

En juridisk analyse av de spesielle god skikk-reglene

Det teoretiske grunnlag for god landmålerskikk

Børge Aadland

Vitenskapelig bedømt (refereed) artikkel

Børge Aadland: A legal analysis of specific good practice rules. The theoretical basis for good surveyor practice

KART OG PLAN, Vol. 72, pp. 30–47, P.O.B. 5003, NO-1432 Ås, ISSN 0047-3278

Within a range of professions there are legislated rules for Code of conduct, so-called legal standards. These rules for Code of conduct are related to the exercise of a particular profession or field. When the Cadastre Law came into force 01.01.2010 the land surveyors also got their legislated Code of conduct. In this paper I will perform a legal analysis of other legislated Codes of conduct to explore the theoretical basis on which the land surveyors' Code of conduct rests. A legal analysis will also reveal whether there is consistency between the theoretical interpretation of the Code of conduct and the court's interpretation. As the theoretical basis for Code of conduct is different for accountants, auditors and real estate agents, it is interesting to look at both similarities and differences. This applies especially to questions regarding legislative technique, the significance of Code of conduct, how Code of conduct is determined and which organizations publish Code of conduct. The significance of these questions is reflected in a quote from Bergsåker (2008) page 206: "the similarities and differences can be significant for the inspiration and the impulses that can be retrieved from the one Code of conduct to another Code of conduct."

Key Words: Code of conduct

*Børge Aadland, Lecturer, Bergen University College, P.O.B. 7030, Nygårdsgaten 112, NO-5020 Bergen.
E-mail: Borge.Aadland@hib.no.*

1 Innledning

Innenfor en rekke yrker¹ finner en lovfestede spesielle god skikk-regler (SGS-regler), såkalte rettslige standarder. Disse SGS-reglene skiller seg fra de generelle god skikk-reglene ved at de er knyttet til utøvelsen av et bestemt yrke eller fagfelt. Da matrikkelloven² trådte i kraft 01.01.2010 fikk også landmålerne sine SGS-regel gjennom god landmålerskikk. God landmålerskikk er i matrikkelloven knyttet til landmålerens rolle på oppmålingsforretningen.³ Således vil det ikke omfatte den tekniske utøvelse av landmålingsfaget. Lovfestingen av nye SGS-regler kan i seg selv være av teoretisk interesse, men i denne sammenheng er det av særlig interesse å se nær-

mere på god landmålerskikk. Det skyldes at forarbeidene til matrikkelloven forutsetter at den rettslige standarden «god landmålerskikk» skal ha tilsvarende innhold og rettsvirkning som andre lovfestede SGS-regler. Denne forutsetningen skulle tilsi at det er visse fellestrekk mellom de lovfestede SGS-reglene. Det er også grunn til å tro at det er variasjon mellom de SGS-reglene som legitimerer behovet for disse. I denne artikkelen vil jeg derfor foreta en juridisk analyse av de SGS-reglene for å få frem det teoretiske utgangspunktet for god landmålerskikk. Det er i den sammenheng særlig av interesse å analysere hvilken vekt bransjepraksis har i et slikt teoretisk utgangspunkt.

1. I denne artikkelen er begrepene yrke og bransje benyttet om hverandre uten at dette er ment å utgjøre en språklig forskjell.
2. Lov 17. juni 2005 nr. 101 om egedomsregistrering (matrikkellova).
3. Matrikkelloven har nå forlatt begrepet bestyreren som ble brukt i den opphevede delingsloven om denne rollen, og bruker nå begrepet landmåleren.

En juridisk analyse av rettskildelitteraturen vil få frem både nyanser og klare forskjeller mellom de ulike teoretiske utgangspunktene for SGS-regler, her representert ved Boe (1996), Eckhoff og Helgesen (1997), Fleicher (1998) og Nygaard (2004). Forskningen i tilknytning til SGS-reglene i stor grad er gjennomført av ikke-jurister, som har en annen metodisk tilnærming. Dette kan være fordelaktig, fordi det vil kunne gi et tverrfaglig syn på de SGS-reglene. Bergsåker (2008) fremhever i den sammenheng på s. 206 at «likheter og ulikheter kan ha betydning for den inspirasjon og de impulser som kan hentes fra den ene god skikk-regelen til den andre». Gjennom en juridisk analyse av de lovfestede SGS-reglene og en analyse av rettspraksis vil en med denne artikkelen få frem i hvilken grad det er samsvar mellom teori og rettspraksis. En slik analyse av rettspraksis vil også vise hvilken selvstendig betydning de ulike SGS-reglene har.

Med SGS-regler er det i denne artikkelen ment å avgrense mot en behandling av generelle god skikk-regler som for eksempel god forretningsskikk som er nedfelt i avtaleloven⁴ § 36. Bakgrunnen for en slik avgrensning finner en hos Lunde (2001) s. 176, som påpeker en viktig forskjell mellom det generelle begrepet «god forretningsskikk» og de SGS-reglene «Etter mitt syn gjev det betre meining å sjå termen god skikk som ein ein-skap. Ei semantisk tilnærming som er gjort særleg i relasjon til god regnskapsskikk-standarden, høver etter mitt syn dårleg til god forretningsskikk-standarden.» Dette viser at det er grunnleggende forskjeller mellom god forretningsskikk og SGS-reglene. På generelt grunnlag kan teoriene knyttet til god forretningsskikk således ikke anvendes analogisk på SGS-reglene.

Når rettskildeteorien legger til grunn at internasjonale rettskildefaktorer kommer i tillegg til de syv tradisjonelle rettskildefaktorene ved Eckhoff og Helgesen (1997) s. 22, så er dette begrenset til Norges internasjonale forpliktelser – for eksempel folkeretten. I denne artikkelen vil det derfor bare bli kort vist til aktuelle internasjonale rettskildefaktorer. En

juridisk analyse innebærer også en avgrensning mot etikkens grunnleggende spørsmål.

På bakgrunn av at matrikkelloven forutsetter at god landmålerskikk skal ha tilsvarende innhold og rettsvirkning som andre lovfestede SGS-regler, er den metodiske tilnærmingen til problemstillingen at en først gjennomfører en grundig analyse av rettskildelitteraturen før en ser nærmere på andre lovfestede SGS-regler. Når det gjelder andre lovfestede SGS-regler må en med hensyn til artikkelens omfang foreta et utvalg. Foruten at de må være lovbestemte, er det lagt vekt på at de oppfyller følgende kriterier: at det foreligger relevant rettspraksis i form av én eller flere prinsipielle dommer, at SGS-regelen anses for å ha en viss selvstendig betydning, og at SGS-regelen har hatt en viss innholdsmessig utvikling. I denne artikkelen har en derfor valgt å se nærmere på god regnskapsskikk, god revisjonsskikk og god meglerskikk i eiendomsmeglingsloven. Med avgrensningen mot etikkens grunnleggende spørsmål har en også valgt å avgrense mot god advokatskikk, hvor etikk er det dominerende elementet. Det ble også vurdert å se på god inkassoskikk, men her har det vært begrenset utvikling etter Mo (1994).

2 Rettskildeperspektivet på SGS-reglene

For enkelte SGS-regler har det vært en begrepsmessig utvikling fra god forretningsskikk til spesiell god skikk-regel. Eksempelvis kan det vises til god forretningsskikk i eiendomsmeglingsloven av 1938⁵, som ble endret til god meglerskikk i eiendomsmeglingsloven av 1989⁶ og videreført som god meglerskikk i den gjeldende eiendomsmeglingsloven. Denne begrepsmessige utviklingen har gjort at rettskildelitteraturen i stor grad drøftet det mer generelle begrepet «god forretningsskikk» og hva som menes med en rettslig standard. Således er de SGS-reglene i begrenset grad drøftet særskilt i rettskildelitteraturen.

De sentrale anerkjente aktuelle teoriene og modellene innenfor rettskildelitteraturen

4. Lov 31. mai 1918 nr. 4 om avslutning av avtaler, fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven).

5. Lov 24. juni 1938 nr. 13 om eiendomsmegling.

6. Lov 16. juni 1989 nr. 53 om eiendomsmegling.

fremgår av Boe (1996), Echhoff og Helgesen (1997), Fleicher (1998) og Nygaard (2004). I tillegg til å presentere disse hver for seg, har en valgt å trekke inn Gomard (1997) for å få et helhetlig bilde av den juridiske teorien i tilknytning til SGS-reglene.

Forskjellen mellom rettslige standarder og andre skjønnsmessige uttrykk av Boe

Modellen fra Boe (1996) tar utgangspunkt i hva som er en rettslig standard, når begrepet «god forretningsskikk» blir drøftet. Det fremgår av Boe (1996) s. 225 at:

«Med en rettslig standard menes ord eller uttrykk i en lovtekst som gir anvisning på en målestokk for fenomener som ligger utenfor loven, så som en praksis, utbredte holdninger i samfunnet eller andre forhold som skifter med tiden. All den stund fenomenene endrer seg over tid, vil også innholdet i loven gjøre det.»

På s. 227 er det utledet fire forskjeller mellom rettslige standarder og andre skjønnsmessige ord/uttrykk i lovteksten (med tilhørende forklaringer).

- I. Lovteksten gir anvisning på en målestokk som ligger utenfor loven.
- II. Målestokken gir et direktiv til rettsanvenderen.
- III. Målestokken fylles ut av andre enn rettsanvenderen.
- IV. Standarden skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg.

Hvis en skulle prøve denne modellen i forhold til SGS-reglene, kan en formulere det slik at målestokken selvfølgelig her er knyttet til «god» (I. det skjønnsmessige), at en må forholde seg til «skikken» på samme måte som lovene (II. hvordan forholdene utenfor loven forandres), at det er yrkesutøverne i fellesskap og ikke er den enkelte yrkesutøveren som i utgangspunkt fyller ut denne målestokken (III.), og at den i tråd med samfunnsutviklingen er under kontinuerlig utvikling (IV.).

Problemet med punkt I. er at lovgiver i varierende grad har presisert deler av innholdet i SGS-reglene, eksempelvis i forhold til eiendomsmeidlerloven som nevnt innled-

ningsvis. Målestokken ligger således nødvendigvis ikke sin helhet utenfor loven, slik også Nygaard (2004) hevder på s. 347 (kommentert nedenfor).

I forhold til punkt II. er det vanskelig å se at dette kan anses som en forskjell som i realiteten ikke er dekket av punkt I. Slik det er formulert er det også vanskelig å utlede at dette er en forskjell fra andre skjønnsmessige ord og uttrykk. Dette følger av de alminnelige rettskildeprensippene i Eckhoff og Helgesen (1997) s. 23. SGS-reglene er lovfestet som andre krav i loven. Hva som er innholdskravet i SGS-reglene må utledes fra praksis, uttalelser og lignende.

Yrkesutøverne har i utgangspunktet selv ansvaret for å fylle ut målestokken i de SGS-reglene, i tråd med punkt III. Dette blir derimot en kunstig konstruksjon når dette formuleres som om det er andre enn rettsanvenderen som fyller ut denne målestokken. Innenfor enkelte yrker er det gjennom utførelsen av yrke at den enkelte rettsanvenderen må bruke sitt profesjonelle skjønn når det oppstår nye problemstillinger som ikke har vært behandlet tidligere. Eksempelvis har de fire store revisjonsfirmaene stor innflytelse og ansvar for å fylle ut målestokkene god regnskapsskikk og god revisjonsskikk når det oppstår nye problemstillinger innenfor regnskap og revisjon.

Når det gjelder punkt IV. er denne kontinuerlige utviklingen i utgangspunktet et sentralt kjennetegn også i forhold til andre skjønnsmessige ord og uttrykk i loven.

I modellen til Boe(1993) ble det bare utledet tre forskjeller mellom rettslige standarder og andre skjønnsmessige ord og uttrykk i lovteksten.

- I. Lovteksten inneholder en målestokk.
- II. Målestokken fylles ut av andre enn rettsanvenderen
- III. Standarden skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg.

En ser her at punkt I tidligere var mer generell, og omfattet både punkt I og II fra Boe (1996). Dette ga et langt tydeligere bilde og kunne lettere anvendes i forhold til SGS-reglene.

God skikk-regler av Nygaard

Utgangspunktet i Nygaard (2004) s. 190–191 er at en god skikk-regel er en rettslig standard. Ordlydstolkningen av en rettslig standard er at det er en målestokk eller mønster for sosialt korrekt framferd. I den sammenheng påpekes det at en rettslig standard er et upresist ord for normer på området.⁷ Når det gjelder innholdet i den rettslige standarden vil det

«...dels vera avhengig av samfunnssynet på tida for den aktuelle handlinga. Men kva som er skikk og bruk eller praksis, må i prinsippet hentast utanfrå.»

At innholdet rettslige standarder er «avhengig av samfunnssynet på tida for den aktuelle handlinga» viser at dette er dynamiske begrep. Dette er også lagt til grunn i modellen til Boe (1996) i punkt IV. ovenfor.

I forhold til hva som menes med «utanfrå» er det i Nygaard (2004) s. 347 sagt at «god skikk er ein målestokk som er å finna i det praktiske livet utanfor lova». Utgangspunktet er dermed delvis det samme som punkt I. i modellen til Boe (1996), at målestokken ligger utenfor loven. Ved å lovfeste god skikk-reglene fremheves det i Nygaard (2004) s. 191 jfr s. 253–254 at disse målestokkene som finnes i det praktiske liv blir rettsregler. Dette tilsvarer delvis punkt II. i modellen til Boe (1996). Begrensningen i rettsregelen ifølge Nygaard (2004) s. 191 er at «*Skikken må vera god*». En slik begrensning fremgår ikke like klart hos Boe (1996), som knytter målestokken til lovteksten. Gjennom domstolskontrollen etterprøves rettsregelens kvalitative innhold, slik som i Rt. 1998 s. 1315 (gjaldt god forretningsskikk).

Videre presiserer Nygaard (2004) s. 191, med henvisning til Rt. 1984 s. 248 at domstolene må ta standpunkt til god skikk-regler selv om det ikke er påvist noen skikk på området, eller skikken er lite dokumentert. I slike tilfeller vil det være nærliggende at en legger til grunn det teoretiske utgangspunktet til Eckhoff og Helgesen (1997) og Gomard (1997), som gjennomgås nedenfor.

Dommen i Rt. 1984 s. 248 er også av prinsipiell interesse i forhold til å vurdere hvem som fastsetter god skikk-reglene. Saken mellom Nanset Standard og Felleskjøpet gjaldt erstatning for goodwill-tap. Problemstillingen var om, og eventuelt i hvilken grad, et organ som Næringslivets Konkurransutvalg utsagn ga uttrykk for god (forretnings-)skikk på området. Det ble i dommen uttalt at «responsa som avgis av et organ som Næringslivets Konkurransutvalg binder ikke domstolene, selv om jeg er enig i at det ofte vil være naturlig å tillegge dem betydelige vekt». I analysen til Nygaard (2004) s. 217 fremheves det at dette innebærer et strengt krav til konkret relevans mellom de utsagn som et organ avgir og den konkrete saken. I denne saken var det avgjørende «at det knytter seg atskillig usikkerhet til hva innholdet i og rekkevidden av de foreliggende responsa er». Det er med andre ord relevansen som er avgjørende når en skal vurdere om praksisen kan legges til grunn som skikk på området. Dette må sees i sammenheng med kravet til at skikken må være god. Ved en sammenligning med Boe (1996) vil dette delvis tilsvare punkt III. i modellen.

Fleichers rettslige standard i vid og snever forstand

Fleicher (1998) s. 95 tar også utgangspunkt i hva som er en rettslig standard når begrepet «god forretningsskikk» blir drøftet. Innledningsvis blir det derimot her trukket et skille mellom rettslige standarder i vid forstand og i snever forstand.

Med rettslig standard i vid forstand legges det til grunn «alle vage, skjønnsmessige og ofte mer eller mindre «moralske» formuleringer». En rettslig standard i snever forstand er derimot «en vurderingsmåte som konkret faktisk forekommer i samfunnet», som for eksempel god forretningsskikk, hvor en tolker dette «identisk med den faktisk forekommende forretningspraksis». Skillet tilsvarer delvis det skillet som Boe (1996) trekker mellom rettslige standarder og andre skjønnsmessige uttrykk, hvor de sistnevnte tilsvarer Fleichers (1998) rettslige standarder i vid forstand.

7. Begrepsmessig er han således mer opptatt av generalklausuler, som han anser som et mer presist begrep. «Generalklausular gir rom for konkret skjønn over kva som er innhaldet i rettsvilkåret, og om det er innfridd i det konkrete tilfellet». Generalklausuler er også et begrep som ble brukt av Ragnar Knoph.

Videre påpeker Fleicher (1998) at både standardene i snever og vid forstand har den fordel at rettsreglernes innhold kan utvikles i takt med moraloppfatninger og andre synspunkter i samfunnet. Som Boe (1996), er også Fleicher (1998) opptatt av hvem skal fylle standardene. I forhold til SGS-reglene blir det derimot langt mer treffende når Fleicher (1998) på s. 96 uttaler at «I betydelige grad overlates det således til andre enn lovgiver selv å fastlegge lovens endelige innhold og virkninger i praksis». Her får en frem samspillet mellom rettskildefaktorene loven/forarbeidene hvor lovgiver bestemmer, og privates praksis – hvor lovgivende myndighet bare har en viss innflytelse. Fleicher (1998) påpeker at det i siste instans er domstolens oppgave å tolke lovens innhold når rettslige tvister skal avgjøres. Domstolskontrollen skal dermed motvirke at det etableres en praksis som er i strid med samfunnets og lovgivers interesser.

Det er vanskelig å se hvordan det teoretiske skillet mellom rettslige standarder i vid og snever forstand som Fleicher (1998) her anfører kan bidra i tolkningen av SGS-reglene. Domstolene vil også for rettslige standarder i vid forstand kunne legge til grunn privates praksis som en rettskildefaktor. På samme måte vil en rettslig standard i snever forstand også ha flere av de samme kjennetegnene som rettslige standarder i vid forstand. Dette er særlig fremtredene i forhold til SGS-reglene hvor en har de moralske sidene som knytter seg etikk, eksempelvis de etiske sidene knyttet til god advokatskikk som fremgår av kapittel 12 i advokatforskriften.

God skikk-normer av Eckhoff og Helgesen, og Gomard

I Eckhoff og Helgesen (1997) s. 256 er «God skikk-normer» omtalt slik at «de regulerer ikke spesielle avtalevilkår, men stiller alminnelige krav til forsvarlig og hederlig opptreden innen vedkommende yrke». Selv om Eckhoff og Helgesen (1997) har uttalt seg svært kort, har de gjennom begrepet «normer» og henvisningen til et «alminnelig krav til forsvarlig og hederlig opptreden» gitt uttrykk for at god skikk skal forstås på tilnærmet samme måte som Gomard (1997) s. 110:

«Begrebet god skikk, som det forekommer i lovgivningen, er ikke, som man umiddelbart kunne tro, nødvendigvis en affotografering af, hvordan gode virksomheter i branchen faktisk drives, men er snarere et udtryk for en faglig etikk, som vinder eller burde vinde tilslutning blant virksomhederne i et relevant miljø. God skikk er, som også etikk er, snarere et normativt end et deskriptivt begreb.»

Et slikt teoretisk utgangspunkt har flere forutsetninger. For det første forutsetter det at god skikk på generelt grunnlag gir en målestokk som er normativ. Ut fra en ordlydsfortolkning skal en kunne utlede hva som burde være forsvarlig og hederlig til enhver tid. For det andre forutsetter det at god skikk for de enkelte yrker gir et særskilt grunnlag for å fastsette en slik målestokk. Ordlydsfortolkningen må her bli at en skal kunne utlede hva som er forenlig med den yrkesetiske opptreden. Dette gir SGS-reglene et svært begrenset innhold.

En samlet oversikt

Ved å ta utgangspunkt i rettskildelitteraturens ulike vektlegging av praksis får en frem den vesentligste forskjellen mellom de ulike teoriene og modellene i rettskildelitteraturen. Ytterpunktene i rettskildelitteraturen vil, som det fremgår i redegjørelsen ovenfor, være Nygaard (2004) som tillegger praksis svært stor betydning, i motsetning til Gomard (1997) som tillegger praksis svært begrenset betydning.

Videre tillegger også Boe (1996) og Fleicher (1998) praksis betydning, og ligger således nær ytterpunktet til Nygaard (2004) i rettskildelitteraturen. Det er derimot liten grunn til å konstruere et nyansert skille mellom Boe (1996) og Fleicher (1998) i forhold til betydningen av praksis, selv om Boe (1996) har flere andre likhetstrekk med Nygaard (2004) som ikke Fleicher (1998) har.

I motsatt ytterpunkt vil Eckhoff og Helgesen (1997) sin vektlegging av praksis ligge nær Gomard (1997). Bakgrunnen for at en ikke kan likestille dem helt med hensyn til vektlegging av praksis er at Eckhoff og Helgesen (1997) med sin korte uttalelse ikke kan tolkes like kategorisk som Gomard (1997).

Denne teoretiske bredden i rettskildelitteraturen må sees i lys av presiseringen ovenfor om at rettskildelitteraturen i stor grad har drøftet det mer generelle begrepet «god forretningsskikk» og hva som menes med en rettslig standard, slik at SGS-reglene i begrenset grad drøftet særskilt.

3 God regnskapsskikk

Utgangspunktet for god regnskapsskikk er i dag nedfelt i regnskapsloven⁸ § 4-6, «Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk». Ordlyden i § 4-6 er et resultat av at kapittel 2 i regnskapsloven i 2004 ble skilt ut, og utgjør i dag bokføringsloven⁹. I bokføringslovens § 4 første ledd nr. 10 ble det innført en ny rettslig standard gjennom «god bokføringsskikk»¹⁰. Regnskapsloven er dermed i realiteten blitt en årsregnskapslov. «God bokføringsskikk» må videre sees i sammenheng med den rettslige standarden «god regnskapsførerskikk» i regnskapsførerloven¹¹. I det følgende avgrenses det mot en nærmere behandling av disse.

Det historiske utgangspunktet for god regnskapsskikk i dag er uttalelsene fra Regnskapslovkomiteen av 1959 (avgitt 5. oktober 1962) s. 73, senere gjengitt i Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) og siterte i «alle» artikler/bøker som omhandler god regnskapsskikk.

«Begrepet skikk forutsetter en fast forekomende praksis med en viss utbredelse. Derimot vil en god regnskapsskikk kanskje bare finnes hos en del av de regnskapspliktige. Kravet om at en skal følge god regnskapsskikk er derfor i virkeligheten ganske vidtgående. Hva som er god regnskapsskikk vil i noen grad være avhengig av de foreliggende forhold i det enkelte tilfelle, slik som virksomhetens art og størrelse. Oppfatningen av hva som er god regnskapsskikk kan forandres med den økono-

miske utviklingen. Nye forhold skaper nye problemer og krever en ny, vanligvis forbedret praksis. Også den teoretiske forskning kan være av betydning når en skal vurdere hva som bør være god regnskapsskikk.»

En kan dermed utlede et krav til «en viss utbredelse» (skikk) og et krav til kvalitet (god). I tillegg skal det legges vekt på at god regnskapsskikk «forandres med den økonomiske utviklingen», og at «teoretisk forskning kan være av betydning». God regnskapsskikk er tilnærmet identisk med beskrivelsen av god skikk-regler i Nygaard (2004) og delvis lik modellen til Boe (1996).¹² Utbredelseskravet tilsvarer det som Nygaard (2004) utleder fra alle rettslige standarder, at «skikk og bruk eller praksis, må i prinsippet hentast utanfrå» jfr punkt I. hos Boe (1996). Når det gjelder kravet til kvalitet har Nygaard (2004) formulert dette som et krav til at «skikken må vera god». At god regnskapsskikk forandres med den økonomiske utviklingen er utledet fra kjennetegnet til rettslige standarder ved at de «dels vil vera avhengig av samfunnssynet på tida for den aktuelle handlinga», slik det er formulert av Nygaard (2004) jfr punkt IV hos Boe (1996). Den svært grundige dommen fra LB-1995-3002¹³ ble avsagt før den nye regnskapslovens ikrafttredelse, men fastslår det prinsipielle:

«Lovens krav til god regnskapsskikk er en rettslig standard, som må oppfattes å representere en henvisning til "den oppfatning som gjør seg gjeldende blant kvalifiserte regnskapsfolk", jf Ot.prp.nr. 19 (1974–75) s 154. Dette innebærer at standarden inneholder krav om både kvalitet og utbredelse. Samtidig gir den uttrykk for et dynamisk begrep.»

Sitatet fra Ot.prp. nr. 19 (1974–1975) viser at punkt II. og III. i modellen til Boe (1996) har

8. Lov 17. juli 1997 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven).

9. Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven).

10. For en nærmere redegjørelse av god bokføringsskikk vises det til «God bokføringsskikk – med kommentarer til lov og standard» av Høylye, Kristensen og Opsahl (Gyldendal Norsk Forlag AS 2009) side 51 flg.

11. Lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere.

12. Johnsen og Kvaal (1999) side 192–193 har derimot sitert Ravnaas (1991) side 346 når det gjelder fellestrekk for rettslige standarder. Dette må skyldes den praktiske tilnærming som er lagt til grunn hos Ravnaas, sammenlignet med den teoretiske tilnærmingen i rettskildelitteraturen.

13. Dommen fra 22.04.1998 er ikke inntatt i Rettens Gang, og sidehenvisningene er derfor med utgangspunkt i utskriften fra lovdata.

klare svakheter i forhold til god regnskapsskikk. Her er rettsanvenderen, i form av kvalifiserte regnskapsfolk, med på å utvikle målestokken.

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) ble opprettet i 1989 med formål å utgi regnskapsstandarder. De skulle dermed overta rollen til Norske Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF) som tidligere hadde gitt anbefalinger om god regnskapsskikk. Ravnaas (1991) har på s. 375–387 gitt en kritisk og god gjennomgang av den tidlige historiske utviklingen av regnskapsstandardene. Anbefalingene og senere regnskapsstandarder skal sikre kravet til god kvalitet, og at god regnskapsskikk blir endret i takt med den økonomiske utviklingen. Både i NSRF og NRS har forskningsmiljøene vært representert. Andre anerkjente institusjoner som Norsk Finansanalytikerforening og Oslo Børs har også bidratt til utviklingen av god regnskapsskikk med sine uttalelser. Både anbefalingene fra NRS / NSRF og uttalelsene fra Norsk Finansanalytikerforening og Oslo Børs, vil utvilsomt oppfylle det strenge kravet til relevans utledet av Nygaard (2004), jfr punkt III. hos Boe (1996).

Det er i Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) s. 106 sagt at Finanskomiteen sluttet seg til departementets presisering om «at god regnskapsskikk som tidligere skal fastlegges gjennom praksis med utarbeidelse av normer fra anerkjente normstiftende institusjoner». I Johnsen og Kvaal (1999) s. 210 er dette tolket som en moderat svekkelse av kravet til utbredelse og en tilsvarende moderat skjerpelse av kravet til kvalitet, i forhold til det historiske utgangspunktet.

Når det gjelder det historiske utgangspunktet om at god regnskapsskikk var avhengig av «virksomhetens art og størrelse», så må dette sees i lys av flere forhold. Bakgrunnen for dette utsagnet var det tradisjonelle synet på kostnad-nytte vurderingen av regnskapsinformasjon og praktiserbarhet i regnskapet. Dette var tidligere nedfelt gjennom det lovfestede vesentlighetsprinsippet. Selv om en ikke lovfestet vesentlighetsprinsippet i den nye regnskapsloven, så skal det legges vekt på vesentlighet i vurderingen av

god regnskapsskikk. Når det gjelder små foretak, har disse gjennom dagens regnskapslov fått svært mange tilpassede bestemmelser nettopp ut fra hensynet til «virksomhetens art og størrelse».

Det fremgår av NOU 1995: 30 s. 30–31 at hovedprinsippet om god regnskapsskikk står sentralt i regnskapslovgivningen. Dette skyldes at «Regnskapslovgivningen er moderat og kan best karakteriseres som en rammelovgivning». Gjennom det dynamiske begrepet god regnskapsskikk vil den rettslige standarden endre seg i tråd med den økonomiske utviklingen. Det regnskapsfaglige miljøet har historisk sett hatt sterk posisjon i Norge, hvor en har hatt stor tillit hos lovgiver med hensyn til selv å ta ansvar for utviklingen av kvalitetskravet til god regnskapsskikk. En gjennomgang av dommer fra Høyesterett og lagmannsrettene viser at domstolene ikke har brukt muligheten/sett det som nødvendig å korrigere kvalitetskravet som ligger i god regnskapsskikk. Det er derimot ikke tvil om at kvalitetskravet kan etterprøves gjennom domstolskontroll, i tråd med Nygaard (2004). I lys av at god regnskapsskikk innebærer komplekse og sammensatte vurderinger under kontinuerlig økonomisk utvikling, kan en konkludere med at det regnskapsfaglige miljøet har vist seg tilliten verdig og tatt dette ansvaret. I flere av sakene hvor Høyesterett og lagmannsrettene har behandlet spørsmålet om god regnskapsskikk, har sakene vært knyttet til skatterettslige problemstillinger – eksempelvis Rt. 2004 s. 1921. Dette skyldes at § 50 femte ledd i den gamle skatteloven inneholdt en bestemmelse om «avsetning etter god regnskapsskikk». Den nye skatteloven i 1999 har begrenset denne direkte koblingen mellom flere av de regnskapsrettslige reglene og de skatterettslige reglene. Selv om den direkte henvisningen til god regnskapsskikk er fjernet vil det likevel være aktuelt å vurdere god regnskapsskikk i forhold til blant annet § 14-4 og § 14-5 i dagens skattelov.

Tilsvarende har Høyesterett og lagmannsrettene i flere saker behandlet god regnskapsskikk i tilknytning til bestemmelser i den gamle aksjeloven¹⁴. I den forbindelse

14. Lov om aksjeselskaper m.v. 4. juni 1976 nr 59.

kan det nevnes at en i LB-1995-3002 (s. 79 følgende) blant annet drøftet § 1-2 andre ledd, § 11-4 første ledd, § 11-10 tredje ledd, § 10-7 første ledd og § 11-12 første ledd i den gamle aksjeloven. Bestemmelsene i kapittel 11 i den gamle aksjeloven ble derimot inntatt i regnskapsloven ved innføringen av ny regnskapslov og ny aksjelov/allmennaksjelov. Koblingen mellom god regnskapsskikk og ny aksjelov / allmennaksjelov er nå svært begrenset.

Av NOU 1995: 30 s. 31 fremgår det at «Rammelovgivning i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming». Med rammelovgivning viser en her til de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven § 4-1 som god regnskapsskikk bygger på. At rammelovgivningen gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming innebærer at det regnskapsfaglige miljøets ansvar for utvikling av god regnskapsskikk videreføres i den nye regnskapsloven. Konklusjonen i NOU1995: 30 s. 31 er dermed at «God regnskapsskikk betyr derfor samsvar med rammelovgivning og grunnleggende regnskapsprinsipper, samt allmenn aksept i praksis».

Johnsen og Kvaal (1999) s. 195 påpeker at god regnskapsskikk har tre funksjoner:

- den inneholder et alminnelig kvalitetskrav
- den utfyller konkrete bestemmelser
- den kan i visse tilfeller korrigere konkrete bestemmelser

Når det gjelder det alminnelige kvalitetskravet skiller Johnsen og Kvaal (1999) s. 198 mellom det som «er ivaretatt ved de grunnleggende regnskapsprinsippene» og det som defineres som trivielle kvalitetskrav, med henvisning til Regnskapslovkomiteen av 1959 s. 73 hvor det er stilt krav til orden, pålitelighet, klarhet, fullstendighet, kontinuitet. Denne henvisningen er også inntatt i LB-1995-3002 s. 9 som anførsel fra de anken-de parter.

Som rettslige standard utfyller utvilsomt god regnskapsskikk konkrete bestemmelser. Det er derimot mer omtvistet om god regnskapsskikk i visse tilfeller kan korrigere konkrete bestemmelser. Ifølge Vårdal og

Johnsen (1989) s. 54 var det tidligere en oppfatning om at god regnskapsskikk, slik det var nedfelt i den tidligere lovgivningen, «ikke [kan] korrigere det resultat en kommer til ved å nytte detaljregler». Ved innføring av den nye regnskapsloven kan korrigerende utvilsomt skje i de tilfellene hvor det vil være i tråd med god regnskapsskikk å bruke en unntaksregel i stedet for en hovedregel, eksempelvis regnskapslovens § 4-2 andre ledd, hvor det uttrykkelig fremgår at unntak kan følge av god regnskapsskikk. Korrigering kan ifølge Johnsen og Kvaal (1999) s. 197–198 også skje i tilfeller hvor lovgiver har gitt to alternative løsninger, men som følge av den økonomiske utviklingen er det ene alternativet ikke lenger i tråd med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk vil i denne sammenhengen være en generell regel, og de detaljerte reglene som gir to alternative løsninger vil være spesielle regler. Ifølge Ravnaas (1991) s. 359 vil en slik tolkning i utgangspunktet stride mot det tradisjonelle rettskildepriippet *lex specialis*. Motargumentet kan her utledes gjennom drøftelsen til Nygaard (2004) hvor god skikk-reglene anses som rettsregler. Rettsregler som er utledet fra god regnskaps-skikk vil således være nyere i forhold til den gamle regelen med to alternative løsninger, tolkningen vil dermed være i tråd med det tradisjonelle rettskildepriippet *lex posterior*. Det følger også av den prinsipielle drøftelsen til Eckhoff og Helgesen (1997) s. 99–110 at formålet til en generell regel og en spesiell regel kan være forskjellig, slik at en ved endrede forhold må tolke bestemmelsen slik at man velger et tolkningsalternativ som best realiserer formålet. I LB-1995-3002 har en også behandlet spørsmålet s. 59:

«Når det innen det regnskapskyndige miljø utbrer seg en ny oppfatning om hvordan visse typer transaksjoner bør føres i årsoppgjøret, eller om hvordan en ny type transaksjon bør føres, er det ikke i strid med den rettslige standarden å følge den nye oppfatningen selv om den tidligere ikke har vært praktisert. Dersom den nye oppfatningen ikke straks følges opp av det store flertallet av kvalifiserte regnskapsfolk, men gradvis blir den enerådende, vil den

rettslige standarden i en kortere eller lengre overgangsperiode gi rom for flere måter å føre vedkommende transaksjoner på. Denne sammenfatningen av det dynamiske element ved denne rettslige standarden oppfattes å være i samsvar med den utredning som er gitt av Ravnås i BÅHR: Næringslivsjus, 1991, s 343 flg.»

I dommen legges det dermed avgjørende vekt på hvor raskt kvalifiserte regnskapsfolk følger opp den nye oppfatningen. At «god regnskapsskikk» i den nye regnskapsloven i visse tilfeller skal kunne korrigere konkrete bestemmelser var en viktig forutsetning for den argumentasjonen som Johnsen (1996) s. 218-219 la til grunn når det ble argumentert for at det ikke var nødvendig å innføre et overstyringsprinsipp i form av en egen regel om et rettviseende bilde.

At det ved vurderingen av god regnskapsskikk er lagt vekt på teoretisk forskning fremgår tydelig av dommen gjennom henvisningen til Ravnås (1991)¹⁵. Det spesielle i denne saken var at en av de saksøkte (Statsautorisert revisor Odd Korsnes) hadde publisert en artikkel i 1989¹⁶ om temaet, som det i dommen også ble vist til. I det følgende avgrenses det mot en mer detaljert gjennomgang av den faglige drøftelsen av GRS 17 som fremgår av dommen.

I 2004 ble kravet om at «Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde» likevel innført i regnskapsloven §3-2a første ledd. Dette er drøftet av Johnsen og Hove (2004) s. 31, som konkluderer med at innføringen av rettviseende bilde var uten realitet ettersom det i sin helhet var dekket av god regnskapsskikk. Tvert imot er det en fare for at innføringen av rettviseende bilde i verste fall er egnet til å skape misforståelser. En kan dermed fastslå at god regnskapsskikk også etter innføringen av begrepet rettviseende bilde har stor selvstendig betydning. For øvrig vises det til Johnsen (2005) s. 60, som innledningsvis påpeker at det nye kravet til

rettviseende bilde er overflødig og skaper uklarhet.

I forhold til internasjonal påvirkning kan en også vise drøftelsen av rettviseende bilde («true and fair view» – TFV) i Johnson (2005) s. 64 hvor det fremheves:

«Siden TVF er et dynamisk begrep knyttet til utviklingen i praksis og ikke er et uavhengig kvalitetskrav, er det regnskapsfaglige innholdet bestemt av praksis i det enkelte land.»

En gjennomgang av rettspraksis viser at det ikke foreligger prinsipielle avgjørelser hvor internasjonale rettskildefaktorer, herunder IFRS (International Financial Reporting Standards), er trukket inn i tolkning av god regnskapsskikk. Jacobsen (2006) s. 23 legger likevel til grunn at utviklingen av god regnskapsskikk både har vært og er påvirket av internasjonale rettskildefaktorer, selv om full harmonisering ikke har vært mulig eller har vært ansett som en optimal løsning. Etter innføringen av IFRS-forordningen i regnskapsloven § 3-9 i 2004 kan selskapsregnskapet og konsernregnskapet utarbeides i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene.¹⁷ EY (2007)s. 35 gjør kort rede for hvordan IFRS og «forenklet IFRS» i dag fremstår som et alternativ til god regnskapsskikk.

4 God revisjonsskikk

Utgangspunktet er at «Revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk» jfr § 5-2 andre ledd i revisorloven¹⁸. Den historiske utviklingen av revisjonslovgivningen og god revisjonsskikk fremgår blant annet av NOU 1997: 9 s. 22. God revisjonsskikk ble lovfestet i § 6 revisorloven av 1964¹⁹ som erstattet revisorloven av 1929²⁰. Når det gjelder den prinsipielle betydning av god revisjonsskikk etter revisorloven av 1929 med tilhørende forskrifter kan det vises

15. Som kuriositet har lagmannsretten ved en feil henvist til Ravnås.

16. Revisjon og Regnskap nr 7/1989.

17. Med unntak for små foretak og regnskapspliktige uten økonomisk formål.

18. Det avgrenses i det følgende mot en nærmere behandling av det ulovfestede prinsippet om «god revisjonsskikk» som knytter seg til de etiske reglene for revisorer.

19. Lov 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer.

20. Lov 22. februar 1929 nr. 6 om statsautoriserte revisorer.

til Rt. 1957 s. 607, hvor det ble lagt vekt på at den sakkyndige uttalte at «en revisor kan ikke slavisk følge bestemmelsen i § 5 [i reglene av 24. januar 1931] hvis han er klar over at dette ikke fører frem», når dette er i strid med god revisjonsskikk.

Av NOU1997: 9 s. 23 fremgår det at:

«Det sentrale i loven[av 1964] er innføring av begrepet «god revisjonsskikk» som skulde erstatte de tidligere detaljbestemmelser om revisors oppgaver og plikter.»

God revisjonsskikk hadde derimot blitt innført allerede i aksjeloven av 1957²¹, og innføringen av begrepet i revisorloven av 1964 var således en oppfølging av dette. Denne innføringen av god revisjonsskikk har ikke på samme måte som innføringen av god regnskapsskikk gitt oss forarbeider av samme prinsipielle betydning. Som punkt I. i modellen til Boe (1996) er det likevel ikke tvil om lovteksten her gir anvisning på en målestokk som ligger utenfor loven, noe som også delvis tilsvare Nygaard (2004).

I Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 179 hevdes det at:

Tradisjonelt har man sagt at innholdet i standarden svarer til «den oppfatning som til enhver tid gjør seg gjeldende hos den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrket». Normen som kreves er ikke relatert til hva den enkelte revisor legger i normen, men hva som objektivt kan kreves (Bonus Pater Familias).

Ut fra rettskildelitteraturen har en her et annet teoretisk utgangspunkt enn ved god regnskapsskikk. På den ene siden har en her likhetstrekk til punkt III. i modellen til Boe (1996) og Nygaard (2004) med henvisning til «den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrke». På den annen side har en gjennom henvisning til «hva som objektivt kan kreves» likhetstrekk til god skikk-normer av Eckhoff og Helgesen (1997) og Gomard (1997).

Det teoretiske utgangspunktet i Siebke og Cordt-Hansen (2006)²² s. 178–179 er at god revisjonsskikk i henhold til Fleicher (1998) må anses som en rettslig standard i snever forstand. Som det er argumentert med ovenfor, er det vanskelig å se at denne sontringen mellom rettslige standarder i snever og vid forstand gir et vesentlig bidrag til tolkningen av god revisjonsskikk. Videre argumenterer Siebke og Cordt-Hansen (2006) for at det i forhold til domstolskontrollen som er anført av Fleicher (1998) må tas hensyn til at normer og anbefalinger for god revisjonsskikk kan «inneholde målsettinger som ennå ikke er alminnelig akseptert i praksis». Denne reservasjonen fremstår som et unntak for hovedregelen og er ikke utledet av Fleicher (1998). Det vil derimot være i tråd med tilnærmingen til Gomard (1997) om at god skikk ikke nødvendigvis er slik praksis er i bransjen, men hvordan praksis i bransjen burde være. Således vil dette ikke være helt treffende i forhold til punkt II. i modellen til Boe (1996), ettersom Siebke og Cordt-Hansen (2006) sår en viss tvil om i hvilken grad målestokken er et direktiv til bransjen.

Selv om punkt I. modellen til Boe (1996) i stor grad tilsvare god skikk-reglene til Nygaard (2004) ved at skikk og bruk i prinsippet må hentast «utanfrå», så presiserer Nygaard (2004) at målestokken «er å finna i det praktiske livet utanfor lova». Hovedregelen til Nygaard (2004) blir således unntaket ved tolkningen av god revisjonsskikk.

Det er verken i NOU 1997: 9 eller Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) drøftet et utbredelseskrav slik som for god regnskapsskikk. Bakgrunnen for dette skyldes sannsynligvis at begrepet god revisjonsskikk var basert på *De fem uttalelser fra 1955* gitt av Norges Statsautoriserede Revisorers Forening på anmodning fra Revisorlovkomiteen fra 1953. I utgangspunktet skulle dette til en viss grad tilsvare at god regnskapsskikk er basert på de grunnleggende regnskapsprinsipper. Etter at revisorloven av 1964 trådte i kraft i 1965 tok derimot revisorbransjen i 1968 ansvar

21. Lov 6. juli 1957 nr. 4 om aksjeselskap.

22. Som kuriositet er det her også er vist til Egil Gulbrandsen definisjon i Juridisk leksikon. Definisjonen er ikke direkte knyttet opp mot en eller flere anerkjente teorier fra rettskildelitteraturen og kan i beste fall anses som unøyaktig.

for å utvikle *De fem uttalelser fra 1955* gjennom revisjonsstandarder. Ifølge Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) s. 15 fikk Revisjonskomiteen nedsatt av Norges Statsautoriserte Revisors Forening følgende mandat:

«Komitéen skal på basis av foreliggende innenlandsk og utenlandsk materiale og litteratur, samt med full forståelse av revisjonspraksis i dag, og den utvikling revisjonsfaget er inne i, utarbeide forslag til anbefalinger til god revisjonsskikk.»

I dag har Den norske Revisorforening en permanent komité, Revisjonskomiteen, som utarbeider revisjonsstandardene (RS-ene). Dette er i tråd med punkt III. i modellen til Boe (1996).

De norske standardene ble fra opprettelsen av International Federation of Accountants (IFAC) i 1977 basert på de internasjonale revisjonsstandardene. Det fremgår av NOU 1997: 9 s. 86, sitert i Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) s. 30, at Utvalget ønsket å videreføre dette i den nye revisorloven. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 75 (1997–1998) s. 35 var derimot Departementet av en annen oppfatning:

«Utvalgets forslag er basert på standarder utarbeidet av NSRF. Departementet antar at de standarder som utvalget har bygget sitt forslag på ikke til enhver tid nødvendigvis vil utgjøre de viktigste hovedpunktene i den rettslige standarden god revisjonsskikk. Departementet foreslår at det fastsettes en mer generell bestemmelse om at revisjonen skal utføres etter beste skjønn og at revisor skal vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil, jf lovforslaget § 5-2 første ledd.»

Departementets oppfatning må således tolkes som om standardene «ikke til enhver tid» vil tilfredsstille det strenge kravet til relevans, utledet av Nygaard (2004). Dette skyldes sannsynligvis at standardene i visse tilfeller, i tråd med Gomard (1997), gir uttrykk for hvordan praksis i bransjen burde være og ikke nødvendigvis slik praksis er i bransjen. For god regnskapsskikk har en unngått den

ne problemstillingen ved å bruke målestokken i «det praktiske livet» som hovedregel, med et tilleggskrav om «skikken må vera god», slik det fremgår av Nygaard (2004). Av Siebke og Cordt-Hansen (2006) fremgår det ikke et tilsvarende kvalitetskrav til god revisjonsskikk.

I denne sammenheng er det nødvendig å foreta en korrigerende tolkning av Lunde (2001) s. 174 hvor det blir lagt til grunn at Giertsen (1994) s. 5 «prinsipielt tar avstand fra at bransjeoppfatninga skulle vere avgjerande for så vidt gjeld tolkninga av god revisjonsskikk». Dette blir unøyaktig og unyansert, ettersom Giertsen (1994) på s. 5 fremhever at:

«Domstolene bør ikke frifinne bare fordi nevnte forenings «normer» for god revisjonsskikk er fulgt. Domstolene må vurdere om den anførte «norm» har høy nok kvalitet til å kunne gi uttrykk for erstatningsrettens krav til revisor. Bransjeoppfatning er ikke avgjørende. Avgjørende er, for å bruke erstatningsloven §2-1 om arbeidsgiveransvar, «om de krav skadelidte med rimelighet kan stille til virksomheten eller tjenesten er tilsidesatt.»

Giertsen (1994) må dermed forstås slik at han legger til grunn et alminnelig kvalitetskrav for god revisjonsskikk, og at en ut fra det erstatningsrettslige utgangspunktet må foreta en domstolskontroll med bransjeoppfatningene i forhold til et slikt alminnelig kvalitetskrav. Det er således ikke grunnlag for å tolke dette slik at han prinsipielt tar avstand fra bransjeoppfatningen i tolkningen av god revisjonsskikk.

Den internasjonale påvirkning er i dag, på samme måte som ved opprettelsen av IFAC i 1977, betydelig ved at RS-ene bygger på de internasjonale revisjonsstandardene utgitt av International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). Dermed kan internasjonal praksis og oppfatninger være av betydning ved tolkningen RS-ene.

Innføringen av prinsippet om «etter beste skjønn» er kritisk drøftet av Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 175 følgende. Blant annet siteres det fra Innst. O. nr. 25 (1998–1999) s. 18 som sier at:

«Komiteen forstår forslaget slik at det i begrepet «etter beste skjønn» ikke åpnes for at revisor skjønnsmessig skal kunne avvike fra god revisjonsskikk, dvs. skjønnsmessig innskrenke revisjonen, og at det ikke implisitt ligger en forståelse av at «etter beste skjønn» ikke tilfredsstillende god revisjonsskikk. I forhold til en slik forståelse vil begrepet «etter beste skjønn» være å tolke påbyggende i forhold til god revisjonsskikk. Komiteen merker seg at departementet i brev av 8. oktober 1998 til komiteen underbygger en slik forståelse. Det heter her bl.a.:

....

Kravet til at revisjonen skal utføres «etter beste skjønn» vil komme i tillegg til kravet til «god revisjonsskikk.»

Tolkingen som er lagt til grunn her forutsetter en snever tolkning av god revisjonsskikk. En vid tolkning av god revisjonsskikk ville inkludert begrepet «etter beste skjønn». Sammenlignet med forholdet mellom god regnskapsskikk og rettvise bilde så er det ovenfor vist til konklusjonen fra Johnsen og Hove (2004) om at innføringen av rettvise bilde var uten realitet ettersom det i sin helhet var dekket av god regnskapsskikk. For god revisjonsskikk så innebærer derimot innføringen av «etter beste skjønn» en viss svekkelse av den selvstendige betydning til god revisjonsskikk. I det følgende avgrenses det mot en ytterligere drøftelse av forholdet mellom «etter beste skjønn» og god revisjonsskikk.

Konklusjonen i Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 180 er at god revisjonsskikk består av følgende «komponenter»:

- De faglige revisjonsstandarder (RS-ene)
- Eventuelle uskrevne regler og oppfatninger som er alminnelig akseptert i bransjen som eventuelt går lenger enn RS-ene, men ikke kortere.

Presiseringen om at uskrevne regler og oppfatninger bare kan gå lenger enn RS-ene og ikke kortere, vil på mange måter være i tråd med Fleichers (1998) syn om at praksis i strid med samfunnets og lovgivers interesser

skal motvirkes gjennom domstolskontrollen. Det er ikke tvil om at de faglige revisjonsstandardene også vil være underlagt domstolskontrollen.

Videre hevder Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 181 at «I praksis har det vist seg at domstolene legger de faglige RS-ene til grunn som riktig objektiv målestokk...». Selv om det her mangler henvisning til aktuell rettspraksis, så er det likevel ikke tvil om at dette fremgår av sikker rettspraksis. I den sammenheng kan en vise til Rt. 2003 s. 696 (avsnitt 47) hvor det ble fremhevet at «Lovbestemmelsene viser til god revisjonsskikk, og viktig for å belyse hva dette innebærer er normer vedtatt av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF)».

Som andre rettslige standarder har god revisjonsskikk en dynamisk funksjon. Dette fremgår av NOU 1997: 9 s. 25 at «Den rettslige standarden *god revisjonsskikk* benyttes i lovgivningen isteden for detaljregler, og gir muligheter for en mer dynamisk utvikling av fagområdet». Dette er i tråd med punkt IV. i modellen til Boe (1996) og god skikk-reglene til Nygaard (2004). Denne dynamiske funksjonen kan også være utfordring med hensyn til en etterfølgende vurdering, slik som Høyesterett påpeker i Rt. 2003 s. 696 (avsnitt 48):

«Jeg peker på at en vanskelighet ved fastleggningen av kravene er at det er på det rene at revisor i dag har et noe videre ansvarsområde enn på begynnelsen av 1990-tallet, uten at det er enkelt å si hva endringene nærmere innebærer, eller når de har inntrådt.»

At revisorloven er en rammelovgivning hvor god revisjonsskikk har en selvstendig betydning kan vises gjennom Rt. 1998 s. 1924, hvor retten kom til at «Det er for øvrig på det rene at det i april 1991 ikke forelå noen spesielle retningslinjer vedtatt av NSRFs styre for erklæringer etter foretaksregisterloven § 4-4 bokstav e. Det ble derfor vist til at:

«Etter den generelle norm for god revisjonsskikk, vedtatt 4. oktober 1988, skal revisjonsoppdrag utføres «i henhold til lover og regler og overensstemmende med den

oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket.»

Når det gjelder rettskildespørsmålet som kan oppstå ved motstrid mellom god revisjonsskikk og RS-ene, er Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 181 klar på at «standardene vil være av stor betydning ved fastleggingen av innholdet i den rettslige standard, men de binder ikke innholdet i denne».

5 God meglerskikk

God meglerskikk er i det følgende knyttet til eiendomsmegling, og det avgrenses derfor mot andre former megling, som for eksempel megling i tilknytning til handel med verdipapirer, forsikringsavtaler, rettsmekling og lignende. God meglerskikk fremgår av § 6-4 første ledd i eiendomsmeglingsloven, hvor det heter at «Oppdragstaker skal i sin virksomhetsutøvelse opptre i samsvar med god meglerskikk med omsorg for begge parters interesse».

God meglerskikk er gitt en omfattende og bred drøftelse i doktorgraden til Bergsåker (2008) s. 204–263. I forhold til denne artikkelens problemstilling om å foreta en juridisk analyse og sammenligning av overordnede prinsipielle likheter og forskjeller mellom SGS-reglene, hvor en særlig ser på i hvilken grad praksis blir lagt til grunn – blir likevel ikke Bergsåker (2008) helt likelydende. Bergsåker (2008) har blant annet s. 205 fremhevet:

«At plikten til å følge god meglerskikk gjelder for alle og enhver og at den gjelder uavhengig av bestemte megleroppdrag, innebærer at brudd på plikten ikke vil være kontraktsbrudd eller annen type privatrettslig brudd ovenfor oppdragsgiver, interessent eller kjøper.»

Flere av drøftelsene knytter seg med andre ord i til hvem som er omfattet av god meglerskikk, når en er omfattet av god meglerskikk

og rettsvirkningen av brudd på god meglerskikk. I tillegg er det flere drøftelser knyttet til hvilke interesser både god meglerskikk og andre SGS-regler skal beskytte, herunder henvisning til Cordt-Hansen (2001)²³ s. 19–21.²⁴ I drøftelsene av interessenter i tilknytning til god meglerskikk behandler Bergsåker (2008) blant annet meglers egeninteresse s. 226–246, offentlige interesser s. 246–248, oppdragsgivers/selgers interesse s. 249–251 (og s. 261), kjøpers interesse s. 251–252, partenes felles interesser s. 260 og bransjens interesser s. 261–263.

Selv om Bergsåker (2008) på s. 206 har et kap 3.3.2 Generelt om «god skikk»-regler, så fremstår drøftelsen av de ulike SGS-reglene som mer overordnet. I den sammenheng er det begrenset drøftelse av de overordnede prinsippene, og fra rettskildeteorien er det kun vist til Knoph (1948) med en fotnotehenvisning til Nygaard (2004).

Som nevnt ovenfor var det i eiendomsmeglingsloven av 1938 nedfelt et krav om at «megleren skal utføre sitt hverv overensstemmende med god forretningsskikk», jfr § 11 første ledd. Problemstillingen i Rt. 1988 s. 7 var om eiendomsmegleren hadde en alminnelig plikt til, av eget tiltak, å opplyse om de skattemessige konsekvensene ved salg av fast eiendom. Ut fra «god forretningsskikk» i § 11 jfr § 12 i eiendomsmeglerloven av 1938, ble utledet at det ikke var «noen alminnelig plikt for eiendomsmeglere til uoppfordret å ta opp med selgeren spørsmålet om de skattemessige konsekvenser som måtte følge av den overdragelsen som blir formidlet». Verken reglement for eiendomsmeglere og de etiske regler som meglernes yrkesorganisasjon utferdiget, ga grunn til å tolke det slik at eiendomsmegleren hadde en slik plikt. Videre ble det vist til at en slik regel også hadde støtte i juridisk teori (Ole Gjems-Onstad 1982 og Nils Nygaard 1983). Det ble i dommen vist til at det i NOU 1987: 14 s. 65 var presisert «Men meglereplikter i så måte har også sine klare grenser: Partene kan ikke forlange at meglere skal være bygningskyndig eller kunne svare på mer kompliserte skattespørsmål. Her vil meglereplikten

23. Tidligere utgave av Siebke og Cordt-Hansen (2006) side 19–21.

24. Her kunne det vært hensiktsmessig med en henvisning Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2006) side 6–8, som behandler prinsipal-agent teori i tilknytning til revisjon.

plikt være begrenset til å peke på de vansker han ser eller bør se, og eventuelt henvise til andre rådgivere». I denne dommen la Høyesterett vekt på det som Fleicher (1998) definerer som «faktisk forekommende praksis», slik at begrepet god meglerskikk må anses som en rettslig standard i snever forstand.

Ved innføringen av god meglerskikk i stedet for god forretningsskikk i eiendomsmeglingsloven av 1989 ble det fremhevet i Ot.prp. nr. 59 (1988–1989) s. 20 at dette ikke skulle innebære noen realitetsendring. Dette ble også vektlagt i Rt. 1995 s. 1305, hvor det i forhold til lovvalget mellom god foretningsskikk etter loven av 1938 og god meglerskikk etter loven av 1989, på s. 1356 i dommen ble uttalt at «En slik standard utvikles gradvis over tid, og ikrafttredelsen av den nye loven blir ikke skjæringspunkt av vesentlig betydning». Problemstillingen i Rt. 1995 s. 1350 var om eiendomsmegler ut fra god forretningsskikk (1938)/god meglerskikk (1989) burde oppdaget og klargjort for huskjøper at underetasjen ikke var godkjent for beboelse. Som i Rt. 1988 s. 7 ble det lagt vekt på NOU 1987: 14, og det ble fremhevet at en ikke kan kreve at megleren skal være bygningskyn- dig. I tillegg ble det vist til at NOU 1987: 14 s. 73 sier at «ut over vanlig besiktigelse bør det normalt ikke pålegges megleren noen plikt til å undersøke eiendommen med tanke på eventuelle mangler «.

I de Etiske Regler for Norges Eiendoms- meglersforbund er god meglerskikk definert slik i § 1 første ledd andre punktum:

«God meglerskikk er å utføre megleropp- drag i overensstemmelse med den oppfat- ning av etiske og faglige prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjente og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket.»

Definisjonen tilsvarende i stor grad det samme som første setning av det som sitert fra Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 179 om god re- visjonsskikk. Således skulle det i utgangs- punktet være grunnlag for å vise til tilsva- rende likhetstrekk til punkt III. i modellen til Boe (1996) og Nygaard (2004). Bergsåker (2008) s. 218 avviser derimot at disse krite- riene er avgjørende for lovens standard om

god meglerskikk, uten noen nærmere be- grunnelse.

Begrunnelse finner en derimot i forarbei- dene. For begrepet god meglerskikk er det ikke tvil om at det er synspunktene til Gomard (1997) som har vært dominerende. I Ot.prp. nr. 16 (2006–2007) s. 148 er det hen- vist til Ot.prp. nr. 59 (1988–1989) s. 20, hvor departementet uttaler:

«at et generelt krav til god meglerskikk kan få selvstendig betydning i flere tilfelle, men dessuten er en slik standard et viktig sup- plement til lovens mer detaljerte krav til megleren. På denne måte kan praksis og oppfatninger i og utenfor bransjen om hvordan meglervirksomheten bør utøves utfylle lovens andre krav.»

Samtidig understrekes at:

«bransjens egen standard ikke er avgjøren- de for det nærmere innhold av kravet til god meglerskikk. En objektiv norm der hensynet til partene er fremtredende vil måtte være utgangspunkt for fortolkningen av uttrykket «god meglerskikk». Bransjens egen praksis kan medføre strengere, men neppe lempligere krav til god meglerskikk enn en slik objektiv norm medfører.»

Det er med andre ord begrensede likhets- trekk til Boe (1996), Nygaard (2004) og Fleicher (1998). Som nevnt ovenfor har Bergsåker (2008) s. 212–214 i kapitlet «God skikk som rettslig standard» redegjort for Knoph (1948) i sin analyse av rettskilde- teorien. Foruten oversikten over fordeler og ulemper med rettslige standarder er det vanskelig å se at en modell for rasjonalisering, slik den ble utformet av Knoph (1948) s. 29–38, har betydning for tolkning av SGS- reglene i dag.

Av eiendomsmeglingsloven fra 2007 § 6-3 første ledd fremgår det at «Oppdragstaker skal i sin virksomhetsutøvelse opptre i sam- svar med god meglerskikk med omsorg for begge parter interessert». Ordlyden er her tilnærmet lik § 3-1 første ledd i den tidligere eiendomsmeglingsloven av 1989. Både i ka- pittel 6 i gjeldende eiendomsmeglingslov fra 2007 og kapittel 3 i eiendomsmeglingsloven

fra 1989 er det nedfelt regler om «Oppdraget og utførelsen av dette». Kapittel 6 i dagens eiendomsmeglingslov er allerede langt mer detaljert og omfattende enn det var i kapittel 3 i eiendomsmeglingsloven fra 1989. Således er det svært utfyllende regler om hvordan et oppdrag om eiendomsmegling skal gjennomføres. På tilsvarende måte er også andre deler av eiendomsmeglingsloven blitt langt mer detaljert, herunder kapittel 2 med tilhørende forskrifter.

Selv om det i de siterte forarbeidene er fremhevet at god meglerskikk er et «viktig supplement til lovens mer detaljerte krav til megleren», så innebærer denne detaljlovgivningen at god meglerskikk har stadig mindre selvstendig betydning. En kan således konkludere med at lovgiver har valgt en helt annen lovgivningsteknikk enn for god regnskapsskikk og god revisjonsskikk.

Bergsåker (2008) er i begrenset grad opptatt av hvilken selvstendig betydning god meglerskikk har, men fremhever likevel at :

(s. 224) «*Kravet til god meglerskikk kunne her gi en løsning som ikke uten videre kunne utledes av den nevnte lovbestemmelse og det rettskildebilde som denne var en del av.*»

(s. 225) «*Også presise lovbestemmelser kan suppleres med krav om god meglerskikk.*»

Dette er i tråd med de siterte forarbeidene ovenfor, og tilsvarende i stor grad 2 av de 3 funksjonene som god regnskapsskikk har ifølge Johnson og Kvaal (1999) s. 195. Det er likevel en vesentlig forskjell mellom god regnskapsskikk og god meglerskikk på dette punktet. Mens god regnskapsskikk er basert på rammelovgivning, er god meglerskikk i langt større grad basert på en detaljlovgivning. Det må derfor vises større varsomhet med å fremstille det slik at god meglerskikk på generelt grunnlag fremstår som et eget tolkningsalternativ av detaljlovgivningen, i stedet for rettskildenes alminnelige lovtolkningsprinsipper (presiserende tolkning, innskrenkende tolkning, antitetisk tolkning, utvidende analogisk tolkning). Dette vil være i strid med den forutberegneligheten som de detaljerte reglene skal representere.

At god meglerskikk likevel har en viss selvstendig betydning kan vises gjennom Rt. 2005 s. 870.

Denne saken gjaldt opplysningssvikt ved salg av fire leiligheter. Opplysningssvikten bestod i at salgsoppgaven ga inntrykk av at samtlige leiligheter kunne leies ut, selv om dette bare stemte for to av leilighetene. Byretten fastslo at meglers opptreden hadde vært uaktsom – i strid med god meglerskikk – slik at det forelå ansvarsgrunnlag. Dette kom også lagmannsretten frem til, og viste til at det er et strengt ulovfestet aktsomhetsansvar for profesjonsutøvere, med henvisning til Rt. 1995 s. 1350. For Høyesterett aksepterte meglerforetaket at de heftet for opplysningssvikten på culpa-grunnlag og det ble også her vist til Rt. 1995 s. 1350. Det kan i denne sammenheng være nærliggende å sammenligne med Rt. 2003 s. 612.

I Rt. 2003 s. 612 var problemstillingen om en arealsvikt på 10 kvadratmeter boligareal i forhold til det opplyste arealet på 112 kvadratmeter skulle føre til prisavslag på den avtalte kjøpesummen. Høyesteretts skjønnsmessige vurdering var her at de 10 kvadratmeterne utgjorde et areal som var «vesentleg mindre enn det som er opplyst av seljarene» jfr § 3-3. Det er i dommen vist til at målemetodene nå er vesentlig forbedret gjennom definisjonene i (den tidligere) NS 3940, slik at det blir antatt «at en liten leilighet tåler mindre avvik enn en stor – også forholdsmessig sett». Arealsviktdommen utgjør således et prejudikat med hensyn til hva en skal legge vekt på i den skjønnsmessige vurderingen av hva som anses som et «vesentleg mindre» areal, men det gir likevel ikke en absolutt grense. Begrepet er således en rettslig standard i vid forstand i forhold til Fleicher (1998).

I både Rt. 2005 s. 870 og Rt. 2003 s. 612 gjaldt det i prinsippet feil opplysninger gitt av megler. Med en mer prinsippbasert rammelovgivning for eiendomsmegling, hvor megler etter god meglerskikk hadde et generelt undersøkelses- og opplysningsansvar, så ville en unngått disse stadige lovendringene hvor en detaljregulerer nye forhold.

Med utgangspunktet i forarbeidenes faglige krav til virksomheten og personene i virksomheten, har Bergsåker (2008) s. 248 utledet at god meglerskikk stiller krav om en

minstestandard for faglig god utførelse av oppdraget. Argumentasjonen til Bergsåker (2008) blir her unødvendig vanskelig ved at det noe vagt vist til autorisasjons- og kompetansekravenes formål, uten å vise til hvilke forarbeider det her er snakk om og uten å vise til andre rettskilder som underbygger dette. Det skulle derimot ikke være nødvendig å bruke en slik argumentasjon ettersom en gjennom ordlyden i god meglerskikk bør utlede en minstestandard for faglig god utførelse av oppdraget, på samme måte som god regnskapskikk utleder et krav til kvalitet. En kan dermed konkludere med at Bergsåker (2008) argumenterer for at god meglerskikk også har den siste av de 3 funksjonene som god regnskapskikk har ifølge Johnson og Kvaal (1999) s. 195.

Når det gjelder påvirkning gjennom internasjonale rettskilder er den svært begrenset, ettersom god meglerskikk og eiendomsmedling i Norge skiller seg vesentlig fra EU, med unntak av Sverige hvor den svenske loven av 1995 tilsvarende den norske eiendomsmedlingsloven av 1989 ifølge Bergsåker (2008) s. 95.

6 Oppsummering og konklusjon

Lovgiver har for utøvelsen av enkelte yrker valgt en rammelovgivning/prinsippbasert lovgivning med til dels stort rom for profesjonelt skjønn, mens for enkelte andre yrker har en valgt en detaljregulering med svært lite rom for utøvelse av profesjonelt skjønn. Denne forskjellen skyldes i all hovedsak at det verken er mulig eller hensiktsmessig å detaljregulere utøvelsen av enkelte yrker, og at lovgivers tillit til utøvelsen av ulike yrker er svært forskjellig.

Selv om en i rettskildelitteraturen vektlegger praksis i ulik grad, har de enkelte yrker uansett et visst selvstendig ansvar for å fastsette innholdet i god skikk-reglene, med eventuelt korreksjoner gjennom domstolskontrollen. De ulike yrkene har ut fra dette ansvaret organisert seg svært ulikt. Det er i den sammenheng opprettet egne stiftelser, nemnder, bransjeorganisasjoner og lignende organisasjoner for å ivareta dette an-

svaret. I enkelte tilfeller er ansvaret derimot lagt til en eller flere eksisterende organisasjoner eller et offentlig organ. De opprettede organisasjonene er vanligvis sammensatt av personer fra bransjens viktigste aktører²⁵. Organisasjonene fyller ut målestokken gjennom det profesjonelle skjønn ut fra prinsippet om *Bonus Pater Familias*, Siebke og Cordt-Hansen (2006) s. 179. På samme måte som organisasjonene er svært ulike, er de også ulike i sin publisering av hvordan den dyktige og ansvarsbevisste yrkesutøver skal opptre i forhold til SGS-reglene. Enkelte organisasjoner utarbeider normer og anbefalinger gjennom et omfattende regelverk av standarder, andre utarbeider et sett av prinsipper og normgivende enkeltuttalelser. Disse normene og anbefalingene vil i tråd med tradisjonell rettskildelære være veiledende som *privates praxis* (eventuelt andre myndigheters praksis hvis et offentlig organ har utarbeidet dem) for domstolene ved fortolkningen av SGS-reglene. Selv om organisasjonene er svært ulike, er formålet å sikre en enhetlig forståelse av hva som er gjeldende praksis.

Denne artikkelen har i liten grad sett på årsakene til hvorfor SGS-reglene er forskjellige. Det er likevel nærliggende å vise til at dette kan skyldes bransjenes organisering og kvalifikasjonskrav til yrkesutøvelsen. Med innføringen av bachelor- og mastergradsutdanning til erstatning for de tidligere studiene har en i realiteten fått ulike endringer i kvalifikasjonskravene. I tillegg har den gjeldende eiendomsmedlingsloven av 2007 medført flere endringer i kvalifikasjonskravene. I denne artikkelen vil en ikke behandle verken årsaker til hvorfor SGS-reglene er så forskjellige, eller kvalifikasjonskravenes betydning nærmere.

Artikkelens overordnede problemstilling var å foreta en juridisk analyse av SGS-reglene for å få det teoretiske utgangspunktet for god landmålerskikk. I den sammenheng har en sett nærmere på hva fire utvalgte SGS-regler innebærer og hvilken betydning praksis har. I tabellen nedenfor er det gjort en oppsummering av lovgivningsteknikk, hvilken betydning de enkelte god skikk-reglene har, hvordan de fastsettes og hvem som fastsetter god skikk-reglene.

25. I visse tilfeller også utdanningsinstitusjonene.

Tabell 1: Oppsummering

	Regnskapsskikk	Revisjonsskikk	Meglernesskikk
Hvilken lovgivningsteknikk blir brukt?	Rammelovgivning	Rammelovgivning	Detaljlovgivning
Hvordan vektlegges praksis?	Svært stor betydning	En viss betydning	Svært begrenset betydning
Hvilken betydning har begrepet?	Stor selvstendig betydning	En viss selvstendig betydning	Begrenset selvstendig betydning
Hvordan fastsettes god skikk-reglene?	Praksis, Standarder og anbefalinger	Standarder og anbefalinger, Praksis	Reglement, Etske regler
Hvem fastsetter god skikk-reglene?	Bransjen, NRS, Finansanalytikerforening, Oslo Børs	Bransjen, Revisjonskomiteen	Meglernes yrkesorganisasjon,

Ved å se nærmere på hvordan de ulike SGS-reglene vektlegger praksis kan en legge merke til at jo mindre en legger vekt på praksis, jo mindre selvstendig betydning har den SGS-regelen.

Ifølge Bergsåker (2008) s. 214 er fordelene med å vektlegge eksisterende og observerbar praksis, eller en avgitt uttalelse fra et relevant organ (slik det gjøres i tolkning av god regnskapsskikk) at det gir bedre forutberegnlighet. Videre sier Bergsåker (2008) på s. 217 at «Et slikt syn på kravet god regnskapsskikk gir regnskapsaktørene beskyttelse mot at det stilles nye og hittil ukjente krav til god regnskapsskikk i forhold til regnskaps-handlinger som allerede er foretatt». Dette i motsetning til god eiendomsmevling hvor Bergsåker (2008) s. 217 sier at «den enkelte megler selv må vurdere på selvstendig grunnlag en påtenkt opptreden i forhold til kravet om god meglerskikk», hvor de risikerer «påtale av Reklamasjonsnemnda eller av disiplinærsystemet for advokater, av Kredittilsynet eller av domstolene (f.eks i forbindelse med en erstatningssak) for opptreden i strid med god meglerskikk».

Fordelene ved å vektlegge eksisterende og observerbar praksis, eller en avgitt uttalelse fra et relevant organ, vil utvilsomt gjelde for både tolkningen av god regnskapsskikk og god revisjonsskikk. Det må likevel bemerkes at nye og hittil ukjente problemstillinger kan oppstå også her, slik at en på selvstendig grunnlag må foreta en tolkning av kravet til god regnskapsskikk eller god revisjonsskikk.

I forhold til rettspraksis er det slik at domstolene har behandlet langt flere saker hvor det er opptrådt i strid med god meglerskikk enn tilsvarende er for både god regnskapsskikk og god revisjonsskikk. Hvorvidt dette kan tolkes som om risikoen er langt større for feiltolkning av god meglerskikk er noe usikkert. Det er likevel bemerkelsesverdig at eksisterende forskning er begrenset på området for god meglerskikk, i motsetning til god revisjonsskikk og regnskapsskikk.

Foreløpig foreligger det ikke rettspraksis i tilknytning til god landmålerskikk. Matrikelloven med tilhørende forskrift har få detaljerte regler som presiserer god landmålerskikk, det er derfor nærliggende å konkludere med god landmålerskikk må anses som en rammelovgivning. Dette viser at lovgiver har stor tillit til at landmålerbransjen vil ta ansvar for utviklingen av enhetlig forståelse av hva som er gjeldende praksis. Det er ikke mulig å fastslå i hvilken grad praksis vil bli vektlagt, men det følger som en naturlig tolkning av det ansvaret og den tilliten som bransjen har fått at praksis vil være av betydning.

Når det gjelder den selvstendige betydningen av begrepet god landmålerskikk vil det kreve en nærmere redegjørelse av begrepets faktiske innhold. Videre vil spørsmålene om hvordan god landmålerskikk fastsettes og hvem som fastsetter god landmålerskikk stå delvis ubesvarte i påvente av initiativ fra bransjen selv.

Den avsluttende konklusjonen i denne artikkelen er at det teoretiske utgangspunktet

for god landmålerskikk er angitt ut fra følgende likheter/fellestrekk.

SGS-reglene er en målestokk som:

- a) Angir minimumskrav til kvalitet i yrkesutøvelsen utover øvrige lovbestemte krav (omfanget av de øvrige lovbestemte krav påvirker god skikk-regelens selvstendige betydning),
- b) Er dynamisk og utvikles i tråd med samfunnsutviklingen,
- c) Kommer til uttrykk gjennom ulike former normer og anbefalinger fra relevante organisasjoner,
- d) Er underlagt domstolskontrollen med hensyn til kvalitetskravene på et bestemt angitt tidspunkt.

Kilder

- Andenæs, Johs.; *Statsforfatningen i Norge*, 8. utgave, (Tano Aschehoug 1998)
- Bergsåker, Trygve; *Eiendomsmegling – omsorgsplikt og god meglerskikk. Med et spesialstudium av salg ved budgivningskonkurranse* (Doktorgrad ved Universitetet i Oslo 2008)
- Boe, Erik; *Innføring i juss*, 1. utgave, (Tano Aschehoug 1993)
- Boe, Erik; *Innføring i juss*, 2. utgave, (Tano Aschehoug 1996)
- Cordt-Hansen, Hans; *Revisorloven med kommentarer*, 1. utgave, (DnR Forlaget 2001)
- Eckhoff, Torstein; Helgesen, Jan E.; *Rettskildelære*, 4. utgave, (Tano Aschehoug 1997)
- Eilifsen, Aasmund; Messier Jr, William F.; Glover, Steven M.; Prawitt, Douglas F.; *Auditing and Assurance Services* (The McGraw-Hill Companies 2006)
- Ernst & Young (EY) ved redaktør Kvifte, Steinar Sars; *IFRS i Norge. Tema og bransjeartikler*, 4. utgave, (Ernst & Young (2007)
- Fleicher, Carl August; *Rettskilder og juridisk metode* (Ad Notam Gyldendal 1998)
- Giertsen, Johan; *Revisors erstatningsansvar ved forsømt eller mangelfull kontroll av selskapets økonomiske stilling* (Juristkontakt 3/1994, s. 2–8)
- Gomard, Bernhard; *Samarbejde og ansvar i selskaber og koncerner* (GadJura 1997)
- Jacobsen, Finn Berge; *IFRS i norsk regnskapsregulering*. Internasjonale regnskapsstander, s. 22–26 (Cappelen 2006)
- Johnsen, Atle; *God regnskapsskikk versus «true and fair view»*. Analyser og perspektiver i bedriftsøkonomi. Festskrift til Carl Julius Norstrøm. Redaktører; Ekern, Steinar; Gjesdal, Frøystein; Sandmo, Agnar. (Fagbokforlaget 1996, s. 201–220)
- Innst. O. nr. 25 (1998–1999)
- Johnsen, Atle; *God Regnskapsskikk i jubileumsåret* (Revisjon og Regnskap 7/2005, s. 60–68)
- Johnsen, Atle; Hove, Britt Torunn; *Evaluering av regnskapsloven* (Revisjon og Regnskap 1/2004, s. 29–32)
- Johnsen, Atle; Kvaal, Erlend; *Regnskapsloven* (Cappelen Akademiske Forlag 1999)
- Knoph, Ragnar; *Rettslige standarder. Særlig grunnlovens §97* (Oslo 1948)
- Lunde, Tore; *God forretningsskikk næringsdrivande imellom* (Fagbokforlaget 2001)
- Mo, Einar; *Inkassolovens generalklausul om god inkassoskikk* (Lov og rett 1994, s. 192–209)
- NOU 1987: 14
- NOU 1995: 30
- NOU 1997: 9
- Nygaard, Nils; *Rettsgrunnlag og standpunkt* (Universitetsforlaget 2004)
- Ot.prp. nr. 19 (1974–1975)
- Ot.prp. nr. 59 (1988–1989)
- Ot.prp. nr. 42 (1997–1998)
- Ot.prp. nr. 75 (1997–1998)
- Ot.prp. nr. 16 (2006–2007)
- Ravnaas, Ernst; *God regnskapsskikk – som rettslig standard*. BAHR: Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger, s. 343–421 (Universitetsforlaget 1991)
- Regnskapslovkomiteen av 1959 (avgitt 5. Oktober 1962)
- Siebke, Henning Alme; Cordt-Hansen, Hans; *Revisorloven med kommentarer*, 3. utgave, (DnR Forlaget 2006)