

## Regnskabstilsøring som juridisk Begreb.

Af Jan Kobbarnagel.

Statsautoriseret Revisor *Poul Hansen* har i Hefte 45/46 (1944) af Handelsvidenskabeligt Tidsskrift offentliggjort en Artikel »Betragtninger over Begrebet Regnskabstilsøring«, der giver en overordentlig interessant Belysning af dette desværre ret udbredte Fænomen. Forfatteren foretager dels en Afgrænsning af Begrebet »Regnskabstilsøring« over for Begrebet »falsk Regnskab« dels en Gennemgang af de vigtigste Eksempler paa Regnskabstilsøring. Medens det sidste Afsnit af Artiklen er rent regnskabsteoretisk orienteret, har Forfatteren i det første Afsnit medinddraget juridiske Synspunkter i sin Undersøgelse og har herunder fremsat Betragtninger, der giver mig Anledning til en kortfattet, supplerende Kommentar.

Forfatteren undersøger først »Begrebet Regnskabstilsøring i Relation til Lovgivningen« og derefter samme Begreb »set ud fra en regnskabsteoretisk Synsvinkel«. Udtrykket »regnskabsteoretisk« benytter Forfatteren aabenbart i Modsætning til »regnskabspraktisk«. Med det første tænker han paa, hvorledes et Regnskab burde udformes, medens det sidste betegner den Fremgangsmaade, der faktisk anvendes i Praksis. Regnskabsteorien har efter denne Terminologi til Opgave at opstille Retningslinjer for et Mønsterregnskab, og dette vil naturligvis ofte medføre, at Teorien i sine Krav gaar videre, end det for Tiden anses for paakrævet blandt praktiske Regnskabsfolk.

En saadan Sondring mellem »Teori« og »Praksis« er ogsaa velkendt inden for Juraen, som dels kan sætte sig til Opgave at fremstille den »gældende Ret«, saaledes som den manifesterer sig i Lovgivning og Domspraksis, dels kan have til Formaal gennem en kritisk Vurdering af de gældende Regler og en objektiv Afvejning af de krydsende Interesser at angive Retningslinjer for den fremtidige Retsudvikling.

Naar Forfatteren finder det »indlysende«, at det juridiske og det regnskabsteoretiske Begreb ikke kan falde sammen, kan dette skyldes,

at han ved Jura kun tænker paa gældende Ret, som efter hans Sprogbrug maa staa i Modsætning til Regnskabet's »Teori«. Den paastaede Divergens har dog tillige en anden Aarsag, som fremgaar af den Maade, hvorpaa Forfatteren søger at belyse Forskellen. Den forklares navnlig ved, at Forfatteren ikke har anlagt et alment juridisk Synspunkt, men kun et ensidigt strafferetligt.

Først og fremmest maa indvendes, at Forfatteren ikke tager Hensyn til andre Retskilder end Lovgivningen. De foreliggende danske Lovbestemmelser om Regnskabsforhold er spredte og sparsomme, og de maa derfor suppleres med de Retsregler, der kan udledes af Forholdets Natur. At Forholdets Natur maa anerkendes som Retskilde paa dette Omraade, er ofte fastslaaet af Domstolene.

Vil man spørge, om Regnskabstilsøring er tilladt efter dansk Ret, maa Svaret blive Nej. Det følger af Forholdets Natur, at en Tilsøring af Regnskabet, hvorved det kommer til at give et uklart eller vildledende Billede af Virksomhedens økonomiske Forhold, ikke er tilladt, men maa anses for retstridigt, og dette maa gælde, hvad enten Tilsøringen er sket forsætligt eller uagtsomt. Men Retsvirkningen af en saadan Tilsøring bliver naturligvis forskellig, dels efter om den er forsætlig eller uagtsom, dels efter Tilsøringens nærmere Karakter.

Det siger sig selv, at en saadan Retsregel, der generelt fastslaaer Regnskabstilsøringens Ulovlighed, først kan faa sit nærmere Indhold ved en Afgrænsning af Begrebet Regnskabstilsøring. Denne Afgrænsning maa i første Omgang foretages af de sagkyndige, Regnskabsfolkene, der maa fortælle os, hvilke Forhold der fra et regnskabsmæssigt Synspunkt maa betegnes som Tilsøring. Her kan dels blive Tale om en regnskabspraktisk Afgrænsning, der gør Rede for, hvad kompetente og ansvarsbevidste Praktikere betragter som forsvarligt, dels om en regnskabs-teoretisk Behandling, der viser Vejen fremefter, om fornødent gennem skærpede Krav til Regnskabet's Klarhed og Overskuelighed. Paa Grundlag af saadanne Redegørelser bliver det saa Juristernes Sag at tage Stilling til de retlige Problemer, d. v. s. at afgøre om Regnskabspraksis er i Overensstemmelse med gældende Ret, og om de eventuelle regnskabsteoretiske Forslag stemmer med, hvad der ud fra retlige Synspunkter anses for ønskeligt. Det kan ikke paa Forhaand være udelukket, at en Postering, der regnskabsteoretisk virker tilsøret, undtagelsesvis kan være berettiget af andre Grunde. Men en saadan Uoverensstemmelse vil kun sjældent forekomme. Og den regnskabspraktiske Bedømmelse vil som Hovedregel blive taget til Følge af Domstolene, der vil drage de Konsekvenser af Tilsøringen, som det enkelte Tilfælde giver Anledning til.

Heraf følger, at man ikke kan opstille en Sondring mellem et regnskabsmæssigt og et juridisk Begreb, men de to Begreber maa nødvendigvis falde sammen, idet det juridiske Begreb først faar sit nærmere Indhold ved den Afgrænsning af Begrebet, som Regnskabsfolkene foretager. Et Bidrag til en saadan Afgrænsning er netop sidste Afsnit af Revisor Poul Hansens Artikel, om end den paa Grund af sin nævnte »teoretiske« Karakter har mindre Betydning for gældende Ret.

Som allerede nævnt er Forfatterens juridiske Undersøgelser begrænset til Strafferetten, og han synes her at mene, at kun forsætlige Lovovertrædelser kan rammes af Loven. Straffelovens § 296, som Forfatteren selv citerer, foreskriver imidlertid udtrykkelig en mildere Straf for grov *Uagtsomhed*. Kun den simple Uagtsomhed er straffri. Det er derfor ikke rigtigt, naar Forfatteren hævder, at kun den bevidste Tilsøring kan straffes. Ogsaa det Bestyrelsesmedlem, der paa Grund af Skødesløshed og manglende Kontrol underskriver et tilsløret Regnskab, kan rammes af Lovens Straffebud, jfr. f. Eks. Dommene i Ugeskrift for Retsvæsen 1923, Side 871 (Landmandsbanksagen — de Medlemmer af Direktion og Bestyrelse, der maatte antages at have været vidende om Regnskabets Urigtighed, idømt Bødestraf efter Aktieselskabsloven af 1917, § 55, Nr. 1, de øvrige Medlemmer af Ledelsen dømt for grov Uagtsomhed efter dens § 56, Nr. 1), U. f. R. 1924 — 109 (De kontrollerende Direktører og Kontrolkomiteen i A/S Djurslands Landmandsbank anset efter A. L. 1917 § 56 Nr. 1 for Forelæggelse inden for Selskabet og Offentliggørelse i Dagspressen af en urigtig Opgørelse over Bankens Overskud; den administrerende Direktør blev herfor anset efter § 55 Nr. 1), U. f. R. 1924 — 211 (Bankraadsformanden og Direktøren i Kerteminde Bank blev straffet efter A. L. 1917 § 55 for at have aflagt et Regnskab med Bevidsthed om, at det var urigtigt og vildledende, medens to af Bestyrelsens Medlemmer blev dømt efter § 56 for at have udvist grov Uagtsomhed med Hensyn til samme Regnskab), U. f. R. 1925 — 185 (Bestyrelsen for Internationale Assurance Compagni A/S straffet bl. a. efter A. L. 1917 § 56 for grov Uagtsomhed ved Vedtagelsen af et Aarsregnskab, hvis Statusopgørelse indeholdt væsentlige Urigtigheder, navnlig med Hensyn til Vurderingen af Aktiverne), U. f. R. 1925 — 873 (Direktørerne for et Skibsbyggeri blev straffet efter A. L. 1917 § 55 for mod bedre Vidende at have opført visse af Aktiverne, navnlig Skibsnybygninger med alt for store Beløb, medens Bestyrelsens Medlemmer blev straffet efter § 56 Nr. 1 for uden nogen virkelig Prøvelse at have vedtaget og offentliggjort disse Regnskaber), U. f. R. 1931 — 961 (Formanden for Bestyrelsen i A/S »The Crown Butter Export Co.« straffet efter A. L. 1917 § 56 for at have vedtaget

og underskrevet Selskabets Regnskab uden tilstrækkelig Undersøgelse og Prøvelse; derimod fandtes han ikke at have overtraadt §§ 55 eller 56 ved under Behandlingen af Selskabets Regnskab i et Bestyrelsesmøde at have undladt at henlede de øvrige Bestyrelsesmedlemmers Opmærksomhed paa Størrelsen af en Tabspost, der ikke direkte figurerede paa Regnskabet, men hvis Eksistens var dem bekendt, hvis Størrelse de kunde have konstateret gennem de foreliggende Regnskabsbilag, og hvorom de ikke havde anmodet Formanden om Oplysning), U. f. R. 1932 — 284 (Direktørerne og Medlemmerne af Forretningsudvalget i Skive Bank straffet efter A. L. 1917 § 55 for bevidst at have aflagt urigtigt Regnskab for Banken ved ikke at tage Hensyn til de paa forskellige større Engagementer lidte Tab, hvorved Bankens Reserver og en Del af Aktiekapitalen var tabt; et Medlem af Bankraadet, der havde en stor udækket Skyld til Banken, blev straffet efter § 56 Nr. 1, medens de øvrige Medlemmer af Bankraadet efter Omstændighederne ikke fandtes skyldige i grov Uagtsomhed ved efter tidligere skete Afskrivninger ikke selvstændig at have undersøgt Engagementerne).

Af fuldt saa stor Betydning som de strafferetlige Sanktioner over for Lovovertrædelser er imidlertid de *civilretlige* Følger. At disse spiller en særlig Rolle ved Regnskabsforseelser, følger allerede deraf, at der ved disse Delikter ofte staar meget betydelige, økonomiske Værdier paa Spil. Hertil kommer, at de civilretlige Virkninger ofte vil kunne indtræde i Tilfælde, hvor pønale Sanktioner af subjektive Grunde findes uanvendelige.

Det vigtigste af de civilretlige Retsmidler er naturligvis *Erstatningsansvaret*, der som allerede nævnt ikke er betinget af Forsæt eller grov Uagtsomhed.

I de Tilfælde, hvor Strafansvar paalægges, kan man uden videre gaa ud fra, at Betingelserne for Erstatningsansvar ogsaa er til Stede, og naar adskillige af de citerede Domme intet indeholder om Erstatning, skyldes det formentlig enten, at Lederne frivilligt har ydet Erstatning eller, at civilt Søgmaal paa Grund af de ansvarliges Insolvens ikke har været forsøgt.

Mange Domme paalægger Erstatningspligt i Anledning af urigtig Regnskabsaflæggelse, uden at der foreligger noget kriminelt, ofte i Forbindelse med Ansvar for manglende Tilsyn. Af disse Domme kan særlig fremhæves: U. f. R. 1929 — 183 (To Bestyrelsesmedlemmer paalagt Erstatningspligt i Anledning af, at de havde forsømt at sikre sig en effektiv Revision, ligesom de ikke havde ladet sig forelægge Specifikationer over Regnskabets forskellige Konti, navnlig Omkostnings-

kontoen), U. f. R. 1932 — 864 (To Bestyrelsesmedlemmer dømt til at betale et falleret Selskabs Gæld paa Grund af manglende Kontrol med Regnskabsførelsen, der havde været ganske urigtig), U. f. R. 1934 — 1118 (Et Bestyrelsesmedlem dømt til at erstatte Prokuristens Besvigelser, bl. a. fordi han havde forsømt at kontrollere Regnskaberne), og U. f. R. 1940 — 563 (Bestyrelsen for et Aktieselskab, der var traadt i Likvidation, kendt erstatningspligtig over for nogle Firmaer, der havde leveret Selskabet Varer de sidste Maaneder før Standsningen, idet den havde gjort sig skyldig i grove Pligtforsømmelser, og Selskabet burde have været standset langt tidligere. Det hedder i Præmisserne, at Selskabet havde været i høj Grad insolvent, uden at dette havde fundet Udtryk i Aarsregnskabet).

Angaaende de nærmere Regler om Bestyrelsens og Direktionens Ansvar for urigtig eller vildledende Regnskabsaflæggelse maa jeg i øvrigt henvise til min Bog: Ledelse og Ansvar, Kbh. 1945.

En anden vigtig civilretlig Retsvirkning bestaar i, at den, der har affattet det tilslørede Regnskab, kan *dømmes til at omgøre det*, saaledes at det kommer til at indeholde de Oplysninger, som rette Vedkommende har Krav paa. Dette vil naturligvis særlig faa Betydning i Aktieselskabsforhold. Et Eksempel paa en saadan Dom findes i Ugeskrift for Retsvæsen 1936 — 1033, hvor Højesteret paa en Aktionærgruppes Begæring paalagde Bestyrelsen at omgøre Regnskabet, bl. a. saaledes at de i Status under Posten diverse Kreditorer inkluderede Reserver udskiltes, og saaledes at Driftsregnskabet udviste nogen Specifikation dels af Driftsoverskuddet dels af Omkostningsbeløbet.

Som Eksempel paa en anden civil Retsvirkning kan nævnes en Dom i Ugeskrift for Retsvæsen 1908 — 476, hvorved en Generalforsamlingsbeslutning om at godskrive Aktionærene et vist Udbytte blev anset *ugyldig i Forhold til Kreditorerne*, da Beslutningen var truffet paa Grundlag af en Status, som efter Selskabets Konkurs fandtes at være saa urigtig, at der i Virkeligheden intet Udbytte kunde være udbetalt Aktionærene uden ved Formindskelse af den indbetalte Aktiekapital.

Det vil saaledes ses, at det juridiske Aspekt ingenlunde er udtømt med en Gennemgang af Straffeloven. De civilretlige Retsvirkninger er lige saa betydelige, og de rammer ogsaa den simple Uagtsomhed. Selv ubevidste Fejl eller Tilsløringer vil kunne udløse Retsvirkninger af betydelig Effektivitet.

Det vil endvidere være fremgaaet af det udviklede, herunder navnlig af de citerede Domme, at adskillige af de Forhold, som Revisor Poul Hansen henfører til Regnskabstilsløring i regnskabsteoretisk, men ikke i juridisk Forstand, netop er paadømt af Domstolene og fundet ulov-

lige, jfr. som et særlig klart Eksempel Højesteretsdom i Ugeskrift for Retsvæsen 1936 — 1033 angaaende Regnskabets Omgørelse.

Grænsen mellem Regnskabsforfalskning og Regnskabstilsøring trækker Forfatteren paa den Maade, at Tilsøring defineres som en regnskabsmæssig Fremstilling, der er »talmæssig rigtig, men bevidst utydelig«, medens Regnskabsforfalskning er »en retsstridig, forsættelig usand Fremstilling«.

Til denne Afgrænsning skal nu først bemærkes, at det utvivlsomt er af systematisk og pædagogisk Værdi at sondre rigtigt mellem to begrebsmæssigt forskellige Fænomener. Og saaledes som Forfatteren vælger sit Kriterium, kommer der netop en tydelig Forskel frem.

Paa den anden Side maa det ogsaa fremhæves, at Distinktionen kun har systematisk og pædagogisk Værdi, men ingen real Betydning, idet der om de to Fænomener gælder samme Retsregler. Begge Dele er nemlig utilstedeligt — altsaa retsstridigt — og begge Dele kan udløse saavel civilretlige som pønale Sanktioner. Rent umiddelbart vil man maaske være tilbøjelig til at mene, at der dog i hvert Fald bliver en Gradsforskel tilbage, idet Tilsøring uvilkaarligt opfattes som mildere end Forfalskning. Denne Fornemmelse beror imidlertid paa en rent sprogligt betinget Illusion. De grovere Tilfælde af Regnskabstilsøring kan være langt alvorligere end de lettere Tilfælde af Forfalskning. Dette vil navnlig vise sig i Erstatningspligten, hvor Ansvarets Omfang beror paa Tabets Størrelse, ikke paa den ansvarliges subjektive Forhold. Har Regnskabet virket vildledende og derved paaført nogen Tab, bliver Ledelsen ansvarlig, hvad enten Regnskabet er falskt eller kun tilsøret. En anden Sag er, at Regnskabstilsøringen ofte kan forfølge et ganske harmløst Formaal, og derfor ikke vil medføre hverken Straf eller Erstatning. Men derfor vil der alligevel kunne gennemføres Krav om, at Regnskabet omgøres, saaledes at de rigtige Oplysninger fremkommer.

At Sondringen mellem »urigtig« og »vildledende« ikke har juridisk Relevans, fremgaar ogsaa af, at de to Ord i adskillige Lovbud sidestilles paa en Maade, der viser, at de blot skal udfylde eller supplere hinanden, men ikke afføde forskellige Retsvirkninger. Som Eksempler kan nævnes Konkurrencelovens § 1 (»... urigtige eller vildledende Angivelser til Paavirkning af Efterspørgselen ...«) og Varemærkelovens § 4, Nr. 3 (»... naar det indeholder urigtige og aabenbart vildledende Angivelser ...«). Efter herskende Opfattelse dækker Begreberne »Svig« og »Bedrageri« da ogsaa saavel over det positivt urigtige som over det vildledende. Professor *Ussing* fremhæver saaledes, at »den, der har givet positiv Oplysning, i vidt Omfang, hvis denne er ufuldstændig eller viser sig urigtig eller mindre sikker og saaledes egnet til

at vildlede, maa sørge for, at den ikke vildleder« (Ussing, Aftaler, Side 85 f.). Straffelovens § 97 definerer Bedrageri som det Forhold »retsstridigt at fremkalde, bestyrke eller udnytte en Vildfarelse . . .«. Vildfarelse definerer Professor *Krabbe* i sin Kommentar til Straffeloven som »en Forestilling, der ikke svarer til Virkeligheden«. Den kan fremkaldes ved »positiv Usandhed« eller ved »Fortielse«. Men nogen Sondring mellem »urigtigt« og »vildledende« opstilles ikke.

Ogsaa i andre Henseender er Forfatterens Definitioner af Tilsøring og Forfalskning utilfredsstillende. Det er saaledes unøjagtigt, naar Ordet »retstridig« kun knyttes til Forfalskning. Ogsaa Tilsøringen kan være retstridig og vil som oftest være det. Som paavist er endvidere Ordene »bevidst« og »forsætlig« benyttet uden Hjemmel, idet Uagtsomhed kan være retstridig, og den grove Uagtsomhed endog strafbar.

I Afhandlingens 2. Afsnit gaar Forfatteren derefter over til at betragte Begrebet Regnskabstilsøring ud fra en rent regnskabsteoretisk Synsvinkel og tager sit Udgangspunkt i en Definition, hvorefter han ved Regnskabstilsøring forstaar, »at et Regnskab ved Valg af Poster, Tekst eller Gruppering giver et uklart, maaske direkte vildledende Billede af de økonomiske Forhold, Regnskabet skal udtrykke, uden i øvrigt at være talmæssigt forkert.«

Som det vil ses, er denne Definition betydelig forsigtigere end de ovenfor citerede. I Udtrykket »uklart, maaske direkte vildledende« indeholdes tydeligvis, at Tilsøring kan foreligge, selv om Regnskabet slet ikke er vildledende. Dette er naturligvis rigtigt. Et Regnskab kan være saa »magert«, at det hverken vejleder eller vildleder. Eller Posterne kan være saa uklare, at de overhovedet intet oplyser. Et saadant intetsigende Regnskab kan imidlertid godt være ulovligt, for saa vidt som det ikke fyldestgør Lovens Krav. I saa Fald maa rette Vedkommende i hvert Fald have Krav paa Omgørelse eller supplerende Oplysninger. Til Kredsen af interesserede kunde foruden de af Forfatteren nævnte Aktionær- og Kreditorgrupper føjes det tantiømelønnede Personale. Her kan ogsaa nævnes det i Dommen i U. f. R. 1928 S. 141 omhandlede Tilfælde, hvor en Sukkerfabrik betalte sine Roeleverandører dels en Pris efter Notering og dels en Andel i Selskabets Nettooverskud.

Den nærmere Gennemgang af Kravene til et korrekt og »utilsløret« Regnskab, som Forfatteren derefter foretager, mangler jeg Forudsætningerne for at kritisere. Det er mit Indtryk, at Forfatteren paa adskillige Punkter gaar ud over, hvad der efter herskende Praksis og gældende Ret kan kræves, og dette er vel netop ogsaa tilsigtet. Derimod

gaar han næppe ud over, hvad der med Rimelighed *burde* kræves af Fremtidens Regnskabsfolk og efter fremtidig Lovgivning. Der synes saaledes i flere Henseender at være Overensstemmelse mellem Forfatteren og det af fhv. Overregistrator *H. B. Krenchel* offentliggjorte Forslag til en ny Aktieselskabslov, jfr. herved min Anmeldelse af nævnte Forslag i nærværende Tidsskrift 1942, Side 201 ff., jfr. ogsaa Reglerne i den nu vedtagne nye svenske Aktieselskabslov. Regnskabsteorien og Juraen kan altsaa ogsaa her tage hinanden i Haanden og følges ad.

Værdien af Definitioner og andre terminologiske Hjælpemidler beror som bekendt paa deres praktiske Anvendelighed, herunder deres Evne til at beskrive og anskueliggøre det Begreb, der defineres. Man kan ikke diskutere en Definitions Rigtighed eller Urigtighed, men kun dens Hensigtsmæssighed. Revisor Poul Hansen kan følgelig definere Regnskabs-tilsløring, som han finder det nyttigt for sit Formaal, og det kan ikke bestrides, at der er vundet en Del i Klarhed ved at skelne mellem Tilsløring og Forfalskning. Det er imidlertid et Spørgsmaal, om hans Begrebsbestemmelse ikke er for vidtfavnende. Ordet »Tilsløring« har efter dansk Sprogtone en noget odiøs Klang, som er velplaceret, naar Talen er om vildledende Regnskaber. Men det synes ikke rammende, hvor det drejer sig om Regnskaber, som blot er *ufuldstændige*, idet de uden at virke vildledende simpelthen er for summariske eller for kortfattede. Det vilde maaske være hensigtsmæssigt ved Siden af det *falske* og det *tilslørede* Regnskab at pege paa det *ufuldstændige* Regnskab som et Fænomen, der ogsaa fortjener saavel Regnskabsteoriens som Retsordenens Opmærksomhed, men som paa Grund af sin mindre farlige Karakter *ikke* bør sidestilles med de *vildledende* Regnskaber.

Et Regnskab maa betegnes som ufuldstændigt, naar det mangler saadanne Oplysninger, som de Kredse, for hvem Regnskabet er bestemt, har retlig Interesse i at kende, og som det efter god og forsvarlig Regnskabspraksis er almindeligt at meddele i Regnskabet. Det er Regnskabsteoriens Opgave at redegøre for, hvilke Krav der i saa Henseende kan stilles. Og det er Retsordenens Opgave gennem Lovgivning og Domspraksis at føre Teorien ud i Livet.