

## Regnskapsovertredelser ved mangelfull revisjon:

# Revisors straffeansvar

**Artikkelen omtaler Høyesterettsdom av 2.11.2010 der en revisormedarbeider ble dømt for medvirkning til brudd på regnskapsloven som følge av mangelfull revisjon. Medarbeideren var senior manager på teamet som reviderte Sponsor Service.**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat/registrert revisor  
Mona Berget  
Seniorskattjurist Skatt øst

Artikkelforfatteren var en av aktorene i den omtalte saken i tingrett og lagmannsrett. Synspunktene i artikkelen står for forfatterens egen regning.

I min artikkel i Revisjon og regnskap nr. 4/2010 om strafferettslig medvirkningsansvar for rådgivere, har jeg omtalt revisors medvirkning til regnskapsovertredelser ved mangelfull revisjon og straffesaken mot revisorene i Sponsor Service. Høyesterett har nå avsagt dom i saken mot den ene av disse revisorene, og jeg vil i artikkelen kommentere denne dommen. Dommen som er avsagt, gjelder revisormedarbeideren, mens saken mot ansvarlig revisor fortsatt ikke er ferdig behandlet i rettssystemet.

For første gang er det slått fast at revisor kan straffes for medvirkning til regnskaps- overtreddelser i klientens regnskap ved mangelfull revisjon, i tillegg til straffeansvaret etter revisorloven for den mangelfulle revisjonen.

I denne sammenheng var problemstillingen hvorvidt straffeansvar kunne gjøres gjeldende overfor revisor når det var feil i regnskapet som revisor burde ha avdekket i forbindelse med revisjonen, men som ikke ble avdekket fordi revisjonen var mangelfull, altså et uaktsomhetsansvar. Det kan selvfølgelig være aktuelt med straffeansvar overfor revisor for regnskapsovertredelser også i andre situasjoner, både forsettlig og uaktsomt. Denne artikkelen tar ikke sikte på en fullstendig gjennomgang av revisors mulige straffeansvar for regnskapsovertredelser, men kun en omtale av medvirkningsansvaret i forbindelse med mangelfull ordinær revisjon etter revisorloven kapittel 5, som er det som ble behandlet av Høyesterett.

### Uttømmende regulering av revisors straffeansvar i revisorloven?

Det ble i saken anført fra revisors side at revisors straffeansvar for mangelfull ordinær revisjon er uttømmende regulert i straffebestemmelsen i revisorloven § 9–3. Dette til tross for at det i forarbeidene til revisorloven (NOU 1997:9 pkt. 11.1 og Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) pkt. 11.2.5) uttrykkelig fremgår at dersom revisor ved utøvelsen av sine plikter som valgt revisor bryter straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven, vil dette også kunne rammes av andre straffebestemmelser i straffeloven og spesiallovgivningen, både som hovedmann og medvirker. Anførselen ble da også klart avvist av Høyesterett under henvisning blant annet til nevnte forarbeider.

### Medvirkningsspørsmålet

Det har vært to sentrale spørsmål som har vært gjenstand for behandling i tidligere instanser/saker i tilknytning til dette.

For det første om de handlinger/unnlater revisor foretar i forbindelse med den mangelfulle revisjonen, er tilstrekkelig til at det foreligger straffbare medvirkningshandlinger til regnskapsovertredelsene. Dette forutsetter i utgangspunktet at medvirkeren har foretatt det som i strafferetts-teorien karakteriseres som positiv tilskyndelse overfor hovedmannen (her klienten), eventuelt at det foreligger straffbar passiv medvirkning.

Høyesterett tar ved drøftelsen av dette utgangspunkt i bestemmelsene i revisorloven kapittel 5. Uten at den strafferettslige terminologien benyttes, oppfatter jeg at Høyesterett legger til grunn at revisors medvirkningshandling delvis er aktive, altså avgivelsen av den rene revisjonsberetningen, og delvis er unnlatelser ved den mangelfulle/unnlatte revisjonen. Samlet sett anses dette som et tilstrekkelig aktivt bidrag til at det foreligger strafferettslig

medvirkningsansvar for feilene i klientens regnskap. Dette er begrunnet med at den rene revisjonsberetningen, som er en konsekvens av den mangelfulle revisjonen, i realiteten er bestemmende for at det blir fastsatt et uriktig årsregnskap.

Det andre spørsmålet er hvilken betydning det har at revisjonsberetningen formelt avgis etter styrets behandling av årsregnskapet, og om revisors handlinger/unnlater skjer etter at regnskapsovertredelsen er fullbyrdet, slik at det i stedet for straffbar medvirkning foreligger etterfølgende bistand som normalt ikke er straffbar.

Også her tar Høyesterett utgangspunkt i revisors oppgaver og ansvar etter revisorloven kapittel 5, og foretar en gjennomgang av den tidsmessige utviklingen i revisjonsprosessen. Det legges til grunn at det skjer en stor grad av interaksjon mellom revisor og klient, at det er en løpende kommunikasjon mellom revisor og selskapets ledelse i forbindelse med utarbeidelsen av årsregnskapet og at revisjonsarbeidet foregår parallelt med regnskapsføringen og -avslutningen.

Det konkluderes med at revisjonen ikke er en ren etterkontroll av et ferdig utarbeidet årsregnskap, og at det derfor er uten betydning at revisjonsberetningen først formelt avgis etter at styret har fastsatt årsregnskapet, fordi revisors villighet til å avgi revisjonsberetningen er tilkjennegitt før dette, og er en forutsetning for styrets fastsettelse av årsregnskapet.

Høyesterett har ikke uttalt seg om på hvilket tidspunkt regnskapsovertredelsene anses fullbyrdet. Dette var ikke nødvendig å ta stilling til i denne saken, fordi Høyesterett uansett anser at revisors medvirkningshandling skjer forut for styrets fastsettelse av årsregnskapet.

Fra revisorenes side har det vært et sentralt poeng at det er virksomhetens styre som

etter aksjeloven er ansvarlig for avleggelsen av årsregnskapet, og at et strafferettslig medvirkningsansvar for revisor vil kunne medføre en forrykking av dette ansvarsforholdet. Dette er det etter min oppfatning ikke grunnlag for. Straffeansvaret etter regnskapsloven står på egne ben, og kan i utgangspunktet ramme alle som på en eller annen måte har befattning med utarbeidelsen av regnskapet. Revisor står slik sett ikke i noen særstilling her, og det er vanskelig umiddelbart å se at straffeansvaret etter regnskapsloven skal ha betydning for ansvarsforholdene etter aksjeloven.

## Avgivelse av revisjonsberetning som forutsetning for straffeansvar?

Under omtalen av dommen i Aktueltspalten i forrige utgave av bladet (nr. 8/2010), synes det lagt til grunn at det er en forutsetning for straffeansvar at revisor- medarbeideren avgir revisjonsberetningen sammen med oppdragsansvarlig revisor.

Etter min oppfatning er det ikke grunnlag for en slik forståelse av Høyesteretts avgjørelse.

Revisor- medarbeideren er i denne saken også domfelt for medvirkning til overtredelse av revisorloven for den mangelfulle revisjonen. Medarbeiderens straffeansvar 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 revisjonen. Straffeansvaret knyttet seg ikke til avgivelsen av de rene revisjonsberetningene som sådan.

I saken var det slik at revisor- medarbeideren av markedsmessige grunner hadde medundertegnet på revisjonsberetningene sammen med ansvarlig revisor. Dette er uvanlig, og har i utgangspunktet ingen selvstendig rettslig betydning. Det ble heller ikke ansett avgjørende for medarbeiderens straffeansvar etter revisorloven. Tilsvarende må slik jeg ser det, gjelde i forhold til straffeansvaret etter regnskapsloven.

## Konkurrensspørsmålet

Selv om revisors mangelfulle revisjon blir ansett å være medvirkningshandlinger ved regnskapsovertredelser, medfører det ikke uten videre at revisor kan straffes både for overtredelse av revisorloven og medvirkning til overtredelse av regnskapsloven for den samme handlingen, altså den mangelfulle revisjonen. Den strafferettslige konkurrenslæren kan medføre begrensninger for dette.



*DØMT: I høyesterettsdommen av 2.11.2010 ble en revisor- medarbeider dømt for medvirkning til brudd på regnskapsloven som følge av mangelfull revisjon.*

Norsk rett bygger i utgangspunktet på et konsumpsjonsprinsipp. Dette innebærer at det er den straffebestemmelsen som mest fullstendig tar hensyn til alle sider ved det straffbare forholdet som skal anvendes, og den konsumerer den mindre fullstendige bestemmelsen. Dersom man ved å benytte begge bestemmelsene samtidig fanger opp en ytterligere straffverdighet ved handlingen, vil anvendelse av bestemmelsene i konkurrans være aktuelt. Dette forutsetter at straffebestemmelsene tar sikte på å dekke forskjellige sider av den straffbare handlingen.

Lagmannsretten kom, i motsetning til i tidligere saker, til at bestemmelsene kunne anvendes i konkurrans, fordi straffebestemmelsene måtte anses å dekke ulike sider ved den straffbare handlingen, selv om det overordnede formålet med bestemmelsene er det samme, nemlig å sikre regnskapsbrukerne korrekt regnskapsinformasjon.

Høyesterett var enig i lagmannsrettens syn på konkurransspørsmålet, og uttalte blant annet at formålet med regnskapslovens bestemmelser er å sikre at den reviderte avgir et korrekt regnskap, mens revisorlovens formål er å sikre kvaliteten på revisors arbeid.

## Overtredelse av revisorloven § 5-2 annet ledd om god revisjonsskikk

I dommens avsnitt 45 har Høyesterett uttalt at overtredelse av § 5-2 annet ledd ikke er straffbart under henvisning til revi-

sorloven § 9-3 første ledd. Høyesterett må her åpenbart ha oversett at grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk etter § 5-2 annet ledd er straffbart etter § 9-3 annet ledd, og at det var dette tiltalen og domfellelsen i lagmannsretten gjaldt i denne saken. Høyesteretts domsslutning er derfor feil, og revisor- medarbeideren skulle også vært domfelt for grove/gjentatte overtredelser av § 5-2 annet ledd, uten at dette har betydning for straffutmålingen.

## Straffutmålingen

Det er få saker hvor straffeansvaret mot revisor har blitt aktualisert, og det er derfor liten veiledning å finne i praksis for utmålingen av straff i denne type saker mot revisor.

I sakene mot revisorene som var involvert i Finance Credit-saken, ble det idømt henholdsvis 36<sup>1</sup> og 30<sup>2</sup> dager ubetinget fengsel. Begge dommene er tingrettsdommer, og i de sakene gjaldt domfellelsen, med et mindre unntak, kun overtredelse av revisorlovens straffebestemmelse. Ved domfellelsen var det i den ene saken gått fire år og i den andre seks år siden de straffbare forholdene var avsluttet.

Høyesterett har med utgangspunkt i viktigheten av at samfunnet kan ha tillit til revisors kontrollarbeid og innholdet i regnskapet, slått fast at det som utgangspunkt skal idømmes ubetinget fengselsstraff i denne type saker.

<sup>1</sup> Asker og Bærum tingretts dom av 7.6.2005.  
<sup>2</sup> Oslo tingretts dom av 4.1.2007.

# Revisjon

Imidlertid ble tidsmomentet tillagt avgjørende vekt i denne saken. Det var her gått mer enn åtte år siden de straffbare forholdene var avsluttet. Straffen ble derfor i sin helhet gjort betinget, og ble fastsatt til 90 dager fengsel. I tillegg ble det idømt en bot på kr 30 000, redusert fra kr 200 000 i lagmannsrettens dom.

## Forholdet ansvarlig revisor/ revisormedarbeider

Domfellelsen i denne saken gjelder som nevnt revisormedarbeideren ved revisjonen, og saken mot ansvarlig revisor er ennå ikke avgjort. Spørsmålet er hvilken betydning denne avgjørelsen har for ansvarlig revisor generelt og saken mot ansvarlig revisor i Sponsor Service spesielt. Ved sin drøftelse tar Høyesterett utgangspunkt i revisors rolle og oppgaver generelt etter revisorloven kapittel 5. Det er ikke skilt mellom oppgaver som utføres av henholdsvis medarbeidere og ansvarlig revisor, dersom revisjonen utføres av et revisjonsteam, og premissene i avgjørelsen er helt generelle i formen. Jeg kan derfor ikke se at det er holdepunkter i Høyesteretts avgjørelse for at det skal være en annen vurdering av medvirkningsansvaret for regnskapsovertredelser for ansvarlig revisor.

Om svikten knytter seg til utførelsen av den mangelfulle revisjonen, som typisk foretas av revisormedarbeidere, eller om den gjelder mangelfull oppfølging og kontroll av den utførte revisjonen, som normalt tilligger ansvarlig revisor og andre overordnede revisormedarbeidere, kan ikke være avgjørende. Svikt på begge disse punktene er nødvendige ledd som medfører at det avgis en ren revisjonsberetning, til tross for at det er feil i regnskap som burde ha vært avdekket i forbindelse med revisjonen.

## Betydningen av avgjørelsen for andre straffbare forhold

Som det fremgår innledningsvis kan det være aktuelt med straffeansvar for revisor i forbindelse med mangelfull utførelse av ordinær revisjon også etter andre straffebestemmelser i straffeloven og spesiallovgivningen, i tillegg til straffeansvaret etter revisorloven. Det må derfor antas at denne dommen vil ha betydning også for andre straffbare forhold enn regnskapsovertredelser.

Dette vil eksempelvis være aktuelt i saker vedrørende investorbedrageri etter straffeloven § 274, som gjelder det å gi uriktige eller villedende opplysninger av betydning

for bedømmelsen av virksomheten i forbindelse med stiftelse av selskap, innhenting av kapital og låneopptak. Det vil ofte være et revidert regnskap som ligger til grunn i slike saker, og dersom det er her de uriktige eller villedende opplysningene gis, vil strafferettslig medvirkningsansvar overfor revisor kunne bli aktualisert.

Også verdipapirhandelloven inneholder straffebestemmelser av lignende art i forbindelse med opplysninger som gis i prospekt ved børsnotering og offentlig innhenting av kapital.

Videre vil dette være aktuelt i saker om skattesvik etter ligningsloven kapittel 12. Dersom det foreligger feil i det reviderte regnskapet som ikke er avdekket på grunn av mangelfull revisjon, og som medfører at det anses gitt uriktige/ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene som kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, vil det være aktuelt med medvirkningsansvar for revisor.

Allerede i saken i Rt. 1996 s. 391 ble det slått fast at bistand som direkte gjelder grunnlaget for og innholdet av regnskap, selvangivelse eller opplysninger til ligningsmyndighetene, anses som medvirkning til skattesvik, selv om medvirkeren ikke har noen befattning med utfyllingen av selvangivelsen eller opplysningene som gis til ligningsmyndighetene, og heller ikke vet at dokumentene skulle brukes til å omgå skattereglene. Høyesteretts avgjørelse må anses som en videreføring av dette synet.

## Revisormedarbeideres medvirkningsansvar for mangelfull revisjon etter revisorloven

Avslutningsvis kan det nevnes at det i saken for de tidligere instanser var et tema hva som omfattes av det strafferettslige medvirkningsansvaret etter straffebestemmelser i revisorloven § 9–3 tredje ledd. Dette gjaldt i hvilken grad revisormedarbeidere kan straffes for mangelfull revisjon dersom all informasjon er forsvarlig brakt opp til ansvarlig revisor slik at han har tilstrekkelig grunnlag til å foreta nødvendig kontroll av revisjonsarbeidet, eller om det i slike situasjoner bare er ansvarlig revisor som kan straffes for sin mangelfulle kontroll.

I lagmannsrettens dom<sup>3</sup> er det klart slått fast at det ikke er grunnlag for å innfor-

tolke en slik begrensning i medvirkningsansvaret for revisormedarbeidere etter revisorloven, og at den alminnelige strafferettslige medvirkningslæren må legges til grunn. Det ble lagt til grunn at revisormedarbeideres ansvar ikke er begrenset til situasjoner hvor det er gitt feilinformasjon eller det er unnlatt å bringe opp kritiske opplysninger som medarbeideren har fått kjennskap til, til ansvarlig revisor. Dette innebærer at revisormedarbeideres straffeansvar også kan omfatte et selvstendig ansvar for å utføre forsvarlige og hensiktsmessige revisjonshandlinger. Straffeansvaret må etter min oppfatning i slike tilfeller foretas etter en konkret vurdering, avhengig blant annet av den enkelte medarbeiders kompetanse og rolle i revisjonsteamet. Jo mer kompetent og jo høyere plassert i revisjonsteamet, jo større grunnlag vil det normalt være for straffeansvar for medarbeideren.

Lagmannsrettens dom ble ikke påanket på dette punkt, og var således ikke omfattet av Høyesteretts behandling.

## Konsekvensene for revisorbransjen – hva nå?

De straffbare forholdene i denne saken skjedde i 2000 og 2001. I etterkant av regnskapsskandalene på begynnelsen av 2000-tallet er det foretatt et betydelig arbeid og det har skjedd en stor utvikling med hensyn til innholdet i revisjonsstandardene og revisjonsmetodikken som benyttes i dag.

Etter mitt syn er det imidlertid fortsatt grunn til å ha et svært bevisst forhold til dette, og vurdere grundig hvorvidt de arbeidsprosesser og den metodikk som benyttes i dag i tilstrekkelig grad ivaretar de krav og forventninger som samfunnet stiller til revisors arbeid, og om de er godt nok egnet til å forebygge/avdekke tilsvarende situasjoner. Det minnes om at man ikke vil kunne fritta seg fra straffeansvar ved å kreve ytterligere egenerklæringer fra klienten eller ta inn nye reservasjoner i revisjonsberetningen.

Det er derfor all grunn til å reflektere nærmere over avgjørelsen. Min oppfordring er at man foretar en gjennomgang og evaluering av rekkevidden av den, og ikke avfeier den som et resultat av en enkeltstående «arbeidsulykke», noe jeg mener det ikke uten videre er grunnlag for. Slik vil man kunne stå best mulig rustet til å møte eventuelle nye «finanskrisesaker», som før eller siden vil oppstå.

3 Borgarting lagmannsretts dom av 11.5.2010.