materielle regler (deriblant et eventuelt regnskapsrettslig vesentlighetsprinsipp) og som derfor ikke er en *overtredelse*.

Et estimat er per definisjon basert på utøvelse av skjønn, og det finnes, i hvert fall ikke på det tidspunktet man avlegger regnskapet, en fasit som

kan fortelle oss hva som er korrekt regnskapsføring (hva som er «beste estimat»). Et viktig spørsmål blir da om man skal forstå kravet om «beste» estimat som et krav om at det skal benyttes et bestemt punkttestimat, eller om det er tilstrekkelig at det regnskapsførte estimatet er omsluttet av et estimert intervall, dvs. inkludert et rom for utøvelse av skjønn. Ettersom et estimat er et beløp som representerer en usikker størrelse, kan dette tale for at regnskapslovens krav til beste estimat ikke er overtrådt (i indirekte *strafferettslig* forstand) hvis det regnskapsførte beløpet befinner seg innenfor et akseptabelt estimert intervall, selv om det i regnskapsrettslig forstand ellers synes klart at man skal benytte et punkttestimat. Dette vil i så fall innebære at man i forbindelse med estimerer ikke kan snakke om en regnskapsovertredelse så lenge regnskapsprodusenten regnskapsfører et beløp som er innenfor et passende intervall, for eksempel tilsvarende dette revisor gjerne utarbeider som en del av sine revisjonshandlinger.

Revisor vil, dersom benyttet estimat er utenfor akseptabelt skjønnsintervall, gi uttrykk for dette ved forbehold i revisjonsberetningen. Med de anførsler vi har ovenfor, synes det å forholde seg slik at det foretas regnskapsovertredelser i lovens forstand i det minste i alle de selskapene der revisor ikke avgir normalberetning.

Et subsidiært spørsmål vil også være om forsiktighetsprinsippet regnskapsrettslig innebærer en lovlighet av konservativ, forsiktig vurdering. Vi behandler ikke denne problemstillingen her, men konstaterer bare at i teorien skal ikke forsiktighetsprinsippet være noen overstyring av beste estimat (se for eksempel Stenheim & Madsen, 2014). Regnskapsstandardene pålegger likevel: «Ved utøvelse av skjønn må det utvises aktsomhet slik at inntekter og eiendeler ikke blir overvurdert, og kostnader og forpliktelser ikke blir undervurdert» (NRS 13, punkt 4.3.1). I praksis vil en slik kobling mellom forsiktighet og beste estimat være utbredt. Med en slik «forsiktig» overstyring av beste estimat vil skjønnsrommet for undervurdering av eiendeler og overvurdering av gjeld være betydelig større enn omvendt.

Videre vil det, etter lovendring i 2004, være naturlig å trekke inn regnskapslovens faneparagraf 3-2a om *rettvisende bilde*, som legger til grunn at «[å]rsregnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat».

Lovendringen var resultat av en mer tydelig implementering av EU-direktivet og var ikke ment å innebære en realitetsendring (Ot.prp. nr. 89 (2003–2004), punkt 5.6). Et slikt krav lå allerede i bestemmelsen om at årsregnskapet skulle følge god regnskapsskikk. Straffebestemmelsen ble ikke drøftet i relasjon til innføring av egen bestemmelse om rettvise bilde.

Slik gjeldende lov fremstår, er det rettspolitisk logisk at regnskapsovertredelse når det gjelder regnskapsestimater, knyttes opp til at regnskapet ikke gir et rettvise bilde. Dersom regnskapet gir et rettvise bilde på tross av at det ikke er benyttet «beste estimat», kan dette rettspolitisk tale for at vi i slike tilfeller ikke burde se det som et straffbart brudd på regnskapsloven (litt avhengig av hva som er grunnen til at regnskapet gir et rettvise bilde til tross for at det ikke er benyttet beste estimat).

Regnskapsmessig estimering kan innebære kompliserte vurderinger. Fra et regnskapsrettslig ståsted innebærer lovens krav om beste estimat at det mest riktige punkt estimatet skal benyttes. Dette tilsier at en mulig tolkning av gjeldende regnskapslov er at ethvert avvik fra det objektive beste estimatet er en regnskapsovertredelse. Hvis dette først er tilfellet, vil avviket oppfylle det objektive straffbarhetsvilkåret, uavhengig av hvor lite det er. At påtalemyndigheten bør, og trolig vil, praktisere tilbakeholdenhet med å påtale mindre avvik, er noe annet. Dette vil vi komme tilbake til.

6.4 Hva ligger i uaktsomhetskravet for uriktige regnskapsestimater? Det subjektive straffbarhetsvilkåret

Straffelovens utgangspunkt når det gjelder kravet til subjektiv skyld, er at det alltid kreves forsett hvis ikke noe annet er bestemt (jf. straffeloven § 21). Når det har funnet sted en regnskapsovertredelse, skiller straffeloven mellom overtredelser som er henholdsvis grove (§ 393), vanlige/ikke-grove (§ 392) og uaktsomme (§ 394). For de to førstnevnte er det ikke fastsatt noe annet krav til subjektiv skyld. Disse krever dermed forsett. For den sistnevnte sier loven at det er nok med uaktsomhet. Det er altså

ikke noe som heter uaktsom grov regnskapsovertredelse. For å avgjøre om en regnskapsovertredelse skal anses som grov, stilles det i § 393 opp en rekke momenter som det skal legges vekt på i en eventuell vurdering. I vår sammenheng er det mest interessant hvilke momenter som er avgjørende for om en overtredelse er å regne som uaktsom, ettersom dette er et minstekrav for at en overtredelse skal være straffbar.

Ifølge straffeloven § 393 skal det

ved avgjørelsen av om regnskapsovertredelsen er grov skal det særlig legges vekt på om

- a) det er brukt uriktig eller villedende informasjon eller et uriktig dokument,
- b) den er begått over lang tid,
- c) den er begått av noen ved brudd på den særlige tillit som følger med hans stilling eller virksomhet,
- d) den har gitt betydelig økonomisk fordel,
- e) det forelå risiko for betydelig skade av økonomisk eller annen art, eller
- f) den har gjort det vanskelig å kontrollere virksomheten

Fastsetting av regnskapsestimater er et avansert og sammensatt faglig skjønn, basert på faktisk informasjon som kan fremstå i et endret lys når den i ettertid har blitt supplert med annen informasjon. Kravene til regnskapsprodusentenes vurderingsevne ligger nær realismens yttergrense, og det er av stor interesse for dem å forstå når de kan bli straffedømt for ikke å ha strukket til på jobben.

Som det fremgår av 6.3 ovenfor, er både klarhet og nåde vanskelig å utlede av det objektive straffbarhetsvilkåret. Blir man beskyldt for å ha fastsatt et estimat som er feil, kan man argumentere med at estimatet bare er diskutabelt, og ikke feil, selv om eksempelvis bostyrer, Økokrim eller Finanstilsynet har en annen oppfatning av hva estimatet skulle vært. Men denne grensen mellom feil og ikke-feil er nærmest fullstendig uforutsigbar fordi den ikke har noen klare kilder eller omforent forankring. Dernest vil man (eventuelt subsidiært) kunne argumentere med at materiell regnskapsrett har et implisitt vesentlighetsprinsipp som innebærer at noen feil ikke er overtredelser, og at den aktuelle feilen er i denne kategorien. Den samme uforutsigbarheten vil gjelde her.

Når det gjelder det subjektive straffbarhetsvilkåret, er dette annerledes. Her er forutsigbarheten større og slår i forskjellige retninger for de tre forskjellige straffebudene.

For «vanlige» og grove regnskapsovertredelser etter §§ 392 og 393 kreves det forsett. Etter disse straffebudene risikerer man ikke å bli dømt for å ha gjort en subtil feil i en avansert og sammensatt skjønnsmessig vurdering der man har forsøkt å gjøre så godt man kan, og heller ikke for å ha «kommet på mindretallsiden» i en akademisk uenighet i fagmiljøet. Egentlig er det kanskje riktigere å formulere dette motsatt vei: En regnskapsprodusent som har benyttet noe annet enn beste estimat fordi han ønsket å bruke noe annet enn beste estimat, bør alltid kunne straffes. Dette har ingen ting med de faglige vanskelighetene å gjøre og er også forutsigbart.⁹

For uaktsom regnskapsovertredelse er dette motsatt, i den forstand at argumentene om at forholdet ikke er en definitiv feil, eller eventuelt en feil som etter materiell regnskapsrett ikke er en overtredelse, nå er relevante i ny skikkelse.

Begrepet «uaktsom regnskapsovertredelse» må forstås ut fra straffeloven § 23: «den som handler i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område, og som ut fra sine personlige forutsetninger kan bebreides, er uaktsom». Aktsomhetsnormen kan trolig være streng på regnskapsområdet. Likevel vil alle de momentene som belyser hvor vanskelig det er å fastsette regnskapsestimater, og hvor lett det er å bli uenig om et regnskapsestimat, være relevante i en konkret helhetsvurdering av skyldkravet i det enkelte tilfellet. Uaktsomheten må dekke hele handlingen og følgene av den. Vi gjør ikke noe forsøk på å trekke opp generelle prinsipper for denne helhetsvurderingen her, men en undersøkelse av om det er mulig, ville være et interessant tema for videre forskning. Vi nøyer oss med å påpeke at det vil være denne vurderingen av uaktsomhetskravet som i mange tilfeller må sikre at man kommer frem til et rimelig resultat, fordi det objektive straffbarhetsvilkåret enten er for vidtfavnende eller er for uforutsigbart til å sørge for dette.

9 Det vil kunne foreligge en uforutsigbarhet i den skyldiges favør ved at det er vanskelig for påtalemyndigheten å bevise forsettet, men det er noe annet.

6.5 Kort om påtalemyndighetenes praksis

Et utvalg har på oppdrag fra regjeringen nylig utarbeidet nasjonale standarder for påtalepraksis i konkurssaker. Utvalget gjennomførte en spørreundersøkelse om påtalepraksis i konkurssaker hos samtlige av landets økoteam. Ifølge Riksadvokaten vitner tilbakemeldingene om «en svært sprikende påtalepraksis i relativt standardiserte saker, hvilket illustrerer behovet for en nasjonal standard» (Riksadvokaten, 2017). Et område som trekkes frem, er manglende innsending av årsregnskap og vurdering av om Regnskapsregisterets gebyr ivaretar behovet for en reaksjon. Dette området faller utenfor temaet i dette kapittelet, men illustrer at en uklar straffebestemmelse lett fører til urimelig forskjellsbehandling.

Et annet område som trekkes frem og tillegges vekt av påtalemyndighetene, er at noen har lidt et økonomisk tap som følge av regnskapsovertredelsen. Her pekes det på en form for «vesentlighetsvurdering» ved å henvise til at «[d]en sivilrettslige rettspraksis om styreansvar kan gi veiledning om hvilke overtredelser det er verdt å bruke politiets ressurser på» (Riksadvokaten, 2017, punkt 3.5).

Forut for en eventuell påtalebeslutning vil i praksis ofte bostyrernes innberetning være praktisk viktige for om en person straffefølges. Konkursrådet har som oppgave å gi anbefalinger og veiledninger for effektiv og harmonisert insolvensbehandling, blant annet bostyrers vurderinger. Vi behandler derfor kort Konkursrådets anbefalinger. Først er det interessant å merke at Konkursrådet har en egen anbefaling om straffbare forhold som ikke skal anmeldes (Konkursrådet, u.d.). Det som betegnes «bagatellmessig regnskapsovertredelse» som ikke skal anmeldes, er unnlatt bokføring i driftsperiode på inntil 6 måneder, med omsetning under 1 million kroner der bilagene i det vesentlige er til stede. Når det gjelder oppbud, anbefales det «at bostyrer i normaltilfellene ikke skal anmelde overtredelse av oppbudsplikten med mindre den tapsbringende virksomheten har pågått i mer enn 8 måneder». Videre har Konkursrådet (2018) skrevet en anbefaling om behandling av straffbare forhold begått i forbindelse med konkurs som i punkt 2.1.9 omhandler regnskapsovertredelser etter straffeloven §§ 392–394. Det mest interessante for dette kapittelet er denne anbefalingens omtale av begrepet «god regnskapsskikk». Vi siterer:

Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med fem lovfestede grunnleggende regnskapsprinsipper, jf. regnskapsloven § 4-1. «God regnskapsskikk» antas å være en overordnet norm for regnskapsføringen, uten hensyn til om regnskapspliktene kommer klart til uttrykk i lov eller forskrift. Kravet supplerer de mer konkrete pålegg og plikter, der disse ikke gir noen klar løsning. Ved fastleggelse av det nærmere innhold i kravet til «god regnskapsskikk», må flere momenter tillegges vekt. Dette gjelder krav til: Orden, Pålitelighet, Klarhet, Fullstendighet, Kontinuitet, Forsiktighet.

Av andre momenter som ofte skal tillegges vekt ved vurderingen av «god regnskapsskikk», nevnes praksis i bransjen da «god regnskapsskikk» forutsetter at det foreligger en noenlunde fast og presis praksis som kvalitativt holder en akseptabel faglig standard. Videre skal hensyntas yrkesfaglige anbefalinger, eksempelvis nevnes uttalelsene fra NRS (Norsk Regnskapsstiftelse). (...) En typisk overtredelse av regnskapsloven i konkurssammenheng vil være unnlatelse av å utarbeide årsregnskap og årsberetning, jf. regnskapsloven § 3-1.

Fra et regnskapsfaglig ståsted vil vi hevde at denne omtalen fremstår noe unyansert ved at regnskapsstandardene fra NRS synes å tillegges mindre vekt enn hva Schwencke (2015) kommer frem til at domstolene gjør.

Man kan altså gjerne velge å si det slik at Konkursrådet og påtalemyndighetene legger til grunn et «vesentlighetsprinsipp» i sine råd og veiledninger (og presumptivt da også i det meste av sin praksis). Det ville imidlertid være en uegnet terminologi i forhold til vårt tema, som er hva som skal til for at et forhold er straffbart. Hva det er verdt å bruke politiets ressurser på, er noe helt annet og må ikke blandes sammen med dette.

6.6 Oppsummering og rettspolitisk vurdering

Det objektive vilkåret for straffbarhet etter straffeloven § 392 er at det foreligger overtredelse. Hvis det foreligger en overtredelse, behøver altså ikke overtredelsen å være vesentlig. Når det gjelder regnskapsestimater, vil det kunne oppstå situasjoner der det kan føres vanskelige diskusjoner om hvorvidt det foreligger en feil etter materiell regnskapsrett. Hvis det foreligger en feil, kan det diskuteres om det foreligger et implisitt vesentlighetsprinsipp i den materielle regnskapsretten (enten generelt eller bare

i tilfeller der det får straff som konsekvens), og i så fall om dette fører til at feilen ikke er en overtredelse. Det objektive straffbarhetsvilkåret vil dermed favne veldig vidt og/eller gi svak forutsigbarhet i lys av vanskelighetsgraden av de vurderingene det knytter seg til. Dette er uheldig. Problemet dempes av at temaene som knytter seg til tvilen og vanskelighetsgraden, kommer inn i vurderingen av det subjektive straffbarhetsvilkåret, men vi mener likevel at situasjonen er uheldig. Å hvile seg på at påtalemyndigheten kan la være å påtale en del forhold som oppfyller straffbarhetsvilkårene, er etter vår mening ikke riktig vei å gå. Dette kan føre til forskjellsbehandling og vil ikke kunne etablere en forutsigbarhet. Prinsipielt mener vi også at det ville være svært uheldig i et demokratisk samfunn om man bevisst skulle velge å utforme straffebudene for vidt, i den hensikt å overlate til påtalemyndigheten å velge hvor langt de skulle følges. Det ville flytte makt bort fra både den folkevalgte lovgiver og de uavhengige domstoler og over til den utøvende statsmakten.

Ut fra dette, og legalitets- og rettssikkerhetsprinsippet generelt, og i lys av at allmennpreventive hensyn i mindre grad slår til som begrunnelse for straffbarhet for uaktsomme uvesentlige regnskapsovertredelser, bør det etter vår mening foretas en ny vurdering av om straffebestemmelsen i straffeloven § 392 bør få et eksplisitt vesentlighetskrav til selve overtredelsen. Enten generelt eller bare for feil i regnskapsestimater som medfører en vesentlig virkning på årsregnskapet. En slik vurdering vil i sin tur kunne tjene på å være godt koblet sammen med en annen vurdering som vi mener fortsatt bør foretas, nemlig vurderingen av å lovfeste et vesentlighetsprinsipp i den materielle regnskapsretten. En lojal direktivimplementering av EUs regnskapsdirektiv (EP/Rdir.2013/34/EU) tilsier etter vår oppfatning at de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4 utvides med et nytt grunnleggende vesentlighetsprinsipp. Dersom dette blir gjort, og implementeringen etablerer et vesentlighetsprinsipp som er tilstrekkelig klart også for regnskapsestimater, vil det kunne redusere, eller i ytterste konsekvens fjerne, behovet for et eksplisitt krav i straffeloven § 392 om at selve overtredelsen må være vesentlig (og omvendt). En slik fremgangsmåte vil kunne redusere dagens uklarerheter om når et estimatavvik faktisk er en regnskapsovertredelse, og om når en slik regnskapsovertredelse skal være straffbar.

Referanser

Lover og lovforarbeider

- Grunnloven. (1814). Kongeriket Noregs grunnlov LOV-1814-05-17.
- Straffeloven (1902). Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven). LOV-1902-05-22-10 (Opphevet).
- Aksjeloven (1976). Lov om aksjeselskaper. LOV-1976-06-04-59 (Opphevet).
- Regnskapsloven (1977). Lov om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven). LOV-1977-05-13-35 (Opphevet).
- Regnskapsloven (1998) Lov om årsregnskap m.v. LOV-1998-07-17-56.
- Revisorloven (1999). Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) LOV-1999-01-15-2.
- Bokføringsloven (2004) Lov om bokføring. LOV-2004-11-19-73.
- Straffeloven (2005) Lov om straff. LOV-2005-05-20-28.
- NOU 1995: 30. *Ny regnskapslov.*
- NOU 2015: 10. *Lov om regnskapsplikt.*
- Ot. prp. nr. 42 (1997–98). *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).*
- Ot. prp. nr. 89 (2003–2004). *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.).*
- Ot. prp. nr. 22 (2008–09). *Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28.*
- Prop. 120 L (2017–2018). *Endringer i rettshjelploven mv.*

Dommer

- Rt. 1993 s. 980, jf. også Rt. 1986 s. 260 og Rt. 1994 s. 713.
- HR-2019-202-U og HR-2019-831-A.
- HR-2007-1995-A – Rt-2007-1677 (en del av Finance Credit-saken).
- HR-2008-1150-A – Rt-2008-996 (KPMG i Finance Credit-saken).
- HR-2010-1855-A – Rt-2010-1328 (sentral revisormedarbeider i Finance Credit-saken).
- HR-2008-601-A – Rt-2008-468 (regnskapsføreren til «drosjeeiere i Oslo»).
- HR-2009-65-A – Rt-2009-14 («pilotsak» for «drosjeeiere i Oslo»).
- HR-2016-590-A (Fast-saken).

Regnskaps- og revisjonsstandarder

- IAS 8. *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil.* Sist oppdatert 2013. Internasjonal regnskapsstandard. IFRS. IASB.
- IAS 36. *Verdifall på eiendeler.* Sist oppdatert 2014. Internasjonal regnskapsstandard. IFRS. IASB.

- IAS 37. *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*. Sist oppdatert 2013. Internasjonal regnskapsstandard. IFRS. IASB.
- ISA 320. *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 320. The International Auditing and Assurance Standards Board / Den norske Revisorforening. 2010. New York, NY: The International Federation of Accountants (IFAC).
- NRS 13. *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. Sist oppdatert 2013. Norsk RegnskapsStiftelse.
- NRS(F). *Nedskrivning av anleggsmidler*. Sist oppdatert 2009. Norsk RegnskapsStiftelse.

Artikler, bøker, forarbeider m.m

- Andenæs, J. (1997). *Statsforfatningen i Norge*. 8. utgave.
- Andenæs, J. (2016). *Alminnelig strafferett*. 6. utgave ved Georg Fredrik Rieber-Mohn Knut Erik Sæther. Oslo: Universitetsforlaget.
- Finanstilsynet. (2016). *Nedskrivningsvurderinger etter IAS 36 Verdifall på eiendeler. En oppsummering*.
- Finanstilsynet. (2019). Brev til Finansdepartementet Gjennomføring av regnskapsdirektivet i norsk rett. Datert 22.03.2019.
- Graver, H. P. (2008) Vanlig juridisk metode? Om rettsdogmatikken som juridisk sjanger. *Tidsskrift for Rettsvitenskap*, 121(2), 149–178.
- Graver, H. P. (2011). Rettsforskningens oppgaver og rettsvitenskapens autonomi. *Tidsskrift for Rettsvitenskap*, 124(2), 230–249.
- Handeland, Ø. & Schwencke, H. R. (2011). *Regnskapsloven med kommentarer*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Handeland, Ø., Schwencke, H. R., Stenheim, T. & Baksaas, K. M. (2019). Noter til Regnskapsloven (1998) § 8-5. *Norsk lovkommentar*. Oslo: Gyldendal rettsdata.
- Konkursrådet. (2018). Behandling av straffbare forhold begått i forbindelse med konkurs. Hentet 27.12.2019 fra http://www.konkursradet.no/behandling-av-straffbare-forhold-begaatt-i-forbindelse-med-konkurs.308090.no.html#_Toc510601664
- Konkursrådet. (u.d.). Anbefaling om anmeldelse av straffbare forhold. Hentet 27.12.2019 fra <http://www.konkursradet.no/anbefaling-om-anmeldelse-av-straffbare-forhold.308018.no.html>
- Kvam, B. (2014). *ABC i alminnelig strafferett. Skal gjerningspersonen straffes?* Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Larsen, M. V. (2005). *Straffbare brudd på opplysningsplikten. En analyse av regnskapsloven § 8-5 og straffeloven § 286*. UiO Det juridiske fakultet. Masteroppgave.

- Mamelund, E. (2008a). Virkelig verdi og andre usikre regnskapsestimater i IFRS: Profesjonell skjønnsutøvelse. *Revisjon og Regnskap*, 4, 20–25.
- Mamelund, E. (2008b). Virkelig verdi og andre usikre regnskapsestimater i IFRS: Profesjonell skjønnsutøvelse. *Revisjon og Regnskap*, 5, 17–22.
- Mamelund, E. (2008c). Virkelig verdi og andre usikre regnskapsestimater i IFRS: Profesjonell skjønnsutøvelse. *Revisjon og Regnskap*, 6, 21–34.
- Matningsdal, M. (2019). Noter til Straffeloven (2005) §§ 392–394. *Norsk lovkommentar*. Gyldendal rettsdata.
- Riksadvokaten. (2017). RA-2014-1510 Nasjonal standard for påtalepraksis og etterforskning i mindre økonomiske straffesaker, nr. 1. Hentet 27.12.2019 fra <https://www.riksadvokaten.no/wp-content/uploads/2019/03/Nasjonal-standard-for-etterforskning-og-patalepraksis-i-mindre-ekonomiske-straffesaker-1.pdf>
- Schwencke, H. R. (2015). Norske domstolars tolkning av god regnskapsskikk. NOU 2015: 10. *Lov om regnskapsplikt*. Vedlegg 1.
- Schwencke, H. R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T. & Avlesen-Østli, E. (2020). *Årsregnskapet i teori og praksis 2019*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.
- Stenheim, T. & Madsen, D. (2014). Forsiktig regnskapsrapportering – hva og hvorfor? *Praktisk økonomi & Finans*, 30(4), 356–366.