

Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs Universitet

Juristlinjen, Tillämpade
studier 20P, VT 2001

RÄTTSLIGT ANSVAR VID BRISTANDE FULLGÖRELSE AV BOKFÖRINGSPLIKT

**En studie över ansvarighet vid bristande fullgörelse av bok-
föringsplikt ur straffrättsligt och skadeståndsrättsligt perspektiv**

av

Anders Landqvist

Handledare: Enar Folkesson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Använda förkortningar

1.	Inledning	5
1.1	Syfte, avgränsning och metod	5
1.2	Disposition	6
2.	Bokföringsplikt	7
2.1	Inledning	7
2.2	Historik	7
2.3	Redovisningens syften	8
2.4	Bokföringsplikt enligt 1999 år bokföringslag (NBFL)	8
2.5	Skyldighet att upprätta årsredovisning	11
2.6	Begreppet god redovisningssed	12
2.7	Kopplingen till skatterätten	13
2.8	Kopplingen till straffrätten	14
2.9	Praktiska aspekter på fullgörelse av bokföringsplikt	14
2.10	Sammanfattande kommentar	16
3.	Kriminaliserat åsidosättande av bokföringsplikt	17
3.1	Inledning – översikt	17
3.2	Bokföringsbrott	17
3.2.1	Historik	17
3.2.2	Det straffbara förfarandet – bokföringsbrottets objektiva förutsättningar	19
3.2.2.1	Problemet god redovisningssed och legalitetsprincipen	20
3.2.2.2	Tolkning av objektiva förutsättningar i rättspraxis	24
3.3	Bokföringsbrottets subjektiva förutsättningar	25
3.3.1	Om gärningsmannaansvar	25
3.3.1.1	Allmänt om bokföringsbrottets subjekt	25
3.3.1.2	Mera om gärningsmannaansvarets räckvidd	26
3.3.1.3	Om medverkan till brott	27
3.3.1.4	Ansvar för medhjälp för revisor – NJA 1988 s. 383	28
3.3.1.5	Kommentarer med anledning av Högsta domstolens dom NJA 1988 s. 383	29
3.3.1.6	Lag om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall m.m.	30
3.4	Bokföringsbrottets fullbordan	30
3.5	Konkurrens mellan bokföringsbrottet och andra brott	31
3.6	Gränsdragning mot grovt bokföringsbrott	31
3.7	Påföljder	32
3.8	Preskription	32
3.9	Skattebrottslagen	33
3.9.1	Skattebrott	33
3.9.1.1	Objektiva förutsättningar, ringa respektive grovt brott	33
3.9.1.2	Brottets fullbordan	34

3.9.1.3	Brottskonkurrens	35
3.9.2	Försvårande av skattekontroll	35
3.9.3	Om gärningsmannans ansvar vid skattebrott och försvårande av skattekontroll	35
3.10	Förhållandet till brott när åsidosatt bokföringsplikt är redskap eller hjälpmedel	36
3.10.1	Ekonomisk brottslighet som begrepp	36
3.10.2	Förmögenhetsbrott (bedrägeri, förskingring etc.)	38
3.10.2.1	Bedrägeri	38
3.10.2.2	Förskingring	38
3.10.2.3	Svindleri	39
3.10.2.4	Trolöshet mot huvudman	39
3.10.2.5	Missvisande bokföring i förhållande till övriga brott mot borgenärer	40
3.10.2.5.1	Oredlighet mot borgenärer	40
3.10.2.5.2	Vårdslöshet mot borgenärer	41
3.10.2.5.3	Obestånd och styrkande av det	41
3.11	Praktiska aspekter – beloppsgränser vid anmälan av brott	43
3.12	Sammanfattande kommentar	43
4.	Skadeståndsrättsliga aspekter	45
4.1	Inledning	45
4.2	Ansvar vid konstaterat brott	45
4.3	Ansvar vid icke kriminaliserade åsidosättanden	46
4.3.1	Skador och skadetyper	47
4.4	Kretsen av ansvariga	47
4.4.1	Ansvar i aktiebolag	48
4.4.2	Ansvar i handelsbolag	49
4.4.3	Ansvar i ekonomisk förening	49
4.4.4	Enskild näringsidkares ansvar	50
4.4.5	Anställds ansvar	50
4.4.6	Sysslomannaansvar	51
4.4.6.1	Sysslomannens ansvar för kontroll av uppgifter	52
4.4.6.2	Betydelsen av branschorganisationers etiska regler	53
4.4.6.3	Betydelsen av ansvarsförsäkringar	53
4.4.7	Praktiska aspekter på skadeståndsrättsliga frågor vid bristande fullgörande av bokföringsplikt	54
4.4.8	Sammanfattande kommentar	55
5.	Slutord	56

Källförteckning

Använda förkortningar

A.a.	Anfört arbete
ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
BL	Handelsbolagslagen
BrB	Brottsbalken
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EFL	Lag om ekonomiska föreningar
f.	följande
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
HD	Högsta domstolen
Ibid.	Ibidem
Jfr	Jämför
Kap.	Kapitel
KL	Konkurslagen
NBFL	Nya bokföringslagen
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Riksåklagaren
s.	Sidan
SBL	Skattebrottslagen
SFS	Svensk författningssamling
SkL	Skadeståndslagen
SOU	Statens offentliga utredningar
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SRS	Svenska Revisorsamfundet
St.	Stycke
SvJT	Svensk Juristtidning
TaxL	Taxeringslagen
ÅRL	Årsredovisningslagen
ÅRKL	Lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag
ÅRFL	Lag om årsredovisning i försäkringsföretag

1. Inledning

En näringsidkares bokföring är av central betydelse för att kunna överblicka rörelsens förlopp och ekonomiska ställning. Detta gäller vare sig näringsverksamheten bedrivs i en enskild firma eller i ett börsnoterat aktiebolag. Behovet av överblick sträcker sig från näringsidkaren själv till en rad andra intressenter såsom staten, borgenärer, i förekommande fall aktie- eller andelsägare och anställda. Föreliggande uppsats avser att belysa något om den rättsliga problematik som uppstår då i lag föreskriven bokföringsskyldighet inte fullgörs. Bristande fullgörelse av bokföringsplikt eller andra brister ifråga om bokföring uppmärksammas kanske typiskt sett i samband med att ett företag utsätts för en utomstående granskares kontroll. Denne kan vara exempelvis tjänsteman vid skatteförvaltningen, konkursförvaltare, likvidator eller extern revisor. I samband med att brister och fel uppdagas uppkommer som regel frågor om vilka konsekvenser det hela kan leda till. I förekommande fall gäller det för granskaren att åtminstone göra en initial bedömning av hur allvarliga de fel man uppmärksammat är i förhållande till gällande regler och vem eller vilka som har ansvar för dem. Mina egna erfarenheter i sådana sammanhang är att det inte alltid är helt lätt att korrekt värdera betydelsen av uppmärksammade fel.¹ Det är då kanske lättare att avgöra vem som rimligen har åtminstone huvudansvaret för fel och brister. Själv har jag i mitt arbete ofta upplevt att problematiken runt en bristfällig bokföring ter sig oklar och svår att se igenom. Det är inte heller självklart vilken typ av litteratur man skall konsultera för att få svar på sina frågor, eftersom problemet kan vara såväl straff-, skatte- som civilrättsligt alternativt en kombination av allt på en gång. Då jag sökte ett ämne för tillämparuppsats kände jag att mitt ämne borde röra denna problematik. Det ämne jag slutligen också valde kan närmast rubriceras som en översiktlig redogörelse över de olika rättsliga konsekvenser som kan bli följden när ett företags bokföring inte sköts.

1.1 Syfte, avgränsning och metod

Som berörts i inledningen ovan är uppsatsens syfte att närma sig och belysa rättsfrågor som aktualiseras vid bristande fullgörelse av i lag föreskriven bokföringsplikt. De rättsfrågor som främst behandlas ligger inom det straff- och skadeståndsrättsliga området. Jag har som också framgått ovan kommit att intressera mig för dessa frågor då jag under flera år haft många beröringspunkter med problematiken såväl genom arbete som genom tidigare studier.

Det är inte alltid helt lätt att finna en naturlig avgränsning för ett uppsatsämne. Jag har emellertid i detta fall funnit att den mest naturliga avgränsningen för denna uppsats är att låta framställningen behandla de kategorier näringsidkare som omfattas av den nya bokföringslagens regler (NBFL)². Detta innebär att bokföringsskyldighet för staten, kommuner, lands- ting, kommunalförbund, regionförbund, konkursbon samt stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer inte omfattas.³

Den metod som skall användas är deskriptiv och avser att redogöra för aktuellt regelverk med anknytning till de beskrivna rättsfrågorna respektive rättspraxis och doktrin av intresse för studien. Min utgångspunkt för arbetet har varit följande frågeställningar: Vad säger lagen om bokföringsplikt – vad är föreskrivet? Vad händer om föreskriven bokföringsplikt inte fullgörs? Vilka brott hänger samman med bristande fullgörelse? Vem kan dömas som gärningsman? Kan skador till följd av bristande fullgörelse ge rätt till skadestånd? Vem kan i sådant fall göras ansvarig? Frågeställningarna har efter bearbetning lagts till grund för den disposition som uppsatsen kommer att följa.

1.2 Disposition

Uppsatsens uppläggning har som nämnts ovan dikterats av vissa redovisade frågeställningar. Jag har härefter valt att använda följande disposition av materialet. Efter detta inledande avsnitt följer ett orienterande avsnitt över vad lagen säger om bokföring och bokföringsplikt. I det därpå följande avsnittet behandlas kriminaliserade fall av bristande fullgörelse. Detta avsnitt tar även upp relationen till ekonomisk brottslighet. Uppsatsens fjärde avsnitt behandlar den skadeståndsrättsliga aspekten av bristande fullgörelse. Särskilt utrymme har härvid ägnats sysslomän i form av redovisningskonsulters och liknande sysslomäns ansvar för fullgörelse av huvudmans bokföringsskyldighet. Arbetet innehåller även vissa avslutande kommentarer vilka återfinns i det femte avsnittet.

¹ Författaren är ekonomie magister och har under ett tiotal år arbetat med redovisningsfrågor i aktiva och konkursdrabbade företag.

² SFS 1999:1078

2. Bokföringsplikt

2.1 Inledning

Uppsatsen skall behandla olika rättsföljder som aktualiseras då lagstadgad bokföringsplikt för näringsidkare inte fullgörs. En lämplig utgångspunkt för arbetet är därmed att schematiskt genomgå vilka regler som gäller ifråga om bokföringsplikt.

2.2 Historik

Skyldighet att föra räkenskaper i samband med näringsverksamhet är av relativt gammalt datum i Sverige. För egen del har jag kunnat konstatera att bokföringsskyldighet via Kunglig förordning i vart fall har ålegat köpman sedan 1855.⁴ 1929 infördes den första egentliga bokföringslagen vilken i de flesta stycken ersatte ovan angivna förordning.⁵ I denna lag stadgades att bokföringen skulle ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.⁶ Dessa ”allmänna bokföringsgrunder” respektive ”goda köpmannased” torde kunna jämföras med det senare begreppet ”god redovisningssed”. 1976 års bokföringslag omfattade näringsidkare, aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige. Bokföringsskyldighet kunde även följa för stiftelse enligt stiftelselagen (1994:1220) respektive lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser.⁷ Den som var skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen omfattades inte av denna lag. Inte heller stat, kommun, landsting, kommunalförbund, församling eller kyrklig samfällighet var bokföringsskyldiga enligt 1976 års bokföringslag.

1999 års bokföringslag (NBFL) trädde i kraft den 1 januari 2000 och innebar en genomarbetning av BFL och en delvis annorlunda uppläggning jämfört med tidigare lagstiftning. Innehållet och uppläggningsen av NBFL skall översiktligt diskuteras vidare under en separat punkt nedan.

³ NBFL 2 kap. 5 §

⁴ Kunglig förordning ang. handelsböcker och handelsräkningar given Stockholms slott d 4 maj 1855

⁵ Bokföringslag: given å Stockholms slott d 31 maj 1929

⁶ 3 § Bokföringslag: given å Stockholms slott d 31 maj 1929

⁷ 1 § Bokföringslagen

2.3 Redovisningens syften

Det har i doktrinen tidigare sagts att bokföringslagstiftningens främsta syfte av hävd är att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges borgenärer. Detta uppnås genom att möjlighet skapas för dessa att få en överblick över hur den bokföringsskyldige skött sin rörelse i händelse av ett inträffat obestånd. Vidare finns alltid motivet att skapa möjligheter för den bokföringsskyldige att själv erhålla överblick och kontroll över rörelsens förlopp och ställning genom kravet på ordnad bokföring.⁸ I förarbetena till NBFL definieras redovisningens syfte som ett medel för att skapa grundval för framtida ekonomiska beslut, såväl för den bokföringsskyldige som för dennes utomstående intressenter. Vidare kan syftet vara att tillhandahålla underlag för kontroll av verksamhet och medelsförvaltning. Slutligen kan bokföring och annan redovisning vara av stor betydelse vid utredning av misstänkta oegentligheter såsom skatte- och borgenärsbrott.⁹

Ifråga om bokföringslagens förhållande till associationsrättslig lagstiftning kan det konstateras att lagens syfte i detta förhållande från början varit att skapa ett enhetligt och grundläggande regelsystem för all redovisning. Att sedan lagen i många stycken utformats som en ramlag följer av att det torde vara förenat med stora svårigheter att reglera alla förhållanden rörande redovisningsfrågor i en lag omfattande alla förekommande typer av associationer. Lagtekniskt har man tidigare löst problematiken genom att låta exempelvis aktiebolagslagen utgå från bokföringslagens regler ifråga om aktiebolagets redovisning. Även i fråga om lagstiftning som rör ekonomiska föreningar, banker, försäkringsbolag och inte minst företag som omfattades av Lag (1980:1103) om årsredovisning m m i vissa företag, har samma teknik använts. Härefter har detta frångåtts i hög grad i och med införandet av 1995 års årsredovisningslag.¹⁰

2.4 Bokföringsskyldighet enligt 1999 års bokföringslag (NBFL)

NBFL är den centrala lagen ifråga om bokföring. Den kompletteras av Årsredovisningslagen (ÅRL). NBFL är en ramlag vilket innebär att detaljreglering av många frågor överlämnats till

⁸ Jfr Bökmark/Svensson s. 11

⁹ Jfr Prop 1998/99:130 s. 170

¹⁰ SFS 1995:1554

rättstillämpningen¹¹. NBFL är något annorlunda uppbyggd än BFL varför jag kommer att uppehålla mig lite vid en genomgång av centrala aspekter på lagen enligt nedan.

Definitioner

Lagen skiljer mellan *företag* och *bokslutsföretag*. Företag är alla fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt NBFL. Bokslutsföretag är aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag där juridisk person är delägare, företag som omfattas ÅRKL och ÅRFL, Stiftelser som omfattas av NBFL, företag som är moderföretag i koncern samt företag vars nettoomsättning normalt uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp per år.

Kretsen av bokföringsskyldiga

I och med införandet av den Nya Bokföringslagen¹² (NBFL) omfattas en vidare krets av näringsidkare av bokföringsplikt. Tidigare gällde exempelvis annan reglering av bokföringsskyldigheten för jordbrukare¹³. Juridiska personer är som huvudregel bokföringsskyldiga enligt NBFL om de inte är uttryckligen undantagna. Ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsföreningar samt fiskevårdsområdesföreningar är bokföringsskyldiga enligt vissa förutsättningar. Stiftelser är bokföringsskyldiga enligt vissa förutsättningar.¹⁴ Fysiska personer som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldiga för denna.¹⁵

Staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden, konkursbon, dödsbon samt stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer är inte bokföringsskyldiga enligt NBFL.¹⁶

Bokföringsskyldighetens innebörd

Företag skall löpande bokföra alla affärshändelser och tillse att det finns verifikationer för alla bokföringsposter jämte systemdokumentation och behandlingshistorik. Företag skall

¹¹ Såväl regeringen som redovisningskommittén samt flertalet remissinstanser har uttryckt stöd för uppfattningen att lagarna om redovisning och bokföring i väsentliga delar bör utformas som ramlagar. Jfr Prop. 1998/99:130 s. 177 f.

¹² SFS 1999:1078

¹³ SFS 1979:141 Upphörde att gälla den 31 december 2000

¹⁴ NBFL 2 kap. 1-3 §§.

¹⁵ NBFL 2 kap. 6 §

¹⁶ NBFL 2 kap. 5 §

dessutom tillse att all räkenskapsinformation jämte utrustning att presentera densamma på föreskrivet sätt bevaras under 10 år från aktuellt räkenskapsårs utgång.¹⁷

Bokslutsföretag skall dessutom upprätta balansräkning då bokföringsskyldighet inträder eller då grunden för sådan skyldighet ändras samt även avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning eller årsbokslut.¹⁸

God redovisningssed

Enligt NBFL skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.¹⁹ Begreppet god redovisningssed skall diskuteras närmare under punkten 2.6 nedan.

Löpande bokföring och verifikationer

En nyhet i NBFLs uppläggning av hur bokföring skall ske jämfört med äldre rätt finns ifråga om kraven på hur grund- och huvudbokföring skall fullgöras. Förarbetena konstaterar att det tidigare kravet på att bokföring skall ske ”i kronologisk ordning” är otydligt.²⁰ Äldre rätt ger snarast intrycket att grund- respektive huvudbokföring skall fullgöras genom två skilda processer. Man konstaterar vidare att det i den nya lagen bör beaktas den utveckling som ägt rum på teknikområdet. Istället för att fokusera på hur själva bokföringsprocessen fysiskt går till med två separata moment i form av grund- respektive huvudbokföring bör man fortsättningsvis fokusera på betydelsen av hur räkenskapsinformationen skall kunna presenteras. Därmed avses att det skall vara möjligt att presentera bokföringen i kronologisk ordning vid behov – det vill säga att bokföringssystemet skall tillåta detta. Hur själva bokföringsprocessen skall gå till anses däremot inte behöva regleras genom närmare föreskrifter.²¹

Samma resonemang tillämpas vad gäller huvudbokföring där lagstiftaren framhåller att möjligheten att kunna presentera räkenskapsinformation i systematisk ordning är huvudsaken. Hur själva bokföringsprocessen går till har inte heller här någon avgörande betydelse.²²

¹⁷ NBFL 4 kap. 1 § och 7 kap. 2 §

¹⁸ NBFL 4 kap. 1 §

¹⁹ NBFL 4 kap 2 §

²⁰ Jfr Prop. 1998/99:130 s. 248 f

²¹ Prop. 1998/99:30 s. 249

Tidpunkten för bokföring skall följa gamla regler. Detta innebär att kontanta in- och utbetalningar som huvudregel skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Avsteg från denna huvudregel kan godtas om det är förenligt med god redovisningssed.²³ Vad gäller andra affärshändelser så skall dessa bokföras så snart det kan ske. Avsteg från denna regel kan ske om det är förenligt med god redovisningssed.²⁴

Avslutande av löpande bokföring

Den löpande bokföringen för ett räkenskapsår avslutas med ett årsbokslut. Detta innefattar dels en resultaträkning som redovisar alla resultatpåverkande poster för året, dels en balansräkning som beskriver den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning per bokslutsdatum. Bokslutet skall till skillnad från årsredovisningen som huvudregel inte offentliggöras.

Årsbokslut måste inte upprättas om den bokföringsskyldiges omsättning normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp.

2.5 Skyldighet att upprätta årsredovisning

När det gäller den vidare hanteringen av de avslutade räkenskaperna, så åvilar det en skyldighet att upprätta årsredovisning för samtliga aktiebolag, för handelsbolag där samtliga bolagsmän är aktiebolag eller för handelsbolag ingående i vissa koncerner enligt årsredovisningslagen.²⁵ Även ekonomiska föreningar är skyldiga att upprätta årsredovisning och då enligt EFL.²⁶ Banker och försäkringsbolags skyldighet att upprätta årsredovisning regleras särskilt via ÅRKL och ÅRFL.²⁷ Upprättande av årsredovisning innebär att årsbokslutet sammanställs tillsammans med kompletterande upplysningar i form av förvaltningsberättelse och noter till resultat- och balansräkningarna. I förekommande fall kompletteras även årsredovisningen av en finansieringsanalys som beskriver kapitalanvändningen i företaget. Årsredovisningen kan sägas vara en offentliggjord del av företagets redovisning avsett för

²² Prop. 1998/99:30 s. 249

²³ Prop. 1998/99:30 s. 250

²⁴ Prop. 1998/99:30 s. 252

²⁵ SFS 1995:1554

²⁶ SFS 1987:667

²⁷ SFS 1995:1559 respektive SFS 1995:1560

allmänhet, myndigheter, borgenärer och andra intressenter²⁸. Årsredovisning skall inges till registreringsmyndigheten. Om detta inte sker påförs förseningsavgift enligt reglerna i ÅRL 8 kap 5-11 §§. Särskilt långt dröjsmål – mer än 15 månader efter räkenskapsårets utgång – medför att ett aktiebolags styrelse och verkställande direktör ådrar sig personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser.²⁹ Motsvarande gäller för ekonomiska föreningar samt företag som skall avge årsredovisning jämlikt ÅRKL och ÅRFL.³⁰

2.6 Begreppet god redovisningssed

Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. God redovisningssed som begrepp har definierats som: ”En faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”.³¹ Denna praxis har i realiteten tidigare i mycket hög grad formats av branschorganisationer och myndigheter som verkar i anslutning till redovisningsområdet. Föreningen auktoriserade revisorer, FAR, har utgivit en rad rekommendationer i redovisningsfrågor som är mycket betydelsefulla för gällande redovisningspraxis hos bokföringsskyldiga. FAR får också anses utgöra en av de tyngre remissinstanserna i ärenden med beröring till redovisnings- och revisionsfrågor. Från och med 1989 har FARs normgivande uppgift övergått till Redovisningsrådet där organisationen ingår som intressent. FAR publicerar utfärdade rekommendationer tillsammans med utdrag ur relevant lagstiftning i en årligen utkommande volym.³² Redovisningsrådet utgår från en stiftelse som bildades 1989 av FAR, Bokföringsnämnden och Sveriges Industriförbund. Stiftelsens uppgift är att utveckla god redovisningssed för företag noterade vid Stockholms Fondbörs och andra större företag. Stiftelsen har utsett ett redovisningsråd med uppgift att svara för normgivningen. Tanken är också att de andra organisationernas normgivande verksamhet skall upphöra inom det område där Redovisningsrådet verkar.

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet vars uppgift är att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentlig redovisning. Nämnden skall utarbeta allmänna råd inom sitt ansvarsområde. Bokföringsnämnden kan ta upp och uttala sig över en

²⁸ Större företag skall utöver årsredovisning avge delårsrapport enligt ÅRL 9 kap. 1 §.

²⁹ ÅRL 8 kap. 12 § 1 st

³⁰ EFL 16 kap. 2 § respektive ÅRLK 8 kap. 7 § samt ÅRFL 8 kap. 7 §

³¹ Prop. 1975:104

³² Exempelvis FAR:s Samlingsvolym 2001

viss redovisningsfråga på eget initiativ eller agera på begäran av utomstående.³³ Bokföringsnämndens anvisningar, rekommendationer och uttalanden publiceras återkommande i volymen Bokföringsnämndens Praxis.³⁴

I och med införandet av NBFL har lagstiftaren markerat en fastare plan ifråga om hur den goda redovisningsseden skall kunna utvecklas. Staten skall genom bokföringsnämnden bära huvudansvaret för den kompletterande normgivning som god redovisningssed utgör. Detta huvudansvar skall emellertid till väsentlig del fullgöras genom en kontroll av att annan kompletterande normgivning fungerar.³⁵ Viktiga skäl för att staten skall ha detta huvudansvar framför privata organisationer är att normgivande organ /med huvudansvar/ för god redovisningssed inte bara måste ha en rätt att utfärda uttalanden i redovisningsfrågor utan också en skyldighet att ingripa då detta erfordras. Det faktum att staten har ansvar för att den kompletterande normgivningen fungerar kan också ses som att staten har ett yttersta ansvar för att konstruktionen ramlag/kompletterande normgivning fungerar på avsett sätt.³⁶

Ifråga om god redovisningssed skall slutligen anmärkas att man i dagsläget vid tolkning av vad som utgör god redovisningssed inte alltid kan stödja sig på tidigare uttalanden från bokföringsnämnden. Detta beror på att utfärdade uttalanden och rekommendationer baseras på BFL. Samtliga så kallade cirkulärsvar från Bokföringsnämnden har i konsekvens med detta upphört att gälla från och med den 1 januari 2000. Bokföringsnämndens avsikt är att efterhand ersätta rekommendationer och uttalanden från tiden före september 1999 med nya anvisningar.³⁷

2.7 Kopplingen till skatterätten

En näringsidkares redovisning, upprättad enligt ”bokföringsmässiga grunder” läggs till grund för beräkningen av dennes beskattningsbara inkomst enligt 24 § kommunalskattelagen. Att notera är att detta gäller under förutsättning att de ”bokföringsmässiga grunderna” inte strider mot bestämmelser inom ramen för kommunalskattelagen. Bestämmelsen skall tolkas som att ”bokföringsmässiga grunder” - i den bemärkelsen att framför allt periodiseringsregler och liknande inom ramen för bokföringslagen skall tillämpas vid beräkning av inkomst av

³³ Jfr Bökmark/Svensson s. 21

³⁴ Exempelvis Bokföringsnämndens Praxis gällande 1 mars 1999

³⁵ Prop 1998/99:130 s. 184

³⁶ Jfr Prop 1998/99:130 s. 185

³⁷ Jfr Kommentar Andersson s. 1392

näringsverksamhet om inget uttryckligen stadgas emot detta inom ramen för kommunal-skattelagen.³⁸ I anvisningarna till den aktuella paragrafen finns också ett antal uttryckliga regler rörande skattemässig värdering och periodisering av olika poster.

Man kan iaktta situationer där skatterätten fastställer ramar för lägsta godtagbara värde i skattemässig mening, där den civilrättsliga regleringen anger lägre ramar. Av detta följer att den skattemässiga redovisningen i praktiken företedd via räkenskapsschema och näringsbilagor till den bokföringsskyldiges självdeklaration kan komma att uppvisa betydande skillnader jämfört med det civilrättsligt uppställda bokslutet.

2.8 Kopplingen till straffrätten

Bokföringslagen innefattar inte några egna regler om sanktioner vid åsidosättande av uppställda regler. Överträdelse är istället avsedda att träffas av regler i brottsbalken respektive skattebrottslagen.³⁹ De aktuella regelsystemen behandlas vidare i avsnitt 3 nedan.

2.9 Praktiska aspekter på fullgörelse av bokföringsplikt

Ett företags eller en näringsidkares bokföring är av central betydelse för den bokföringsskyldiges möjlighet att följa verksamhetens ekonomiska resultat och ställning över tiden. Enligt min erfarenhet varierar det mycket mellan olika företag hur dessa sköter sin bokföring. Vissa företag har en mycket hög standard på sin administration medan andra har en betydligt lägre. I det praktiska rättslivet i samband med exempelvis konkurser uppkommer ibland fråga om bokföringsplikten fullgjorts på ett nöjaktigt sätt. Konkursgäldenären anser ofta att bokföringsplikten är fullgjord även om viss eftersläpning är vanligt förekommande. Vid en strikt bedömning är bokföringsskyldigheten inte fullgjord i dessa fall. Min erfarenhet är att konkursförvaltare inte alltid fäster avgörande vikt vid om den löpande bokföringen är uppdaterad per konkursdagen. Istället ger man konkursgäldenären en kortare frist att tillse att räkenskaperna förs fram till detta datum. Skälen till detta är såvitt jag kan förstå främst praktiskt betingade då den vidare konkurshandläggningen och –utredningen i normalfallet måste baseras på befintliga räkenskapshandlingar. I små företag där man själv hanterar bokföringen eller där man anlitar redovisningskonsult är det också enligt min erfarenhet vanligt med längre eller kortare eftersläpning. Ofta är det skattemässiga tidsgränser som driver på det löpande bokföringsarbetet såsom deklaraionsdagar för moms eller inkomstskatt.

³⁸ Jfr Kommentar von Bahr s.3036

³⁹ Jfr Prop. 1998/99:130 s. 322

Det förekommer ibland också en något lättsinnig inställning till hur mycket som krävs för att lagstadgad bokföringsplikt faktiskt skall vara fullgjord. Detta kan exemplifieras utifrån hovrättsfallet RH 1995:111 enligt redogörelse nedan:

Ett aktiebolag drev en begränsad motellrörelse med viss försäljning av drivmedel med mera. Inledningsvis anlätade bolaget en bokföringsfirma för att sköta räkenskaperna. Efter en tid och en viss omsättningsminskning ansåg man sig dock inte ha råd med denna tjänst, varefter aktiebolagets ende styrelseledamot, Runar B, övergick till att hantera bokföringen själv. Han gjorde detta genom att samla alla verifikationer i pärmar. 90 procent av rörelsens intäkter kom i klumpsummor från socialförvaltningen och redovisades i kontoutdrag månadsvis från Nordbanken. Då kontantaffärer skedde fanns verifikationer sorterade så att varje affärs resultat kunde följas. De kontanta medel som blev över användes för löpande utgifter, härefter kvarvarande överskott användes för att betala lokalhyran. Han anser sig ha haft en god överblick över rörelsens resultat och ställning. Tingsrätten fann dock att Runar B endast följt bokföringslagens huvudregel genom att samla rörelsens verifikationer i pärmar. Genom att inte föra dagbok har han åsidosatt sin bokföringsskyldighet enligt lag. Vidare konstaterar tingsrätten att även om det vore möjligt att göra en bedömning av rörelsens förlopp respektive ekonomiska resultat och ställning så kan endast en sådan bedömning göras efter det att en sammanställning av underlaget för bokföringen gjorts. I konsekvens med detta fann rätten att rörelsens förlopp, resultat och ekonomiska ställning inte i huvudsak kunnat bedömas. Då Runar B måste ha ansetts varit medveten om sin skyldighet att ordna med bokföring för rörelsen fälldes han därmed för bokföringsbrott. Runar B överklagade domen varvid hovrätten tagit ställning till frågan om de månadsvisa transaktionssammanställningarna från Nordbanken tillsammans med de i pärmar insorterade verifikationerna utgjort ett sådant underlag att rörelsens förlopp, resultat och ställning kunnat följas i huvudsak. Hovrätten fann inledningsvis att det mot bakgrund av att så mycket som 90% av omsättningen härrörde från socialförvaltningen och att denna redovisats via transaktionsredovisningen från Nordbanken i och för sig tillsammans med verifikationerna skulle tala för att rörelsens förlopp, resultat och ställning kunnat följas. Mot detta talade dock flera faktorer. Dels att antalet bokföringshändelser uppgått till ca 50 per månad vilket inte är obetydligt. Dels har den kontantförsäljning som förekommit inte redovisats i kontoutdragen från Nordbanken. Dessa omständigheter tillsammans med det faktum att bristerna i bokföringen avser nästan två år innebär att rörelsens förlopp, resultat och ställning inte kunnat följas. Åtalet för bokföringsbrott är därmed styrkt.

Rättsfallet belyser några betydelsefulla praktiska aspekter på lagstadgad bokföringsplikt. Runar B hade sannolikt kontroll på rörelsens förlopp, resultat och ställning med hjälp av den ”bokföring” han hade tillgång till. Detta eftersom han rimligen också hade andra insikter och upplysningar att komplettera underlagen med. Ur hans perspektiv var bokföringen kanske bristfällig, men knappast så bristfällig att bokföringsbrott skulle kunna komma ifråga. Det som har stor betydelse är dock *den utomstående granskarens* möjlighet att följa rörelsens förlopp, resultat och ställning, vilket direkt korresponderar med redovisningens mål och syften. Att detta kanske inte uppfattas som självklart av alla näringsidkare får snarast betraktas som en inte helt ovanlig rättsvillfarelse. Vad som också är intressant är att hovrätten faktiskt närmar sig möjligheten att bankkontoutdrag skulle kunna utgöra en form av grundbokföring. Man får lätt intrycket av att en företagare med en mer begränsad rörelse under kortare tid framgångsrikt skulle kunna hävda att bokföringsplikt fullgjorts genom att enbart bevara bankkontoutdrag och verifikationer. Detta framstår i mitt tycke inte som helt logiskt

och skall kanske inte tillmätas alltför stor betydelse framdeles. Särskilt inte med beaktande av den förändring av lagstiftningens form som ägt rum rörande löpande bokföring i NBFL jämfört med äldre rätt dit rättsfallet refererar.⁴⁰

2.10 Sammanfattande kommentar

Min utgångspunkt för arbetet med detta avsnitt har varit frågeställningen: Vad säger lagen om bokföringsplikt – vad är föreskrivet? För att besvara frågan har jag genomgått gällande rätt ifråga om bokföringsplikt med tonvikten lagd på skyldighet att löpande föra räkenskaper.

Central lag för bokföringsplikt i företag är NBFL, vilken har ersatt såväl BFL som JBFL. Korrekt fullgörelse av bokföringsplikt enligt lag är en förutsättning för att inkomstskatt jämte andra skatter och avgifter skall kunna beräknas på rätt sätt. Bristande fullgörelse av bokföringsplikt i NBFL:s mening kan innebära brott. Reglering av detta återfinns inom ramen för den allmänna straffrätten jämte specialstraffrätten. NBFL innehåller inga stadganden om straff för bristande fullgörelse av bokföringsskyldighet.

⁴⁰ Se punkten 2.4 ovan

3. Kriminaliserat åsidosättande av bokföringsplikt

3.1 Inledning - översikt

Som redan berörts i föregående avsnitt innehåller vare sig BFL eller NBFL några sanktionsregler mot näringsidkare som underlåter att uppfylla lagstadgad bokföringsplikt.⁴¹ Sanktionsregler återfinns istället inom ramen för Brottsbalken⁴² (BrB) och Skattebrottslagen⁴³ (SBL). Detta avsnitt avser att redogöra för hur bristande fullgörelse av bokföringsplikt kan träffas av straffrättsliga bestämmelser och något om dessa bestämmelsers räckvidd ifråga om gärningsmannans ansvar. Dessutom skall något sägas om åsidosatt bokföringsplikt och dess förhållande till olika former av ekonomisk brottslighet. Tyngdpunkten i framställningen ligger på att analysera bokföringsbrottet som sådant, eftersom det utgör det primära brottet som skall följa på åsidosatt bokföringsskyldighet.

3.2 Bokföringsbrott

3.2.1 Historik

Med utgångspunkt i 1942 års strafflag återfinner vi bokföringsbrottet i 23 kapitlet 5 §. Lydelsen av paragrafen är som följer:

Åsidosätter gäldenär uppsåtligen eller av oaktsamhet honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, straffes för bokföringsbrott med fängelse eller straffarbete i högst två år. Är brottet ringa, dömes till böter, dock ej under trettio dagsböter.

Bokföringsbrott må icke åtalas, där ej gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.

Inom ramen för bokföringsbrottet vid denna tid ryms därmed åsidosättandet av bokföringsskyldigheten som sådan under förutsättning att detta sker uppsåtligen eller av oaktsamhet och att följderna därav blir att ställningen eller rörelsens förlopp inte kan bedömas i huvudsak. Att notera, som skillnad mot nyare lagstiftning, är att lagstiftaren talar om gäldenärens åsidosättande av sina åligganden framför det nyare begreppet ”den bokföringsskyldige”. Detta har sin orsak i andra styckets stadgande att åtal inte får väckas om gäldenären, det vill säga gärningsmannen, inte ställt in sina betalningar, erbjudit ackord eller försatts i konkurs. Om bakgrunden till detta stadgande refererar bland annat 1993 års skatteutredning till straffrättskommitténs syn enligt följande:

⁴¹ Prop. 1998/99:130 s. 322 f

⁴² SFS 1999:1078

⁴³ SFS 1962:700

”Vid sidan av de tidigare nämnda straffbestämmelserna, som tog sikte på oriktiga uppgifter av gäldenär under konkurs eller offentlig ackordsförhandling, ansågs en bestämmelse fordras som direkt tjänade att ge straffrättslig sanktion åt reglerna i lagstiftningen om bokföringsskyldighet. Enligt kommitténs mening borde det dock krävas att bokföringsskyldig underkastas en prövning om han fullgjort sin skyldighet i andra fall än då det finns grundad anledning att anta att han inte kan fullgöra sina förpliktelser. Mot denna bakgrund uppställdes som särskild förutsättning för åtal att gäldenären inom fem år från brottet försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar”.⁴⁴

Bestämmelserna om brott mot borgenärer fördes utan sakliga ändringar över till Brottsbalken vid dess införande 1962 och placerades i 11 kapitlet under rubriken ”om gäldenärsbrott”.

1982 ändrades omfattningen av bokföringsbrottet på ett betydelsefullt sätt då man utvidgade straffbarheten till att omfatta även de fall då den bokföringsskyldige underlåtit att bevara räkenskapsmaterial i enlighet med Bokföringslagens krav. Bakgrunden till denna utvidgning var att Riksåklagaren uppmärksammat vad som bedömdes vara ett växande problem, nämligen att räkenskapsmaterial rörande företag där ekonomisk brottslighet misstänktes i hög grad tenderade att förkomma genom brand, stöld, översvämning och liknande. Vid tidpunkten innehöll inte bokföringslagen heller några detaljerade bestämmelser om hur arkiveringsplikten skulle fullgöras. Detta kom att ändras genom att relativt detaljerade regler infördes i lagens 22 § i samband med utvidgningen av straffansvaret i 11 kapitlet 5 § brottsbalken.⁴⁵ Möjligheten att fälla till ansvar för grovt bokföringsbrott infördes också vid denna tid.

1986 ändrades vissa formuleringar i lagtexten med avsikten att klargöra straffansvarets omfattning i förhållande till de fall då oaktsamhet föranlett åsidosättande av bokföringsskyldighet.⁴⁶ 1996 kompletterades lagtexten med uppgifterna att även åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt stiftelselagen och lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. skall omfattas av bokföringsbrottet.⁴⁷ Lagparagrafens nuvarande lydelse är som följer:

5 § Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak beömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt döms till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Första stycket gäller inte om bokföringsskyldighet avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet. Lag (1999:1081).

⁴⁴ SOU 1996:30 s. 34

⁴⁵ Se bl.a. Löfmarck s. 307

⁴⁶ Jfr SOU 1996:30 s. 120

⁴⁷ SFS 1994:1220 respektive SFS 1967:531

3.2.2 Det straffbara förfarandet - bokföringsbrottets objektiva förutsättningar

Det straffbara förfarandet består som framgår av lagtexten av ett åsidosättande av bokförings- skyldighet som åvilar någon enligt bokföringslagen. Denna skyldighet omfattar att löpande införa affärshändelser enligt såväl kronologisk som systematisk ordning i en ordnad bokföring som beskriver den bedrivna verksamheten. Vidare innefattas skyldighet att upprätta årsbokslut samt att arkivera räkenskapsmaterial under ordnade former inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Att notera här är att åsidosättande inte bara kan ske genom att den bokföringsskyldige underlåter att bokföra affärshändelser utan även införande av felaktiga uppgifter i bokföringen kan innebära att bokföringsskyldigheten inte uppfyllts. Likaså kan en överträdelse av skyldigheten att bevara räkenskapsmaterial innebära att förutsättning för bokföringsbrott kan finnas.⁴⁸ Det kan dock konstateras att bristande uppfyllande av bokföringsskyldighet som sådan inte med automatik innebär att objektiva förutsättningar för bokföringsbrott inträder. Häri ligger måhända vid ett ytligt betraktande en paradoxal situation, eftersom överträdelse av bokföringslagens stadganden med återkommande hänvisningar till den goda redovisningsseden därmed inte är straffsanktionerad som ”huvudregel”. Nu innebär det sagda knappast att bokföring kan misskötas i förhållande till bokföringslagens regler utan risk för sanktion via andra regelsystem, framförallt skatterättens administrativa sanktionssystem i form av skattetillägg och liknande.⁴⁹ Vad det däremot torde innebära är att en ”gråzon” uppstår mellan den å ena sidan godtagbara redovisningen och den redovisning som stegvis kan antas kunna träffas av först de nämnda sanktionerna, därefter av lagföring av skatte- och bokföringsbrott.⁵⁰ Att beskriva denna ”gråzon” innebär generellt betydande svårigheter och utan tvivel har problemet var gränserna skall gå sysselsatt lagstiftaren åtminstone från straffrättskommitténs tid och framåt. Brottsförebyggande Rådet, i det följande benämnt BRÅ, föreslog 1981 att en särskild bötesbaserad straffskala för överträdelser av den goda redovisningsseden skulle införas i Bokförings- respektive Jordbruksbokföringslagarna. Remissinstanserna var emellertid mycket kritiska till tanken att lägga ett etiskt begrepp till grund för straffansvar. Bokföringsnämnden var mycket negativ i sitt remissvar till de framlagda förslagen. Den sedermera antagna lagen 1982 innehöll inte heller någon hänvisning till att överträdelse av den goda redovisningsseden skulle kriminaliseras i sig.⁵¹ I samband med processen att ta fram NBFL aktualiserades återigen frågan om hur hänvisningar till god redovisningssed i en

⁴⁸ Jfr Holmberg m.fl. s. 612

⁴⁹ Se exempelvis Grosskopf/Haglund, Skattebrott och administrativa avgifter

⁵⁰ Jfr NJA 1986 s. 779

ramlag skulle kunna innebära problem i straffrättsligt avseende. Särskilt sett i ljuset av att NBFL framstod att bli en ännu mer utpräglad ramlag än sin föregångare. Frågan har utretts och redovisats av Petter Asp vilket skall behandlas vidare nedan.

3.2.2.1 Problemet god redovisningssed och legalitetsprincipen

Ett särskilt problem som uppkommer i samband med bokföringsbrottet hänger samman med bokföringslagstiftningens hänvisningar till att bokföring skall ske i enlighet med god redovisningssed. En följdfråga blir då i vad mån ett åsidosättande av den goda redovisningsseden också kan innebära att förutsättningar för bokföringsbrott kan föreligga. Petter Asp har i anslutning till utredningsarbetet för NBFL genomfört en utredning rörande den problematik som kan uppkomma i dessa fall.⁵²

Bokföringsbrottets uppbyggnad såsom det också beskrivits i framställningen ovan innebär att objektiva rekvisit skall uppfyllas i form av ett åsidosättande av bokföringsskyldighet. Åsidosättandet skall leda till en viss effekt, nämligen att rörelsens förlopp eller resultat eller ekonomiska ställning genom åsidosättandet inte kan bedömas i huvudsak. Dessutom kan underlåtenhet att bevara räkenskapsmaterial innebära att förutsättning för brott föreligger.

Asp ställer frågan om ett åsidosättande av god redovisningssed kan utgöra Åsidosättanderekvisit enligt ovan eller om legalitetsprincipen förhindrar detta. God redovisningssed är i praktiken något som formas utanför själva lagtexten. Visserligen hänvisar redovisningslagstiftningen till att bokföringsskyldighet skall fullgöras i enlighet med god redovisningssed, med normgivningen som sådan har inte självständig status såsom lag. Ser man till det straffrättsliga området så gäller legalitetsprincipen och den kända sentensen ”nulla poena sine lege.”⁵³

Häri har vi således vid ett strikt upprätthållande av legalitetsprincipen ett potentiellt problem. Asp har sökt svar på frågan om avvikelse från god redovisningssed kan konstituera brott med hjälp av Löfmarck (numera Leijonhufvud), Jareborg och rättspraxis på området. Rättspraxis ger honom dock inte några klara svar.⁵⁴ Löfmarcks syn ger dock en viss ledning då hon

⁵¹ Se Löfmarck s. 341 med hänvisning till BRÅ PM 1981:1

⁵² Petter Asp, Bokföringsbrott och legalitet SvJT 1999 s. 16

⁵³ Straffrättslig princip – ”intet straff utan lag” Innebär att straff inte får ådömas utan uttryckligt stöd i lag. Jämför exempelvis definition i Juridikens termer.

⁵⁴ A.a. s. 24

hävdar att en avvikelse från god redovisningssed kan utgöra bokföringsbrott under förutsättning att effektrekvisitet är uppfyllt. Detta skall inte förstås som att avvikelser från god redovisningssed med automatik kan leda till att effektrekvisitet är uppfyllt. Betydande avvikelser kan förekomma utan att så är fallet.⁵⁵ Inte heller Jareborg tar uttryckligen upp straffrättsliga konsekvenser i samband med att han diskuterar god redovisningssed och värderingsfrågor.⁵⁶ Asps slutsats är att det inte kan anses vara helt klart om endast avvikelser från god redovisningssed skall innebära att bokföringsbrott blir aktuellt. Vad som är kritiskt är att effektrekvisitet måste uppfyllas, vilket det inte gör med automatik enbart på grund av att god redovisningssed inte följs. En bokföringslag som än mer utformas som ramlag än BFL innebär dock att utrymmet att avvika från god redovisningssed och samtidigt uppfyllas effektrekvisitet blir större än tidigare⁵⁷. Annorlunda uttryckt skulle lagen (NBFL) därmed luta sig tyngre mot den goda redovisningsseden än tidigare vilket i sin tur skulle kunna innebära att misstänkt bokföringsbrott snarare baserar sig på avvikelse från normerande föreskrifter än på lag. Detta utgör i sådant fall en potentiell risk för konflikt med legalitetsprincipen.

Legalitetsprincipens ställning och innehåll i svensk rätt

Legalitetsprincipen innebär enkelt uttryckt att straff inte bör ådömas utan stöd i lag. I svensk rätt anses legalitetsprincipen framgå av BrB 1:1. Legalitetsprincipen utgör dessutom en del av den svenska rättsordningen via den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna.⁵⁸ Legalitetsprincipen återfinns här i konventionens artikel 7. Enligt Asp kan legalitetsprincipen sägas bestå av fyra beståndsdelar.

- a) Ett föreskriftsskrav innebärande ett krav att stöd skall finnas i en föreskrift för att brott skall kunna föreligga och för att straff skall kunna ådömas.
- b) Ett analogiförbud innebärande ett förbud mot att tillämpa straffföreskrifter analogt - det vill säga utanför det föreskrivna området.
- c) Ett retroaktivitetsförbud innebärande ett förbud mot att inom ramen för lagstiftning eller rättstillämpning ge en straffbestämmelse retroaktiv effekt.
- d) Ett obestämbarsförbud som slutligen innebär ett krav på precision hos straffföreskrifterna. Dessa får inte vara så vaga eller obestämda att medborgarna inte kan tolka dem på tillfredställande sätt. En straffföreskrift kan vara obestämd eftersom den hänvisar till

⁵⁵ Jfr Löfmarck s. 319

⁵⁶ Jfr Jareborg s. 183

⁵⁷ Jfr Asp s. 25

obestämda rekvisit (exempelvis ”omoralisk handling”) eller för att bestämmelsen är svår att få grepp om eftersom den är tekniskt komplicerad. Exempel på det senare fallet är då en strafföreskrift hänvisar till ett obegränsat antal andra författningar.⁵⁹ Föreskriftskravet, analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet anses rikta sig såväl till lagstiftaren som till rättstillämparen. Obestämbarsförbudet anges däremot bara vara av relevans för lagstiftaren.⁶⁰ Asp reserverar sig något för att obestämbarsförbudet inte skall kunna ha relevans på rättstillämparnivå med hänvisning till att exempelvis en domare kan låta legalitetsskäl inverka på tolkningen av straffbuden.⁶¹ Asp övergår till att pröva i vad mån bokföringsbrottet och dess koppling till god redovisningssed kan komma i konflikt med legalitetsprincipen. Han finner att vare sig föreskriftskravet, analogiförbudet eller retroaktivitetsförbudet innebär något direkt problem. Däremot kan obestämbarsförbudet innebära problem⁶². Såsom redovisats ovan uppmärksammades tidigt problemen sammanhängande med en kriminalisering av avvikelser från god redovisningssed. Förslaget från BRÅ kritiserades kraftfullt av remissinstanserna. Kärnan i kritiken rörde det tveksamma i att lägga ett etiskt begrepp (god redovisningssed) som grund i ett straffrättsligt system. Även utredaren i SOU 1996:30 framhöll åsikten att god redovisningssed är alltför vagt för att bilda underlag för kriminalisering.⁶³ Asp konstaterar vidare att några svenska rättsfall där obestämbarsförbudet prövats honom veterligen inte förekommit. Däremot presenterar han ett fall från Europadomstolen som via Europakonventionen torde ha betydelse även för svensk rätt.⁶⁴ Inom doktrinen har den finländske forskaren Dan Frände analyserat kriminaliseringen av avvikelser från god bokföringssed i finländsk rätt.⁶⁵ Det anmärks dock att denna analys inte kan jämföras direkt mot svenska rättsförhållanden.

Frågan är i vad mån obestämbarsförbudet kan få praktiska konsekvenser för bokföringsbrottet i den mån detta görs avhängigt överträdelse av god redovisningssed. En infallsvinkel är att utgå från grundlagens krav på hur straffrättsliga bestämmelser skall stiftas - nämligen genom lag av riksdagen.⁶⁶ Bokföringsbrottet är genom BrB 11:5 fastlagt genom lag stiftad av

⁵⁸ Konventionen inkorporerad i svensk rätt via lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna. Straffrättsliga regler får inte heller enligt allmänna rättsgrundsatser ges extensiv tolkning.

⁵⁹ Asp s. 27 f

⁶⁰ Asp s. 30 med hänvisning till Jareborg, Nils, Straffrättsideologiska fragment, Uppsala 1992, s. 94

⁶¹ Ibid.

⁶² Asp s. 33

⁶³ Asp s. 33 f. med hänvisning till SOU 1996:30 s. 129

⁶⁴ Asp s. 34 f. med hänvisning till Kokkinadis v, Greece ECHR, Ser A, No 260, 1993

⁶⁵ Asp s. 36 med hänvisning till Dan Frände, Den straffrättsliga legalitetsprincipen, Ekenäs 1989.

⁶⁶ RF 8 kap 3 §

riksdagen. Emellertid hänvisar lagen till god redovisningssed vilket innebär att hänvisningen sker utanför RF:s föreskriftsbegrepp. God redovisningssed är ingen föreskrift enligt RF:s terminologi. Följden av detta blir att de normer som förestavas inom ramen för god redovisningssed inte kan antas vara bindande för domstolarna.⁶⁷ En konsekvens av detta skulle vara att domstolarna helt enkelt skulle kunna avvisa ett påstått bokföringsbrott som objektivt endast avvikit från vad god redovisningssed föreskrivit. Detta är nu i mitt tycke kanske att föra resonemanget väl långt. Mera intressant ter det sig att Asp närmar sig frågan om Europakonventionen skulle kunna åberopas med hänvisning till obestämbarhetsförbudet och att god redovisningssed i detta sammanhang skulle kunna vara ”otillåtet” obestämt. I jämförelse med det i hans analys anmärkta fallet Kokkinadis finner han emellertid det tveksamt om så skulle vara fallet⁶⁸. Sammantaget menar Asp dock att det finns grund för att ifrågasätta obestämbarheten som följer med hänvisningen till god redovisningssed såväl med stöd av svensk rätt som med stöd av Europakonventionen. Utsikten till framgång för den som vill argumentera mot ett påstått bokföringsbrott på denna grund är däremot mera osäker.⁶⁹

Så långt Petter Asp och hans analys av den straffrättsliga problematiken runt bokföringsbrottet och god redovisningssed. Min egen syn på saken, som snarare dikteras av praktiska ställningstaganden än av straffrättsteoretiska tankar, är att effektrekvisitet måste vara uppfyllt för att förutsättning för brott skall kunna föreligga. Det framstår, åtminstone ur mitt perspektiv och även mot bakgrund av vad som sagts ovan, att själva målet med att kriminalisera misskötsel av bokföring är att en yttersta gräns skall finnas för vad lagstiftningen tillåter. Denna yttersta gräns måste rimligen förankras i att en viss straffbar effekt inträtt. Särskilt sett i perspektivet av skattebrottets omkonstruktion från effekt- till skattebrott skulle vi därmed ha en straffrättslig ordning där en i praktiken misskött bokföring primärt träffas av skatterättsliga (administrativa) påföljder, därefter av specialstraffrättsliga (skattebrott) påföljder och slutligen av allmänstraffrättsliga (bokföringsbrott) påföljder. Man kan därvid också se mönstret att man går via fare- till effektbrott.

⁶⁷ Asp s. 37 med hänvisning till Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, 2 uppl Lund 1989

⁶⁸ Asp s. 40

3.2.2.2 Tolkning av objektiva förutsättningar i rättspraxis

Ifråga om hur de objektiva förutsättningarna för bokföringsbrottet har bedömts i rättspraxis kan det konstateras att lägsta godtagbara standard på hur ”dålig” bokföringen får lov att vara är tämligen låg.

I NJA 1983 sidan 205 hade en affärsverksamhet drivits under två år utan egentlig bokföring. Högsta domstolen uttrycker sig som att ”papper låg i drivor” hos det bokföringsskyldiga företaget. Förutsättningar för bokföringsbrott befanns föreligga.⁷⁰ I NJA 1984 sidan 710 hade en person bedrivit handel med begagnade bilar utan att någon bokföring upprättats överhuvudtaget. Även i detta fall befanns förutsättningar för bokföringsbrott föreligga.⁷¹ I NJA 1986 sidan 652 hade en person bedrivit kreaturshandel, även detta utan någon som helst bokföring. Förutsättningar för bokföringsbrott befanns föreligga.⁷² De tre åberopade rättsfallen belyser klara fall då bokföringsskyldigheten åsidosatts helt och hållet på så vis att vederbörande helt enkelt inte upprättat någon bokföring alls.

Annorlunda blir utfallet då bokföring i och för sig upprättats men varit bristfällig. I rättsfallet NJA 1986 sidan 779 hade en näringsidkare återbetalat lån från sitt företag utan att det var möjligt att utläsa till vem. Högsta domstolen fann att bristerna inte var av sådan art att företagets resultat och ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen.⁷³ I doktrinen har även rättsfallen NJA 1939 sidan 108 respektive NJA 1944 sidan 478 uppmärksammas.⁷⁴ Högsta domstolen har i samband med dessa uttalat att en mängd småfel inom ramen för bokföringen i sig kan medföra att dess värde förringas så mycket att förutsättningar för bokföringsbrott kan föreligga. Mot bakgrund av egna erfarenheter och de senare rättsfallens ålder ställer jag mig emellertid en smula tveksam till hur stor betydelse dessa uttalanden kan tillmätas i dagsläget.

Slutligen finns fall där det är betydligt lättare att styrka att objektiva förutsättningar föreligger, nämligen de där den bokföringsskyldige underlåtit att bevara räkenskapsmaterial. Här dömer domstolarna enligt min uppfattning mer eller mindre regelmässigt till ansvar.

⁶⁹ Jfr Asp s. 40

⁷⁰ NJA 1983 s.205

⁷¹ NJA 1984 s.710

⁷² NJA 1986 s.652

⁷³ NJA 1986 s.779

3.3 Bokföringsbrottets subjektiva förutsättningar

Som subjektiv förutsättning för bokföringsbrott krävs uppsåt eller oaktsamhet. Detta innebär att minst oaktsamhet skall styrkas, där bokföringsskyldighet förelegat och denna åsidosatts, med följd att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med anledning av detta inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.⁷⁵ Uppsåt har ansetts kunna styrkas bland annat via den insikt i rörelsen eller verksamheten som domstolen bedömt att man objektivt sett kan tillskriva den bokföringsskyldige.⁷⁶

3.3.1 Om gärningsmannaansvar

3.3.1.1 Allmänt om bokföringsbrottets subjekt

Bokföringsbrottets subjekt är i första hand den bokföringsskyldige inom ramen för en sådan verksamhet som omfattas av bokföringslagen. Av allmänna principer följer att den som är legal ställföreträdare för juridisk person som omfattas av sådan bokföringsskyldighet kan vara gärningsman.⁷⁷ Att notera är dock att även den som faktiskt handhar bokföringen exempelvis en kamrer eller ekonomichef kan betraktas som gärningsman och dömas enligt brottsförutsättningarna. Ytterligare en synpunkt vid avgränsning av gärningsmannaansvaret är att rollfördelningen enligt Aktiebolagslagen skall vägas in. Resonemanget utgår från att styrelsen i ett aktiebolag svarar för organisationen av bokföringen och att denna organisation innefattar en tillfredställande kontroll. Verkställande direktören svarar därefter för att bokföringen sköts i enlighet med gällande lag.⁷⁸ Härvid stannar ansvaret för brister i fullgörandet av bokföringsplikten hos den verkställande direktören om styrelsen fullgjort att tillse att en tillfredställande organisation finns. Det sagda förutsätter att ingen styrelseledamot uppsåtligt föranlett ett åsidosättande av bokföringsplikten. En verkställande direktör kan med hänsyn till detta fällas till ansvar genom att brista i instruktion och kontroll. En styrelseledamot äger rätten att förutsätta att uppgift om att bokföringsplikten fullgjorts är riktig. Endast i de fall då han haft ett klart uppdrag att kontrollera de aktuella frågorna eller om han varit medveten om förhållanden som borde föranlett kontroll förskjuts ansvaret till att omfatta även honom i den situation som skisserats ovan.⁷⁹ I de fall då verkställande direktör saknas torde hela ansvaret för bokföringsskyldigheten vila på styrelseledamöterna. En öppen fråga är i vad mån dessa är solidariskt ansvariga för bokföringspliktens fullgörande om en

⁷⁴ Holmberg m.fl. s. 613

⁷⁵ Jfr Holmberg m.fl. s. 616

⁷⁶ Jfr NJA 1993 s. 687, referat under punkten 3.3.1 ovan

⁷⁷ Jfr Holmberg m.fl. s. 611

⁷⁸ 6 § 8 kap aktiebolagslagen

styrelseledamot uttryckligen utsetts till inneha bokförings- och redovisningsfrågor som speciellt ansvarsområde. En situation som kanske inte är så ovanlig i praktiken i mindre aktiebolag med ett fåtal aktieägare som också innehar styrelseposter. Spontant upplever jag att en sådan styrelseledamot bör bära ett huvudansvar för bokföringen jämförligt med det som avser att träffa en verkställande direktör i den av Holmberg m.fl. skisserade situationen ovan. Jag har dock inte kunnat lokalisera något direkt stöd för åsikten i gällande förarbeten eller rättspraxis. Aktiebolagskommittén har i sitt delbetänkande ”Aktiebolagets organisation” gett uttryck för tankegångar som stämmer väl överens med vad som beskrivits ovan.⁸⁰ Man föreslår bland annat att styrelsen skall åläggas att upprätta skriftliga instruktioner för den verkställande direktören och att skriftliga arbetsordningar årligen skall upprättas för styrelsens ledamöter där dessas arbetsfördelning framgår. Detta kan mycket väl ses som en strävan från aktiebolagskommittén att förtydliga vad som skall anses vara gällande rätt. Enligt en sådan ordning med klart definierade ansvarsområden framstår det också vara fullt möjligt att exempelvis ålägga en eller flera styrelseledamöter ansvar för överträdelser samtidigt som en tredje ledamot kanske undgår ansvar helt.

3.3.1.2 Mer om gärningsmannaansvarets räckvidd

Som berörts ovan kan gärningsmannaansvar utsträckas från personer i organställning i aktiebolag eller motsvarande ställning i andra organisationer. En viktig faktor att ta hänsyn till torde dock vara att den person som erhållit i uppdrag inom företaget att handha bokföring faktiskt har kompetens att självständigt utföra uppdraget. En delegation till underordnad arbetstagare att utföra bokföringsarbete vilken därefter missköter detta fritar knappast den som från början delegerat uppgiften.⁸¹ Bokföringsbrottet kan dock genom sin konstruktion också gälla personer utom företaget som underlåter att fullgöra bokföringsplikt eller bevara räkenskapsmaterial enligt lagens regler⁸². Typiskt sett kan därmed en redovisningskonsult som underlåter att föra ett klientföretags bokföring därmed träffas av straffansvar om lägst oaktsamhet kan styrkas. I en sådan situation bör rimligen dock även företagsledningen ha ett straffrättsligt ansvar. Detta följer av att exempelvis en verkställande direktör i ett aktiebolag dels har ett primärt ansvar gentemot bolaget att bokföringsfunktionen organiseras på tillfredställande sätt. Dels även, om man så vill – ett sekundärt ansvar – att därefter utöva viss övervakning över funktionen. I detta tänkta exempel kan knappast en verkställande direktör

⁷⁹ Se Holmberg m.fl. s. 611 f

⁸⁰ SOU 1995:44

⁸¹ Jfr Leijonhufvud/Wennberg s. 31 f.

undgå ansvar om han inte aktivt kontrollerat att bokföringen faktiskt skötts på nöjaktigt sätt av det anlitate biträdet⁸³. I praktiken torde signaler på att ett företags bokföring inte fungerar vara ganska lätta att iaktta. Periodiska rapporter avlämnas inte i tid, återkommande felaktigheter ryms i de räkenskaper som förs, dröjsmål uppkommer för avlämnande av underlag för skattedeklarationer och så vidare. Härvid måste rimligen den bokföringsskyldige agera för att se till att bokföringen hanteras rätt, kanske i första hand genom att begära rättelse av biträdet, i andra hand genom att avbryta samarbetet och anlita annat biträde. Kärnan i resonemanget är att man i den typ av situation jag skisserat inte som huvudregel kan förskjuta gärningsmannskapet för ett inträffat bokföringsbrott utanför det egna företaget enbart genom att anlita en fristående konsult, eftersom den bokföringsskyldige själv – i vart fall om denne är ett aktiebolag – faktiskt har ett eget kontrollansvar. Ifråga om exempelvis skattebrott blir situationen annorlunda eftersom uppgiftslämnaren /av oriktiga uppgifter till ledning för skattemyndighetens arbete/ här blir gärningsman.⁸⁴

3.3.1.3 Om medverkan till brott

Medverkan eller anstiftan till brott är straffbart enligt reglerna i BrB 23 kapitel 4 §. Som huvudregel döms den som främjat en straffbar gärning med råd eller dåd för medhjälp till gärningen. Om vederbörande istället förmått annan att begå en straffbar gärning kan han dömas som anstiftare till brottet. Om någon på annat sätt främjat gärningen kan han dömas som medhjälpare till brottet. Begreppet medverkan kan därmed omfatta såväl gärningsman som anstiftare och medhjälpare.⁸⁵ Ett främjande av straffbar gärning kan bestå såväl i fysisk medhjälp som att utföra något som utgör psykisk påverkan i viss riktning.⁸⁶ Ifråga om brott som sammanhänger med åsidosättande av bokföringsplikt eller manipulerande av bokföring kan därmed en rad olika ageranden komma att bedömas såsom medhjälp till brott. Såväl fysiska ageranden som exempelvis utställande av osanna fakturor till psykisk påverkan i form av uttänkande av bokföringsmässiga ”upplägg” kan därmed träffas av lagrummet.⁸⁷

⁸² Ibid

⁸³ Jfr a.a. s. 33

⁸⁴ Jfr punkten 3.9.3 nedan

⁸⁵ Leijonhuvud/Wennberg, Straffansvar s. 136 f.

⁸⁶ Jfr Holmberg m.fl. s. 536

⁸⁷ Jfr NJA 1993 s. 687 där en person dömdes för medhjälp till grovt bokföringsbrott efter att ha utställt falska fakturor till ett företag

3.3.1.4 Ansvar för medhjälp för revisor - NJA 1988 s. 383

En speciell fråga med anknytning till problematiken runt gärningsmannaskap och medhjälp till brott rör revisorers eventuella ansvar för bokföringsbrott. Ett mål rörande detta har behandlats av Högsta domstolen 1988.⁸⁸ Målet skall refereras relativt utförligt och kommenteras nedan:

Målet i tingsrätten

Fresta Entreprenad & Försäljnings AB, nedan bolaget, har bedrivit entreprenadverksamhet. Styrelseledamot i bolaget var Else P till 12 april 1983, hennes make Gunder P var fram till 30 november 1982 styrelsesuppleant och ingick därefter i styrelsen. Bolaget försattes i konkurs den 30 november 1983. Under bolagets hela verksamhetstid hade Gunder P hand om den faktiska ledningen av bolaget. Revisor i bolaget var Rune T. Else P svarade för grundbokföring och översändande av underlag för huvudbokföring. Denna jämte upprättande av bokslut sköttes genom den revisionsbyrå där Rune T var verksam. Allmän åklagare yrkade i tingsrätten ansvar för dels Gunder P och dels Else P för grovt skattebedrägeri, bokföringsbrott och grovt bokföringsbrott. Vidare yrkades ansvar för Rune T avseende medhjälp till såväl bokföringsbrott som grovt bokföringsbrott. Av utredningen i målet fann tingsrätten att bolagets bokföring varit ofullständig på så sätt att intäkter inte upptagits till betydande belopp. Man finner även att Gunder P måste insett att betydelsen av att inte bokföra vissa intäkter skulle bli att bolagets omsättning och resultat minskade. Till följd av detta anser man att Gunder P handlat uppsåtligt. Vidare finner tingsrätten att Else P:s roll som styrelse och firmatecknare medför ett ansvar hon inte kan undandra sig. Hon har dessutom varit aktiv i bolaget via kontorsgöromål. Det måste stått klart för henne att genom att följa sin makes anvisning att underlåta att grundbokföra eller sätta verifikationsnummer på vissa avräkningar effekten blev att intäkter undandros bolagets omsättning och rörelse. Därför anses även Else P:s handlande vara uppsåtligt. Gunder P och Else P skall därför fällas till ansvar för skattebedrägeri som med hänsyn till beloppens omfattning bedöms som grovt. Ifråga om bokföringsbrott konstaterar tingsrätten att bristerna i bolagets bokföring som följer av att stora intäktsbelopp inte bokförts medför att bolagets ställning inte kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Ansvaret för detta åvilar Gunder P och Else P i egenskap av näringsidkare varför de skall fällas för bokföringsbrott. Vad gäller Rune T:s eventuella ansvar för medhjälp till bokföringsbrott finner tingsrätten det inte styrkt i målet att Rune T känt till att stora intäktsbelopp undanhållits bolaget av makarna P. Snarast ger utredningen i målet stöd för uppfattningen att man från revisionsbyråns sida lagt ner stora ansträngningar för att åstadkomma en korrekt redovisning för bolaget. Åtalet mot Rune T ogillas därför. Gunder P dömdes till 1 års fängelse jämte näringsförbud under 5 år. Else P dömdes till villkorlig dom och dagsböter.

Målet i hovrätten

Såväl åklagaren som Gunder P och Else P fullföljde talan i Svea hovrätt. Hovrätten fann att Gunder P i praktiken ansvarat för rörelsens ekonomi och knappast kan ha varit omedveten om bristerna i intäktsredovisningen. Även Else P måste mot bakgrund av att hon skött bolagets löpande bokföring varit medveten om att inkomst- och utgiftsverifikationer saknats. Sammantaget finner därför hovrätten ingen anledning att frångå tingsrättens bedömning ifråga om ansvar för makarna P ifråga om ansvar för grovt skattebedrägeri jämte bokföringsbrott. Ifråga om Rune T:s ansvar för medhjälp finner hovrätten det utrett att bristerna i bolagets bokföring varit mycket lätt att iaktta och att Rune T varit medveten om de svårigheter som förelegat med att sammanställa den. Rune T har därför känt till bristerna. Genom att därefter underteckna revisionsberättelser har han medverkat till att konstruerade ingångsvärden använts för följande räkenskapsår. Detta har i sin tur lett till att bokföringen för dessa räkenskapsår inte återspeglar bolagets resultat och ställning på ett korrekt sätt.

Vad gäller påföljd fastställdes tingsrättens dom mot Gunder P, ifråga om Else P ändrades påföljden till sex månaders fängelse. Slutligen dömdes Rune T för medhjälp till bokföringsbrott till fängelse en månad.

Målet i Högsta domstolen

Rune T sökte revision med yrkande att åtalet mot honom skulle ogillas. Högsta domstolen finner att utredningen i målet inte ger belägg för att Rune T, då han avgav de aktuella revisionsberättelserna, kände till de felaktigheter i bolagets bokföring som hade sin grund i att verifikationer undanhållits. Han var däremot väl medveten om att såväl huvudbokföringen som boksluten för de aktuella räkenskapsåren förorsakat hans medarbetare betydande svårigheter och arbetsinsatser. Mot bakgrund av att han trots detta inte företagit ytterligare granskning av det bakomliggande bokföringsmaterialet eller på annat sätt övertygat sig om att svårigheterna verkligen bemästrats så har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Härigenom har han främjat de bokföringsbrott makarna P gjort sig skyldiga till. Högsta domstolen finner emellertid att den oaktsamhet som kommer Rune T till last jämfört med makarna P:s uppsåtliga gärningar är sådan att han endast kan anses ha medverkat i mindre mån till ifrågakvarande brott, påföljden skall därför bestämmas till böter.

3.3.1.5 Kommentarer med anledning av Högsta domstolens dom NJA 1988 s. 383

Centralfråga i målet rörande revisorns ansvar är om undertecknandet av en ”ren” revisionsberättelse utgör en sådan handling som kan innebära medhjälp till bokföringsbrott. Inledningsvis kanske det är lämpligt att överväga vilken position revisorn i normalfallet intar till bokföringen som sådan och därmed också till bokföringsbrottet. Revision innebär huvudsakligen granskning och kontroll av räkenskapsmaterial om man bortser från granskning av styrelses och verkställande direktörs förvaltning. Detta innebär att revisorn egentligen inte befattar sig med de förfaranden som regleras inom bokföringslagens ram. Därmed kan han rimligen inte heller ställas till ansvar enligt Brottsbalkens 11 kap. 5 §.⁸⁹ En annorlunda bedömning kan å ena sidan givetvis komma ifråga om revisorn aktivt deltar i bokslutsarbete och liknande som ju faller inom bokföringslagens regelverk. Å andra sidan innebär denna situation ett avsteg från den lagstadgade rollen som aktiebolagets revisor har att uppfylla. I det aktuella målet var inte heller fallet sådant att revisorn utfört andra åtgärder än sådana som hänföres till revision. Den situation som föreligger i målet är att revisorn genom underlåtenhet att fördjupa sin granskning medverkat till att felaktiga värdeuppgifter i bokföringen lagts till grund för efterföljande räkenskapsårs redovisning vilken till följd av detta blivit missvisande. Den avgörande handlingen som läggs revisorn till last är att han avfattat en ”ren” revisionsberättelse i rådande situation. Ser man till effekten av revisorns handlande framstår det onekligen som om den avgivna revisionsberättelsen i och för sig har legat till grund för en fortsatt eller fortlöpande brottslighet. Samtidigt upplever jag själv att domen kanske inte är allmängiltigt gällande i alla liknande situationer. Vad Högsta domstolens dom istället utvisar är att en revisor i ett bolag där omständigheterna är sådana att klienten är svår- eller tungarbetad inte kan frias från det ansvar som åvilar honom ifråga om skyldighet att lägga ett

⁸⁸ NJA 1988 s. 383

fullgott granskningsunderlag till grund för en upprättad revisionsberättelse. Utan att ha tagit del av den dokumentation som framlagts i domstolen är det naturligtvis svårt att uttala sig om vari de underlag Rune T presenterat varit bristfälliga. Möjligen kan man få intrycket av att domstolen bedömt hans agerande hårdare eftersom huvudbokföring och bokslut tagits fram inom den egna revisionsbyrån. I konsekvens med detta kan man spekulera i om domstolens bedömning blivit annorlunda om bolaget haft en annan redovisningsbyrå som i sin tur avlämnat underlag för Rune T:s granskning. Detta skulle kanske å andra sidan också påverkat dennes sätt att revidera bokföringen.

3.3.1.6 Lag om förbud mot yrkesmässig rådgivning i vissa fall m.m.⁹⁰

I samband med diskussion om gärningsmannaskap respektive medverkan till brott bör något sägas om den så kallade rådgivarlagen från 1985. Denna lag omfattar advokater, revisorer och andra slag av rådgivare som yrkesmässigt bistår andra med råd eller annan hjälp i ekonomiska eller juridiska angelägenheter. Lagen innehåller brottet vårdslös rådgivning vilket gärningsmannen (rådgivaren) kan dömas för om han vid utövande av rådgivningsverksamhet av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd gärning. I de fall då främjandet utgör medverkan till brott enligt BrB 23 kapitel skall lagen dock inte tillämpas. Istället skall Brottsbalkens regler gälla. Medverkansbestämmelserna i BrB 23 kapitel 4 § skall tillämpas i de fall då oaktsamt främjande av oaktsamhetsbrott såsom bokföringsbrott föreligger. I de fall då oaktsam rådgivning skett till främjande av ett uppsåtligt brott där motsvarande ansvar för oaktsamhet inte finns skall emellertid rådgivarlagen tillämpas.⁹¹ Påföljden för vårdslös rådgivning är böter eller fängelse i högst två år.⁹² Domstol får även ålägga rådgivare rådgivningsförbud med stöd av rådgivarlagens 3 § under en längsta tid om 5 år.

3.4 Bokföringsbrottets fullbordan

Med lagens nuvarande lydelse (från 1982) kan åtal väckas oberoende om en obeståndssituation förelegat om förutsättningar i övrigt för bokföringsbrott föreligger. Så var inte fallet före 1982, vilket berörts ovan, eftersom en åtalsförutsättning i äldre rätt var att den bokföringsskyldige försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. En fråga som uppkommer ur denna situation är när ett bokföringsbrott kan anses fullbordat och i vad mån flera bokföringsbrott kan föreligga. Holmberg m.fl. har framställt tanken att det

⁸⁹ Jmf Löfmarck s. 314

⁹⁰ SFS 1985:354

⁹¹ Jfr Leijonhufvud/Wennberg s. 25 f, även Gullefors s. 197 f

kan te sig naturligt att se allt åsidosättande av bokföringsplikten under en period - typiskt ett räkenskapsår - som ett brott.⁹³ Även om frågan knappast är central för bokföringsbrottet som sådant så kan den få betydelse vid bedömningar rörande Res judicata.

3.5 Konkurrens mellan bokföringsbrottet och andra brott

Vid brottskonkurrens, det vill säga ett sådant förhållande att förutsättningar för bokföringsbrott föreligger samtidigt med förutsättning för annat (förmögenhets-) brott, konsumeras bokföringsbrottet generellt av brott med strängare straffskala.⁹⁴ Exempel på detta är bedrägeri, förskingring respektive oredlighet mot borgenärer där förekomsten av fullbordat bokföringsbrott kan medföra att den grövre brottsrubriceringen blir aktuell – exempelvis grovt bedrägeri. Lika straffvärde medför att ansvar för bokföringsbrott och exempelvis svindleri kan yrkas för samma gärning.⁹⁵ Motsvarande resonemang bör kunna föras avseende relationen till olika slag av skattebrott.

3.6 Gränsdragning mot grovt bokföringsbrott

Gränsdragningen mellan bokföringsbrott och grovt dito styrs av ett antal olika faktorer. Ser man till vad rättspraxis utvisar kan det inledningsvis konstateras att det krävs förhållandevis mycket för att en gärningsman skall fällas till ansvar för grovt bokföringsbrott. Rättsfallen NJA 1983 sidan 205, NJA 1984 och NJA 1986 sidan 652, vilka berörts ovan under punkten 3.2.2.2, företer vissa likheter. En sådan av betydelse är att bokföring i samtliga dessa fall inte upprättats överhuvudtaget trots att bokföringsskyldighet förelegat. Detta har inneburit att förutsättning för bokföringsbrott funnits. Emellertid har moment av systematik eller förslagenhet saknats hos gärningsmannen enligt domstolens uppfattning inte heller har den näringsverksamhet som bedrivits haft någon större omfattning. Detta har inneburit att ansvar för grovt brott inte har varit aktuellt. Vidare torde det enligt Holmberg m.fl. krävas uppsåt för att grov brottsrubricering skall komma ifråga. Detta framstår som en riktig bedömning.⁹⁶ I rättsfallet NJA 1988 sidan 481 befanns det föreligga uppsåt och att den bedrivna rörelsen där bokföringsbrottet förövats varit av viss omfattning. Högsta domstolen övervägde härvid om ansvar för grovt brott kunde komma ifråga. Man fann emellertid att gärningsmannens agerande knappast styrts av förslagenhet eller närmare planering och avstod därför att välja

⁹² Rådgivarlagen 2 §

⁹³ Se Holmberg m.fl. s. 615

⁹⁴ Jfr Holmberg m.fl. s. 618

⁹⁵ Jfr Holmberg m.fl. s. 618 dock även s. 483 – Vid brottskonkurrens mellan bokföringsbrott och svindleri skall ansvar för bokföringsbrott ådömas.

den grövre brottsrubriceringen. I rättsfallet NJA 1996 sidan 384 fälldes slutligen en gärningsman för grovt bokföringsbrott. Att notera i detta fall var att samtliga de förutsättningar som berörts ovan var uppfyllda. Således hade personen handlat uppsåtligt, i en rörelse av viss omfattning och på ett sätt som kunde bedömas som systematiskt och förslaget.

3.7 Påföljder

Påföljden för konstaterat bokföringsbrott är böter eller fängelse i högst 2 år. För ringa fall finns en speciell straffskala där regelmässigt bötespåföljd tillämpas. Ifråga om grovt bokföringsbrott är påföljden fängelse mellan 6 månader och 4 år. Ser man återigen till rättspraxis finner man att strängare fängelsepåföljd är relativt ovanlig. Högsta domstolen har i flera av de refererade rättsfallen tagit hänsyn till gärningsmannens hälsa och övriga personliga förhållanden och i flera fall dömt till böter och villkorlig dom med anledning härav.⁹⁷ Detta har emellertid inte hindrat domstolen att markera att det finns betydande allmänpreventiva intressen i att utdöma fängelsepåföljd med anledning av begånget bokföringsbrott.

3.8 Preskription

Bokföringsbrott preskriberas enligt regler i 35 kapitlet 1 § och 4 § andra stycket Brottsbalken. Av detta följer att åtal normalt sett skall väckas inom två år om brottets maximipåföljd inte överstiger 1 års fängelse, inom 5 år om maximipåföljd inte överstiger 2 års fängelse samt slutligen inom 10 år om maximipåföljden är upp till 8 års fängelse.⁹⁸ I realiteten innebär detta i de flesta fall att bokföringsbrott normalt preskriberas efter 5 år. Ifråga om grovt brott utsträcks preskriptionstiden till 10 år. Preskriptionstiden räknas från den dag brottet begicks.⁹⁹ En speciell regel för utsträckande av preskriptionstiden finns i 35 kapitlet 4 § 3 stycket Brottsbalken. Häri stadgas att i fråga om bokföringsbrott som inte är att betrakta som ringa och den bokföringsskyldige inom fem år från brottet försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar, så räknas preskriptionstiden då *detta* skedde.¹⁰⁰ Lagparagrafen omfattar sedan den 1 juli 1996 även fall då den bokföringsskyldige blivit föremål för skatte- eller taxeringsrevision. I sådant fall skall preskriptionstiden räknas från den dag då revisionen beslutades.¹⁰¹

⁹⁶ Se Holmberg m.fl. s.617 Jfr Prop 1981/82:85 s. 31

⁹⁷ Se NJA 1983 s. 205, NJA 1984 s. 710, NJA 1986 s. 652 och NJA 1987 s. 130

⁹⁸ BrB 35 kap. 1 §

⁹⁹ BrB 35 kap. 4 § 1 st.

¹⁰⁰ BrB 35 kap. 4 § 3 st.

3.9 Skattebrottslagen

Då en bokföringsskyldig näringsidkares bokföring lägges till grund såväl för den årliga inkomstskattetaxeringen som till beräkning av mervärdesskatt och sociala avgifter, är det lätt att konstatera att betydelsen av rättvisande räkenskaper är av avgörande vikt för att de skatterättsliga regelverket skall kunna fungera på avsett sätt. Detta har även beaktats av lagstiftaren då specialstraffrätten innefattar särskild lagstiftning rörande olika slag av brott mot skattelagstiftningen.¹⁰² Skattebrotten finns samlade i Skattebrottslagen.¹⁰³ Lagen genomgick en omarbetning efter översyn av 1993 års skattebrottsutredning. Utredningen avlämnade i mars 1995 sitt delbetänkande ”Översyn av skattebrottslagen”, vilket ligger till grund för regeringens proposition ifråga om de aktuella lagändringarna.¹⁰⁴ Ändringarna trädde i kraft den 1 juli 1996. En bärande skillnad jämfört med äldre rätt är att skattebrottet, vilket tidigare benämndes skattebedrägeri, omkonstruerats från ett effektbrott till ett farebrott. Således räcker det enligt gällande rätt att fara uppstått att skatt skall undandragas för att förutsättning för skattebrott skall kunna uppstå. Nedan skall skattebrottet respektive brottet försvårande av skattekontroll behandlas. Utanför framställningen faller brotten vårdslös skatteuppgift, skatteinbetalningsbrott och skatteredovisningsbrott.

3.9.1 Skattebrott

3.9.1.1 Subjektiva förutsättningar, ringa respektive grovt brott

Förutsättning för skattebrott föreligger då någon uppsåtligen och på annat sätt än muntligen

- lämnar oriktig uppgift till myndighet, eller
- underlåter att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom

ger upphov till fara för att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.¹⁰⁵ Brottet förekommer som ”normalt,” respektive som ringa och grovt.¹⁰⁶ Vid prövning av om brottet är grovt skall en helhetsbedömning av samliga omständigheter göras varvid hänsyn skall tas till om betydande belopp varit inblandade, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring.¹⁰⁷ Även faktorer som om förfarandet ingått i en systematiskt utövad brottslighet¹⁰⁸ eller på annat sätt varit av ”synnerligen farlig art” skall beaktas. Ringa

¹⁰¹ BrB 35 kap. 4 § kompletterad via SFS 1996:659

¹⁰² Jfr Zila, s. 67 f.

¹⁰³ SFS 1971:69

¹⁰⁴ SOU 1995:10 Prop. 1995/96:170

¹⁰⁵ SBL 2 §

¹⁰⁶ SBL 3-4 §§

¹⁰⁷ NJA 1974 s. 194

¹⁰⁸ NJA 1987 s. 802

skattebrott – skatteförseelse enligt SBL 3 § - föreligger då det undanhållna skattebeloppet är begränsat. Lagmotiven anger här ett riktvärde om $\frac{3}{4}$ basbelopp, i dagsläget 27.675 kronor, som beloppsram.¹⁰⁹ Det skall dock anmärkas att samtliga omständigheter skall vägas in vid bedömningen. Ett systematiskt förfarande i syfte att undandra skatt kan föranleda att skattebrott blir aktuellt trots att det undandragna skattebeloppet är begränsat¹¹⁰. Vid bedömning av om förutsättningar för grovt brott föreligger skall det som nämnts ovan beaktas om gärningsmannen utnyttjat falska handlingar eller vilseledande bokföring. Härvid ligger kanske också den främsta kopplingen till bristande fullgörelse av bokföringsplikt och skattebrott. Jag syftar då på de fall där bokföringsplikten i och för sig fullgjorts men att bokföringen på grund av brister eller medveten manipulation inte ger en korrekt bild av rörelseresultatet och därmed underlaget för taxeringen.

Brottet fordrar uppsåt. Vid oaktsamhet kan gärningsmannen istället dömas för brottet vårdslös skatteuppgift enligt SBL 2 §.

3.9.1.2 Brottets fullbordan

Skattebrottet begås typiskt sett genom att en deklARATION innehållande felaktiga uppgifter avlämnas av en skattskyldig till skattemyndigheten, vilket medför att fara för att skatt skall undanhållas på något sätt uppstår. Skattebrott kan även begås genom att skattskyldig underlåter att lämna föreskrivna uppgifter varvid fara för undandragande uppstår på motsvarande sätt. Skattebrottets fullbordan är knutet till den dag då den felaktiga uppgiften inlämnades. Vid underlåtenhet att avlämna deklARATION eller motsvarande anses fullbordanstidpunkten vara den dag avlämnande skulle skett.¹¹¹

3.9.1.3 Brottskonkurrens

I de fall då förfalskade handlingar används för att begå skattebrott uppkommer frågan om konkurrens mellan brott. Zila har därvid kommenterat problematiken på följande sätt: Används förfalskade handlingar och detta leder till att skattebrott bedöms som grovt bör förfalskningsbrottet i normalfallet konsumeras av det grova skattebrottet. Ett ”självständigt” grovt förfalskningsbrott bör däremot inte konsumeras – i sådana fall skall domstolen döma för båda brotten i konkurrens. I sådana fall där skattebrottet inte bedöms som grovt och inte heller

¹⁰⁹ Jfr Zila s. 74

¹¹⁰ Se NJA 1986 s. 105

¹¹¹ Jfr Zila s. 72 f.

förfalskningen bedöms som grov, bör gärningsmannen dömas för skattebrott och urkundsförfalskning i konkurrens. Konkurrens mellan skattebrott och bokföringsbrott bör enligt Zila lösas på motsvarande sätt. Därmed sätts syftet med manipulerandet i centrum.¹¹²

3.9.2 Försvårande av skattekontroll

Den som med uppsåt eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller skyldighet att bevara räkenskaper varefter fara uppkommer för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning av skatt eller avgift allvarligt skall försvåras kan dömas för försvårande av skattekontroll.¹¹³ Brottet förekommer såsom ”normalt” eller grovt.

Brottet försvårande av skattekontroll var i likhet med skattebrottet före den 1 juli 1996 ett effektbrott och har omkonstruerats på motsvarande sätt. Det straffbara förfarandet är fullbordat i och med att fara för att kontrollverksamheten allvarligt försvårats uppstått.¹¹⁴ Brottet som sådant kan sägas ta sikte på personer som genom åsidosättande av bokföringsskyldighet eller misskötsel av sådan skapar fara för att skattemyndigheten inte skall kunna fullgöra sina uppgifter. Häri framstår brottets position som liggande ”före” bokföringsbrottet på en glidande skala av kriminaliserade handlingar med anknytning till bokföringsskyldighet. Grovt brott kräver uppsåt, systematiskt förfarande och betydande belopp.¹¹⁵

3.9.3 Om gärningsmannans ansvar vid skattebrott och försvårande av skattekontroll

Det är värt att notera att varje person som lämnar oriktig uppgift till ledning för skattemyndighetens arbete kan dömas som gärningsman för skattebrott. Därmed kan person som lämnar deklaration eller kontrolluppgift för annan straffas om samtliga rekvisit för brott är täckta. I konsekvens med detta kan en anställd ekonomiansvarig eller anlita konsult fällas till ansvar för brott som formellt begås av en tredje skattskyldig part, typiskt sett en arbetsgivare eller ett klientföretag. Annorlunda torde det förhålla sig med gärningsmannans ansvar avseende försvårande av skattekontroll. Som behandlats ovan tar detta brott sikte på situationer där bokföringsskyldighet åsidosatts, där bokföringen manipulerats eller räkenskapsmaterial inte bevarats. Den genomgång av förarbeten¹¹⁶ och doktrin¹¹⁷ som

¹¹² Jfr Zila s. 75 f. med hänvisning till lagmotiv och rättspraxis

¹¹³ SBL 10 §

¹¹⁴ Jfr Kommentar Åberg s. 2421

¹¹⁵ Jfr Kommentar Åberg s. 2421, även Zila s. 80

¹¹⁶ Prop. 1995/96:170

jag har gjort i samband med arbetet med uppsatsen har inte givit något stöd för att ett gärningsmannans ansvar utöver den bokföringsskyldiges eget skulle finnas för det aktuella brottet.

3.10 Förhållandet till brott när åsidosatt bokföringsplikt är redskap eller hjälpmedel

Mot bakgrund av att ett företags eller en näringsidkares bokföring är av central betydelse för att kunna följa rörelsens förlopp och ekonomiska ställning så torde det följa med viss automatik att oegentligheter inom ramen för näringsverksamhet alltid har en relation av ett eller annat slag till bokföring och bokföringsskyldighet. Man kan härvid tänka sig fall där bokföringen i samband med konkurs-, skatte-, eller brottsutredning ”försvunnit” eller saknats hela tiden. Detta skapar stora problem för alla utredningar såväl praktiskt som ur rätts-säkerhetssynpunkt.¹¹⁸ Vidare finns de fall där bokföringen till det yttre synes korrekt eller rättvisande men vid närmare studium visar sig inrymma tveksamma eller helt rörelse-främmande poster.¹¹⁹ Slutligen finns naturligtvis de fall där bokföringen rent faktiskt manipulerats för att utgöra redskap för brott. Vid en diskussion om detta hamnar vi regelmässigt inom det område som brukar benämnas ekonomisk brottslighet.

3.10.1 Ekonomisk brottslighet som begrepp

Bokföringsbrottet tillsammans med andra brott mot borgenärer anses ofta utgöra exempel på ekonomisk brottslighet.¹²⁰ Ekonomisk brottslighet som begrepp är dock sammansatt av flera olika typer av brottslighet. En definition på vad som kan hänföras till ekonomisk brottslighet är följande, ursprungligen baserad på regeringens proposition 1984/85:32¹²¹ ”Till EKO-brott skall räknas - brottslighet som har ekonomisk vinning som *direkt* motiv och som uppfyller följande förutsättningar:

* Brotten skall ha en kontinuerlig karaktär och utföras på ett systematiskt sätt.

¹¹⁷ Zila, Leijonhufvud/Wennberg samt Kommentar Åberg

¹¹⁸ Ett intressant rättsfall där bokföring förkommit och sedermera återfunnits är NJA 1996 s. 471 där en konkursgäldenärs bokföring saknats vid utredning om brott. Gälldenären hävdade att han överlämnat bokföringsmaterial till konkursförvaltaren vilket denne bestridde. Gälldenären fälldes därvid bland annat för bokföringsbrott. Senare återfanns bokföringsmaterialet av konkursförvaltaren. Gälldenären beviljades resning i HD avseende den åtalspunkt som grundats på att bokföring saknats.

¹¹⁹ Från egen erfarenhet kan följande fall refereras. Ett större konditori försattes i konkurs. Enligt bolagets räkenskaper fanns vid konkursutbrottet ett lager av konditorivaror upptaget till 4,1 Mkr. Genomgång av räkenskaperna utvisade att det bland posterna fanns en större motorbåt förvärvad för 1,8 Mkr. Konkurs-gälldenärens förklaring till förhållandet var att båten var avsedd för de anställdas rekreation.

¹²⁰ Ekonomisk brottslighet har behandlats översiktligt i skriften: ”Vad är Ekobrott?”, Utgiven av BRÅ 1997

¹²¹ Prop. 1984/85:32 s. 5-6

- * Brottsligheten skall bedrivas i väl planerade och organiserade former.
- * Brotten skall förövas inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är kriminaliserad, men som i det enskilda fallet utgör själva grunden för de kriminella handlingarna”.¹²²

Det sista ledet i denna definition antyder ett generellt starkt samband mellan bokföring och ekonomisk brottslighet i så måtto att brottsligheten förutsätts förekomma inom ramen för en icke kriminaliserad näringsverksamhet. Man torde kunna anta att denna näringsverksamhet utgör en täckmantel eller en förutsättning för att den brottslighet som förekommer skall kunna existera. I konsekvens med det sagda framstår också behovet av bokföring i denna utåt sett korrekt bedrivna näringsverksamhet som självklart. I realiteten förekommer naturligtvis ekonomiska brott inom ett intervall av näringsverksamhet som spänner mellan helt ”svart” verksamhet, där kanske någon bokföring i egentlig mening inte förekommer överhuvudtaget, till utåt sett helt respektabla verksamheter som inrymmer företeelser som med fog kan misstänkas utgöra brott. Enligt mitt sätt att betrakta saken innebär detta dock inte att kopplingen till bokföringsplikt och misstänkt ekonomisk brottslighet blir försvagad eller åsidosatt. Snarast uppfattar jag det som en omöjlighet att en verksamhet kan bedrivas i sådan form att den är jämförlig med näringsverksamhet utan att något av regelkomplexen ifråga om bokföringsplikt utlöses. Om man bortser från de uppenbara fall där verksamheten bedrivs helt ”svart”, vilket i sig torde konstituera förutsättningar för såväl skatte- som bokföringsbrott, måste det på goda grunder kunna förutsättas att bokföring och manipulering av denna i mycket hög grad utgör ett medel för annan ekonomisk brottslighet.

Staten har under en rad år strävat efter att bekämpa ekobrott¹²³ med skiftande framgång. Kampen mot denna typ av brottslighet får dock sägas vara prioriterad då den under senare år lett både till ökat samarbete mellan olika myndigheter såsom skatte-, kronofogde- och åklagarmyndigheten respektive det senare inrättandet av en särskild myndighet i form av Ekobrottsmyndigheten.

¹²² Se Handledning i skatterevision, Särskild del 5. Samarbete med åklagare - polis

¹²³ En bra sammanfattning av statsmakternas ansträngningar att bekämpa ekobrott under perioden 70-, 80- och 90-talet finns i artikeln Ekobrott, liksom! av Lars Emanuelsson Korsell, SvJT 2000 s. 932

3.10.2 Förmögenhetsbrott (bedrägeri, förskingring etc.)

Många förmögenhetsbrott innebär ett moment av vilseledande av brottsoffret till vinning för gärningsmannen och till skada för den som drabbas. Vilseledandet i sig kan mycket väl ske genom begagnandet av missvisande bokföring. Nedan skall förmögenhetsbrotten bedrägeri, förskingring, svindleri och trolöshet mot huvudman kommenteras.

3.10.2.1 Bedrägeri

Den som genom att vilseleda någon förmår denne att utföra handling eller underlåtenhet som innebär vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde kan dömas för bedrägeri.¹²⁴ Bedrägeribrottet förekommer också som grovt brott. Vid bedömning av om grovt brott föreligger skall särskilt beaktas om gärningsmannen missbrukat allmänt förtroende eller begagnat falsk handling, vilseledande bokföring eller om gärningen på annat sätt varit av särskilt farlig art, avsett betydande värde eller inneburit synnerligen kännbar skada.¹²⁵ Det ligger naturligtvis nära till hands att bokföringen i en bokföringspliktig verksamhet blir till ett verktyg för en person som avser att begå bedrägeribrott.¹²⁶ Vid bedömning om brottet är grovt eller ej skall ett användande av vilseledande bokföring vägas in som en graverande omständighet. Det skall dock noteras att förekomsten av vilseledande bokföring inte med automatik innebär att brottet anses som grovt. Istället utgör detta en (försvårande) omständighet som skall prövas tillsammans med övriga omständigheter.¹²⁷

3.10.2.2 Förskingring

Den som genom förtroendeställning baserad på avtal, tjänst eller motsvarande tillägnar sig egendom som anförtrotts honom eller på annat sätt åsidosätter skyldighet mot egendomens ägare till vinning för honom själv och till skada för den andre kan dömas för förskingring.¹²⁸ Förskingringsbrottet finns även som grovt brott. Vid bedömning om grovt brott föreligger skall det beaktas om gärningsmannen missbrukat ansvarsfull ställning, begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring, om gärningen eljest varit av särskilt farlig art, om den avsett betydande värde eller om den inneburit synnerligen kännbar skada.¹²⁹ Vilseledande bokföring kan utgöra verktyg för att dölja en genomförd förskingring. Holmberg m.fl. anmärker att förskingring som bedömes som grov med hjälp av exempelvis förfalskning i

¹²⁴ BrB 9 kap. 1 §

¹²⁵ BrB 9 kap. 3 §

¹²⁶ Typfallet torde vara olika former av kreditbedrägeri där gärningsmannen exempelvis med hjälp av missvisande bokföring förespeglar att hans ekonomiska ställning är starkare än den i realiteten är för en kreditgivare.

¹²⁷ Jmf Holmberg m.fl. s. 430

¹²⁸ BrB 10 kap 1 §

allmänhet bör föranleda att gärningsmannen även döms för förfälskning.¹³⁰ I konsekvens med detta bör rimligen grov förskingring som begås med hjälp av vilseledande bokföring dessutom kunna föranleda att gärningsmannen döms för bokföringsbrott.

3.10.2.3 Svindleri

Den som offentliggör eller på annat sätt sprider vilseledande uppgift till allmänheten för att påverka priset på ett ting eller vara kan dömas för brottet svindleri. En missvisande bokföring som antas ha lett till ett sådant vilseledande innebär dock inte med automatik att ansvar för svindleri blir aktuellt. Särskilt i krissituationer då företagsekonomiskt grundade värderingar temporärt skapar avvikelser från gängse värderingsmetoder, skall straffansvar inte behöva följa.¹³¹

Svindleribrottet kan många gånger vara ett förberedande steg för bedrägeri. Om bedrägeribrottet fullbordas bör gärningsmannen dock inte dessutom dömas för svindleri. Istället skall förutsättningar för svindleri ses som försvårande omständighet för bedrägeribrottet.¹³² I de fall då brottskonkurrens uppstår mellan bokföringsbrott och svindleribrott skall ansvar ådömas för bokföringsbrottet.¹³³

3.10.2.4 Trolöshet mot huvudman

Om en person i förtroendeställning med uppdrag att sköta ekonomisk angelägenhet eller självständigt handha kvalificerad teknisk uppgift respektive haft uppdrag att övervaka skötsel av sådan angelägenhet eller uppgift, missbrukar sin förtroendeställning, vilket leder till skada för huvudmannen, kan han dömas till ansvar för brottet trolöshet mot huvudman.¹³⁴ Brottet förekommer som ”normalt” och grovt. Vid bedömning av om grovt brott föreligger skall en helhetsbedömning göras. Det skall därvid särskilt beaktas om gärningsmannen använt falsk handling, vilseledande bokföring eller om huvudmannen tillfogats betydande eller synnerligen kännbar skada.¹³⁵ I subjektivt hänseende fordras uppsåt.

¹²⁹ BrB 10 kap 3 §

¹³⁰ Jfr Holmberg m.fl. s. 526 f.

¹³¹ Jfr Holmberg m.fl. s. 482

¹³² Jfr Holmberg m.fl. s. 483

¹³³ Ibid.

¹³⁴ BrB 10 kap. 5 §

¹³⁵ Jfr Holmberg m.fl. s. 559, Leijonhufvud/Wennberg s. 87 f.

Trolöshet mot huvudman ligger nära förskingringsbrottet och har uttryckligen gjorts subsidiärt till detta.¹³⁶ Typiskt sett kan förtroendeställning i sammanhanget innehas av advokater, mäklare, handelsagenter, kommissionärer, revisorer och konsulter. Vidare kan styrelseledamöter i aktiebolag eller andra associationer omfattas, liksom bolagsmän i handelsbolag, likvidatorer och andra som anförtrots att sköta eller övervaka viss uppgift.¹³⁷ En åsidosatt eller misskött bokföring i ett företag kan därmed, om detta är en följd av missbruk av förtroendeställning och skada åsamkats huvudmannen innebära att straffansvar träffar exempelvis en verkställande direktör i ett aktiebolag. Allt detta är under förutsättning att uppsåt kan styrkas. Det skall noteras att det inte är nödvändigt att personen i det antagna exemplet innehar firmateckningsrätt eller mera långtgående befogenheter att rättshandla för huvudmannens räkning för att ansvar skall kunna träffa vederbörande. Det är tillräckligt att personen givits i uppgift att övervaka skötseln av ”ekonomisk angelägenhet” vartill hanteringen av företagets bokföring får hänföras.¹³⁸

3.10.2.5 Missvisande bokföring i förhållande till övriga brott mot borgenärer

Missvisande bokföring kan ha stor betydelse för bedömningen om förutsättningar för övriga brott mot borgenärer föreligger. Av dessa brott skall oredlighet respektive vårdslöshet mot borgenärer kommenteras nedan.

3.10.2.5.1 Oredlighet mot borgenärer

En person som befinner sig i en obeståndssituation eller i en nära förestående obeståndssituation och avhänder sig tillgångar till betydande värde genom gåva eller motsvarande kan dömas för brottet oredlighet mot borgenärer. Ett agerande som gör att ett obestånd inträder kan också utgöra grund för brottet. Om en gäldenär på annat sätt försöker undanhålla tillgångar vid skuldsanering, konkurs eller offentligt ackord, kan också ansvar för samma brott bli aktuellt. Brottet finns som ” normalt ” och grovt.¹³⁹ Vid bedömning om brottet är grovt skall det särskilt beaktas om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift, begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller i den mån brottet varit av betydande omfattning. En gäldenär kan därmed fällas till ansvar för oredlighet mot borgenärer vid grundförutsättningen att han är på obestånd eller i praktiken framkallar ett obestånd genom sina handlingar. Då bevisningen ifråga om en inträffad obeståndssituation eller en sådan

¹³⁶ Leijonhufvud/Wennberg s. 81

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Jfr a.a. s. 81

situation då påtaglig fara för obestånd förelegat i de flesta fall måste basera sig på räkenskapshandlingar i någon form krävs givetvis att man vid en sådan bedömning kan förlita sig på bokföringens eller räkenskapshandlingarnas tillförlitlighet. Detta ställer förekomsten av missvisande bokföring och kanske bokföringsbrott i en speciell position vad det gäller de brott som förutsätter obestånd för att vara fullbordade. Detta skall diskuteras närmare under punkten 4.3.3 nedan. I övrigt kan konstateras att gränsdragning mot grovt brott påverkas av begagnandet av falsk handling eller missvisande bokföring. Det torde dock utöver detta krävas att brottet är av betydande omfattning, exempelvis att bristen i en konkurs till följd av gärningsmannens agerande är betydande för att ansvar för grovt brott skall komma ifråga.¹⁴⁰ Brottet kräver i subjektivt hänseende uppsåt.¹⁴¹

3.10.2.5.2 Vårdslöshet mot borgenärer

Den som i en faktisk eller hotande obeståndssituation fortsätter att driva en rörelse under förbrukande av avsevärda medel utan motsvarande nytta för rörelsen alternativt väsentligt försämrar sin förmogenhetsställning på annat sätt kan dömas för brottet vårdslöshet mot borgenärer.¹⁴² Vårdslöshet mot borgenärer utgör jämfört med oredlighetsbrottet en mindre allvarlig form av brottslighet. Detta i den meningen att borgenärernas rätt generellt inte måste åsidosättas lika grovt ifråga om vårdslöshetsbrottet som i fallet då ansvar för oredlighet skall kunna åberopas.¹⁴³ I likhet med vad som sagts ifråga om oredlighet mot borgenärer ovan utgör bedömningen av om inträffat obestånd eller påtaglig fara för sådant en förutsättning för ansvar. Brottets subjektiva sida kräver i dessa fall uppsåt eller grov oaktsamhet. Åsidosättande av bokföringsplikt torde kunna få till följd att en näringsidkare uppfyller det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet. Förutsättningar för brottet kan även konstitueras genom att gäldenär i samband med skuldsanering, konkurs eller förhandling om offentligt ackord lämnar oriktiga uppgifter om sin ekonomiska ställning. I subjektiv mening fordras då endast grov oaktsamhet.¹⁴⁴

3.10.2.5.3 Obestånd och styrkande av det

Som berörts i framställningen ovan är konstaterat obestånd eller påtaglig fara för det en förutsättning för brott enligt 11 kapitlet 1-3 §§ Brottsbalken. Även brottet mannamån mot

¹³⁹ BrB 11 kap. 1 och 2 §§

¹⁴⁰ Jfr Holmberg m.fl. s. 593

¹⁴¹ Jfr Holmberg m.fl. s. 600

¹⁴² BrB 11 kap 3 § 1st

¹⁴³ Jfr SOU 1996:30 s. 86

borgenärer, vilket inte behandlats här, förutsätter obestånd.¹⁴⁵ Obestånd är ett tillstånd där en person saknar förmåga att betala sina skulder i den tid de förfaller och denna oförmåga inte är att betrakta som tillfällig.¹⁴⁶ Ett mycket viktigt instrument för att avgöra när obestånd kan antas inträda för en näringsidkare är dennes bokföring. En missvisande eller felaktig bokföring kan påverka möjligheterna att bevisa när obestånd inträffar. Detta har manifesterats i rättsfallet NJA 1994 sidan 336, det relativt omskrivna Gusum-fallet.

I det aktuella målet hade bokföringen manipulerats av företagets ekonomichef i syfte att dölja förluster som uppkommit genom spekulation av styrelseordföranden. En av de frågor som Högsta domstolen kom att ta ställning till var i vad mån den manipulerade bokföringen, vilken i sig konstituerade förutsättningar för bokföringsbrott, skulle påverka bedömningen om obestånd inträtt och därmed också förutsättningen för brottet oredlighet mot borgenär. Domstolen fann att åtalet i denna del grundades på att Gusum Bruk, i det följande benämnt bolaget, var på obestånd senast den 31 augusti 1980 och att beslut om aktieutdelningar härefter varit att jämställa med avhändande av betydande förmögenhetsvärden till men för bolagets borgenärer. Inledningsvis konstateras att obestånd som begrepp innebär en icke tillfällig oförmåga att betala sina förfallande skulder i rätt tid. Av denna definition kan motsatsvis utläsas att obestånd inte föreligger så länge bolaget förmår betala sina förfallade skulder i rätt tid. Bolaget har förmått detta fram till 1988 då man inställde sina betalningar och försattes i konkurs. Domstolen konstaterar vidare att detta får anses ha sin grund i att bolaget med stöd av vilseledande årsredovisningar (*baserade på missvisande bokföring, förf. anm.*) kunnat utnyttja kreditmöjligheter som annars inte funnits tillgängliga. På grund av det sagda kan obestånd inte anses inträtt så länge bolaget härigenom varit i stånd att i normal ordning betala förfallande skulder. Domstolen noterar dock att: ” - - *det saknar därvid i princip betydelse på vilket sätt gäldenären framskaffar medel till sådana betalningar. En annan sak är att, om sådana medel förvärvas på ett olovligt sätt, straffansvar för förvärvet kan föreligga.*”¹⁴⁷ (*förf. kursivering*)

Min uppfattning om vad Högsta domstolen härvid uttrycker är att det aktuella bokföringsbrottet sätter den normala obeståndsbedömningen ur spel. Detta uppfattar jag som olyckligt eftersom bokföringsbrottet om än grovt i praktiken träffas av lindrigare påföljd än

¹⁴⁴ BrB 11 kap 3 § 2st

¹⁴⁵ BrB 11 kap. 4 §

¹⁴⁶ KL 1 kap. 2 §

oredlighetsbrottet, vilket rimligen också borde bedömas som grovt. Utifrån en allmän hållen uppfattning om syftet med oredlighetsbrottet framstår det också som om ett konstaterat bokföringsbrott snarare borde skärpa påföljden än sätta brottsförutsättningen ur spel. Motsvarande resonemang som förts under närmast föregående punkt kan appliceras även vid denna bedömning.¹⁴⁸

3.11 Praktiska aspekter – beloppsgränser vid anmälan av brott.

Bokförings- och skattebrott anmäls vanligen av skattemyndigheten eller av konkursförvaltare. Jag har i mitt arbete och även under utbildningens gång stött på påståendet att skattemyndigheten tillämpar en beloppsgräns för vilka misstänkta brott som anmäles till åklagare. Då jag inte kunnat finna något direkt lagstöd för en sådan ordning, har jag vänt mig direkt till skattemyndigheten och fått följande beskrivning över vad som ligger bakom uppgifterna om beloppsgräns för anmälan av brott. Det finns enligt uppgift i realiteten en inte absolut beloppsgräns som idag ligger runt ett basbelopp. Denna beloppsgräns finns inte uttryckt i lag utan har vuxit fram i interna rekommendationer och intern praxis hos SKM via en överenskommelse mellan RÅ och RSV. Faktorer som vägs in vid bedömning vid sidan av beloppsgränsen är hur allvarligt brottet skall ses. Speciellt utmanande, systematisk eller på annat sätt stötande brottslighet skall inte ”falla på beloppsgränsen”. Bakgrunden till överenskommelsen mellan RÅ/RSV är att man ansett att påförda skattetillägg skall kunna ses som en tillräcklig påföljd för mindre allvarliga skattebrott, särskilt sett till vilka kostnader som är inblandade vid utredning av brott.¹⁴⁹ Visst stöd för förfarandet finns för övrigt även i SBL i de fall då skatteförseelse enligt 3 § enligt 13 § samma lag inte skall föranleda åtal om inte särskilda skäl föreligger. Zila har tolkat regeln som att de situationer där skattetillägg påförts inte kan anses inrymma de särskilda skäl som krävs för att åtal skall ske.¹⁵⁰

3.12 Sammanfattande kommentar

Min utgångspunkt för arbetet med detta avsnitt har varit frågeställningarna: Vad händer om föreskriven bokföringsplikt inte fullgörs? Vilka brott hänger samman med bristande fullgörelse? Vem kan dömas som gärningsman? För att besvara frågorna har bokföringslagens objektiva och subjektiva rekvisit genomgåts. Problematiken med bokföringslagens

¹⁴⁷ Se NJA 1994 s. 336

¹⁴⁸ Jfr Holmberg m.fl. s. 533

¹⁴⁹ Uppgifter lämnade av Lars Altsäter, Chef Ekosektionen Skattemyndigheten Västra Götalands län vid temadag mot ekonomisk brottslighet, Handelshögskolan Göteborg 00-03-20, verifierat 01-06-19.

¹⁵⁰ Zila s. 74

anknytning till god redovisningssed i förhållande till straffrättsliga stadganden har diskuterats. Gärningsmannans ansvar i samband med bokföringsbrott har genomgått, varvid konstaterats att gärningsmannaskap kan träffa såväl anställda som anlitate biträden vid sidan av den bokföringsskyldige själv. Även ansvar för medhjälp till bokföringsbrott kan följa vilket visats i rättspraxis där revisor fällts till ansvar. Vid sidan av bokföringsbrottet har skattebrott, vissa förmögenhetsbrott med anknytning till bristande fullgörelse av bokföringsplikt och vissa borgenärsbrott behandlats. Ifråga om skattebrott har objektiva och subjektiva rekvisit diskuterats översiktligt jämte frågor om gärningsmannaskap.

Frågor som hänger samman med brott och bristande fullgörelse av bokföringsplikt hamnar lätt inom det område som benämnes ekonomisk brottslighet. Begreppet som sådant har därför diskuterats översiktligt. Förmögenhetsbrott i form av bedrägeri och förskingring med mera kan innefatta moment av bristande fullgörelse av bokföringsplikt i form av manipulerad eller medvetet illa skött bokföring. Detta kan inverka vid bedömning av om sådant brott är att betrakta som grovt eller ej. Det skall dock noteras att exempelvis förekomst av missvisande bokföring inte har någon självständig betydelse utan endast utgör en av flera faktorer vid en helhetsbedömning av om det aktuella brottet är grovt eller ej.

Borgenärsbrott såsom oredlighet eller vårdslöshet mot borgenärer kan innefatta moment där bokföringsplikt åsidosatts. Även i dessa fall kan förekomsten av missvisande bokföring innebära att brott bedöms som grovt. Slutligen har vissa praktiska aspekter ifråga om vilka beloppsgränser för anmälan av misstänkta brott som skattemyndigheten tillämpar behandlats i avsnittet.

4. Skadeståndsrättsliga aspekter

4.1 Inledning

Uppsatsen har hittills uppehållit sig vid den straffrättsliga problematiken som sammanhänger med bristande fullgörande av bokföringsplikt. Det finns emellertid ytterligare en viktig dimension av rättsföljder som kan komma att aktualiseras då lagstadgad bokföringsplikt inte fullgörs. Jag syftar här på de skadeståndsrättsliga aspekterna av problematiken. Denna del av uppsatsen avser därför att belysa centrala delar av dessa i syfte att komplettera bilden av vilka rättsföljder som kan kopplas till ämnet. Framställningen nedan skall i allt väsentligt ske enligt följande disposition: Inledningvis behandlas skadeståndsrättsliga aspekter vid konstaterat brott – typiskt sett bokförings- eller skattebrott. Härfter behandlas skadeståndsrättsliga aspekter vid icke kriminaliserande åsidosättanden av bokföringsplikt – typiskt sett vilket ansvar som kan träffa olika rättsfigurer vid uttag av administrativa avgifter respektive ansvar för ren förmögenhetsskada. Slutligen kommer kretsen av ansvariga i de olika fallen att beskrivas, varvid deras olika roller kommer att diskuteras. Framställningen kommer härvid särskilt att behandla syssломäns ansvar.

4.2 Ansvar vid konstaterat brott

En brottslig gärning riktad mot fysisk eller juridisk person som leder till person- eller sakskada medför i regel att skadeståndsskyldighet för gärningsmannen uppkommer enligt skadeståndsrättsliga regler vid sidan av den straffrättsliga sanktionen.¹⁵¹ Man skiljer därvid på skadetyperna ideell respektive ekonomisk skada. En ideell skada kan gälla psykiskt lidande medan en ekonomisk skada alltid kan bestämmas till ett penningbelopp. Ekonomisk skada kan uppstå genom integritetskränkning gentemot en person eller sak respektive kränkning av förmögenhetsställning eller förvärvsverksamhet. I det senare fallet används begreppet allmän förmögenhetsskada. Även allmän förmögenhetsskada som uppstår på grund av brott skall ersättas av den som vållar skadan – det vill säga av den som fälls för brottet. Detta framgår av SkL 2 kap 4 §. För att skadeståndsskyldighet skall föreligga krävs att adekvat kausalitet föreligger mellan brottet och den inträffade skadan.¹⁵² Är skadan sådan att den skadelidande eller någon annan inte drabbats av någon person- eller sakskada talar man om ren förmögenhetsskada.¹⁵³ När det gäller den rättsliga problematik som diskuteras inom ramen för

¹⁵¹ Jfr Zila, Josef, De straffrättsliga påföljdssystemet, Norstedts, 1998 Uppl 2:1, s. 34

¹⁵² Jfr Folkesson s. 218

¹⁵³ Jan Kleineman har ingående behandlat ren förmögenhetsskada i sin avhandling: Ren förmögenhetsskada Särskilt vid vilseledande av annan än kontraktspart., Stockholm 1987.

denna uppsats – bristande fullgörelse av bokföringsplikt - torde typiskt sett endast skadestånd på grund av ren förmögenhetsskada kunna följa. Dessa skador kan emellertid komma att röra avsevärda belopp. Bristande fullgörelse i form av missvisande eller ofullständig redovisning som läggs till grund för borgenärs beslut att bevilja kredit kan leda till att krediter sägs upp vilket i sin tur i sämsta fall kan leda till en obeståndssituation för den bokföringsskyldige. Oförmåga att ta fram rättvisande räkenskapsutdrag i rätt tid kan i ogynnsamma fall få liknande effekter. Särskilt finns kanske denna risk då den bokföringsskyldige har en dåligt fungerande ekonomifunktion eller anlitar ”fel” biträde. Andra typer av skador som kan uppstå på grund av bristfällig ekonomisk rapportering är oförmåga att fullfölja kontrakt eller entreprenadavtal som baserats på osäkra underlag. Ett känt exempel på fall där manipulerad och därmed inte rättvisande bokföring lett till svåröverskådliga ekonomiska konsekvenser är det så kallade ”Gusum-målet”¹⁵⁴ som refererats i föregående avsnitt.¹⁵⁵ Skattebrott innebär att skattetillägg tas ut på den del av skatten som undandragits. Skattetillägget innebär i sig en ekonomisk belastning för den skattskyldige, särskilt då det inte är avdragsgillt vid inkomsttaxeringen. I sig utgör detta därmed definitionsmässigt en förmögenhetsskada för den som drabbas. Det är inte helt ovanligt att man i samband med företagsöverlåtelser kopplar en del av köpeskillingen till det resultat företaget redovisar under ett antal räkenskapsår efter överlåtelsen. Ofta förekommer detta då företagsledaren/den tidigare ägaren kvarstår i verksamheten som konsult eller anställd efter överlåtelsen. Genom att delvis koppla köpeskillingen till resultatet skapas därmed incitament för att driva rörelsen så bra som möjligt för vederbörande. En missvisande bokföring i ett sådant läge medför en felberäknad del av köpeskillingen till skada för endera parten.

I alla de anmärkta fallen finns möjligheten att kräva en fälld gärningsman på skadestånd för uppkommen ren förmögenhetsskada förutsatt att adekvat kausalitet kan styrkas på tillfredställande sätt.

4.3 Ansvar vid icke kriminaliserade åsidosättanden

Icke kriminaliserade åsidosättanden av bokföringsplikt kan bestå i fel av mycket varierande slag. Vi kan snabbt konstatera att avsteg från god redovisningssed i sig inte konstituerar brott, i vart fall så länge avsteget inte leder till att rörelsens förlopp, resultat eller ekonomiska

¹⁵⁴ NJA 1994 s. 336

¹⁵⁵ Se punkten 3.10.2.5.3 ovan

resultat i huvudsak inte kan utläsas respektive att fara att skatt undandras uppkommer.¹⁵⁶ Likafullt kan samma fel skapa oklarhet, kostnader och badwill för näringsidkaren. Fel kan i sin tur också vålla ekonomisk skada. Ovan har konstaterats att åsidosättanden där brott föreligger kan träffas av såväl straffrättsliga sanktioner som att skadeståndsanspråk framställt av den som drabbats av skada på grund av det begångna brottet. I de fall då brott inte kan styrkas – då brister finns ifråga om täckningen av objektiva eller subjektiva rekvisit – kan likafullt grund för skadeståndsrättsliga anspråk finnas. Mellan kontraktbundna parter kan kontraktsvillkoren stipulera skadeståndsansvar parterna emellan.¹⁵⁷ Mellan icke kontraktbundna parter kan utomobligatoriska regler om skadestånd via skadeståndslagen aktualiseras. En förutsättning för att skadestånd skall kunna utgå är dock givetvis, som anmärkts ovan att en skada uppkommit till följd av någon ansvarigs fel eller försummelse. Nedan skall en strukturering av olika typer av tänkbara skador göras till ledning för den fortsatta framställningen.

4.3.1 Skador och skadetyper

Ren förmögenhetsskada kan, som redan berörts ovan, uppkomma på en rad olika sätt. I samband med icke kriminaliserade åsidosättanden är risken kanske störst att drabbas av administrativa avgifter av olika slag på grund av dröjsmål som uppkommer som en följd av eftersläpande bokföring. Jag syftar här närmast på fallen där eftersläpning av den löpande bokföringen gör att lagstadgade tidsgränser inte kan hållas. Exempel på administrativa avgifter som kan träffa bokföringsskyldig är förseningsavgift vid dröjsmål att avlämna skatte- eller inkomstskattedeklaration.¹⁵⁸ Ett annat exempel är avgift som påförs av PRV vid för sent avlämnad årsredovisning.¹⁵⁹ Felaktigheter vid redovisning av moms eller uppbörd respektive inkomstskatt kan också föranleda att skattetillägg påförs av skattemyndigheten.¹⁶⁰ Även skattetillägg torde kunna betraktas som ren förmögenhetsskada.

Ren förmögenhetsskada kan också uppkomma på liknande grunder som refererats under punkten 4.3 ovan utan att brott anmälts och utretts. Även om förutsättning för att anmäla bokföringsbrott strikt juridiskt kan finnas, torde det förekomma att en bokföringsskyldig som hamnat i svårigheter snarare väljer att försöka korrigera bristerna i bokföringen och därefter

¹⁵⁶ Jfr punkten 3.2.2 ovan

¹⁵⁷ Jfr Gullefors s. 58

¹⁵⁸ Jämligt TaxL 5 kap 5 § respektive Skattebetalningslagen (SFS 1997:483) 15 kap. 6 §

¹⁵⁹ Jämligt Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) 8 kap. 6 §

¹⁶⁰ Jämligt TaxL 5 kap. 1 §

strävar att försöka kompensera sig för uppkommen skada hos den ansvarige via civilrättsliga medel. Särskilt i de fall då en utomstående konsult, som kanske dessutom har ansvarsförsäkring, kan ses som ansvarig för skadan torde det framstå som mera attraktivt att inleda skadeståndstalan direkt mot denne.

4.4 Kretsen av ansvariga

Kretsen av ansvariga för skador i de ovan behandlade fallen skiftar i viss mån med vilken associationsrättslig form näringsverksamheten bedrivs. I ett aktiebolag gäller aktiebolagsrättsliga regler, i ett handelsbolag eller en ekonomisk förening gäller de regler som gäller för dessa respektive associationsformer. För en enskild näringsidkare gäller ansvaret primärt den fysiske personen själv. Anlitas utomstående i form av redovisningskonsult aktualiseras sysslomannarättsliga regler. Jag skall behandla de olika fallen i tur och ordning nedan.

4.4.1 Ansvar i aktiebolag

Ett aktiebolag är en så kallad kapitalassociation. Detta innebär att ägarnas ansvar gentemot bolagets motparter begränsats till den kapitalinsats de gjort till bolaget.¹⁶¹ Annorlunda uttryckt utgör aktiebolagets egna kapital den enda säkerhet som garanteras bolagets borgenärer – dessa kan aldrig kräva mer än så från aktiebolagets ägare. Detta medför att behovet av en ordnad och tillförlitlig bokföring är av största betydelse för bolagets olika externa intressenter. Som garant för bokföringens riktighet står i viss mån en oberoende revisor som utses av bolagsstämman.¹⁶²

Ett aktiebolag leds av en styrelse. Denna tillsätts också av bolagsstämman som består av aktieägarna.¹⁶³ Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Det är styrelsens uppgift att tillse att aktiebolaget har en sådan organisation att bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden i övrigt befinner sig under betryggande kontroll.¹⁶⁴ Styrelsen skall i ett publikt aktiebolag utse verkställande direktör, i privat aktiebolag får verkställande direktör utses.¹⁶⁵ Aktiebolagslagen innehåller regler om skadeståndsansvar för stiftare, styrelseledamot, verkställande direktör, revisor, lekmanna-revisor, särskild granskare och aktieägare. Skadeståndstalan kan framställas mot dessa av

¹⁶¹ Jfr Posselius m.fl. s.11

¹⁶² ABL 10 kap. 8 §

¹⁶³ ABL 8 kap. 6 §

¹⁶⁴ ABL 8 kap. 3 §

¹⁶⁵ ABL 8 kap. 23 §

aktieägare, fordringsägare eller ”annan”. Grunden för skadeståndstalan kan vara såväl att brott orsakat skadan som annan omständighet såsom uppsåt, oaktsamhet, överträdelse av ABL eller bolagsordning.^{166 167}

4.4.2 Ansvar i handelsbolag

Ett handelsbolag består av minst två bolagsmän som avtalat att gemensamt bedriva näringsverksamhet i bolag och registrerat detta bolag i handelsregistret. I handelsbolaget regleras bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter genom bolagsavtalet.¹⁶⁸ I den mån avtalet inte reglerar förhållandet gäller reglerna i 2 kapitlet handelsbolagslagen.¹⁶⁹ Detta medför att två situationer kan förekomma ifråga om ansvarsfördelning mellan bolagsmännen i händelse av skada. Antingen finns en separat reglering hur sådan skall göras inom ramen för bolagsavtalet, eller så skall 2 kapitlet 14 § i den aktuella lagen tillämpas. Lagregeln säger att: ” En bolagsman som uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget när han fullgör sina uppgifter skall ersätta skadan. Skadeståndet kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.”¹⁷⁰

En bolagsman vars ansvar är att tillse att bolagets bokföring sköts ansvarar gentemot bolaget för eventuella skador som uppkommer till följd av att bokföringsskyldigheten inte sköts nöjaktigt. Har någon formell ansvarsuppdelning inte skett mellan bolagsmännen, torde den som rent fysiskt tagit befattning med bokföringen primärt vara ansvarig.

4.4.3 Ansvar i ekonomisk förening

En ekonomisk förening har till syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar på visst föreskrivet sätt.¹⁷¹ En ekonomisk förening skall ha en styrelse som väljs av föreningsstämman om föreningens stadgar inte föreskriver att en eller flera styrelseledamöter skall utses på annat sätt.¹⁷² Styrelsen skall utse en verkställande direktör om antalet anställda i föreningen de två senaste räkenskapsåren överstigit 200. En ekonomisk förenings stadgar kan föreskriva att verkställande direktör skall

¹⁶⁶ Jfr Folkesson s. 217

¹⁶⁷ Arbetet med att ta fram en ny aktiebolagslag pågår och har hittills resulterat en rad delbetänkanden från aktiebolagskommittén, senast ”En ny aktiebolagslag” SOU 2000:1 där kommitténs förslag sammanfattas. Skadestandsreglerna föreslås inte undergå någon förändring.

¹⁶⁸ Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (BL) 2 kap 1 §

¹⁶⁹ Jfr Hemström, Bolagens rättsliga ställning Om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag s. 58

¹⁷⁰ BL 14 § 1 st

¹⁷¹ Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar (EFL) 1 kap. 1 §

¹⁷² EFL 6 kap. 1 §

utses även i andra fall.¹⁷³ Styrelseledamot eller verkställande direktör skall ersätta föreningsmedlem eller annan för skada som uppkommer på grund av uppsåt eller oaktsamhet eller vid överträdelse av EFL eller föreningens stadgar¹⁷⁴. Även en föreningsmedlem eller röstberättigad person som inte är medlem kan träffas av skadeståndsskyldighet för skada han med uppsåt eller av grov oaktsamhet genom överträdelse av EFL eller föreningens stadgar tillfogar föreningen, medlem eller annan.¹⁷⁵

Ansvar för ren förmögenhetsskada gentemot tredje man exempelvis genom åberopande av vilseledande årsredovisning eller liknande, kan vid konstaterat brott träffa föreningens ställföreträdare.¹⁷⁶

4.4.4 Enskild näringsidkares ansvar

En enskild näringsidkare är en person som bedriver näringsverksamhet utan att organisera denna i bolags- eller annan associationsrättslig form.¹⁷⁷ De tillgångar som brukas inom ramen för näringsverksamheten ägs av näringsidkaren personligen. Den enskilde näringsidkaren ansvarar personligen med hela sin förmögenhetsmassa för förpliktelser han ådrar sig inom ramen för sin näringsverksamhet. Den legala förpliktelse som bokföringsskyldigheten för näringsverksamheten innebär åvilar också näringsidkaren personligen. Även i de fall som en fristående konsult anlitas har näringsidkaren ett personligt ansvar för att bokföringsskyldigheten fullgörs på rätt sätt. Om en anlita konsult missköter ett uppdrag på sådant sätt att skada uppkommer, kan dock grund för regressanspråk uppkomma.

4.4.5 Anställds ansvar

En anställd person i ett bokföringsskyldigt företag ansvarar som huvudregel inte för skada som uppkommer på grund av ”fel eller försummelse” i tjänsten.¹⁷⁸ Vid skada som uppkommer på grund av att en anställd ekonom missköter sitt arbete och underlåter att sköta ett företags bokföring kan skadeståndsansvar som huvudregel inte utkrävas.¹⁷⁹ Vid konstaterat brott

¹⁷³ EFL 6 kap. 3 §

¹⁷⁴ EFL 13 kap. 1 §

¹⁷⁵ EFL 13 kap. 3 §

¹⁷⁶ Jfr Hemström, Organisationernas rättsliga ställning s. 152

¹⁷⁷ Näringsverksamhet kan även bedrivas i enkelt bolag, varvid BL gäller i tillämpliga delar.

¹⁷⁸ Hellner s. 272

¹⁷⁹ Jfr Gullefors s. 55

ändras dock förutsättningarna så att skadestånd kan utkrävas under förutsättning att den anställde döms som gärningsman.¹⁸⁰

4.4.6 Sysslomannaansvar

Det är inte ovanligt att små och medelstora näringsidkares bokföring hanteras av tredje man. Denne kan arbeta inom ramen för en revisionsbyrås verksamhet, inom en renodlad redovisningsbyrå eller som fristående ekonomisk konsult. Även advokatbyråer eller juridiska byråer tillhandahåller stundtals kamerala tjänster av varierande omfattning. Om fel uppkommer hos denna typ av uppdragstagare, kan skadeståndsansvar uppkomma gentemot uppdragsgivaren.

Då man studerar hur en sådan uppdragstagares ansvar rättsligt är utformat gentemot uppdragsgivaren, är utgångspunkten sysslomannarättsliga regler. En syssloman är per definition: ”Person som enl. avtal (sysslomannaavtal) har uppdrag att sköta annans ekonomiska el. rättsliga angelägenheter; - - -”¹⁸¹ Sysslomannen har en vårdnads- och omsorgsplikt för det han åtar sig att utföra enligt HB 18 kap 1§.¹⁸²

Det torde inte vara ovanligt att ett sysslomannaavtal rörande bokföring i praktiken omfattar mer än rent konterings- och stansningsarbete. Ofta ingår en varierande grad av rådgivning också i uppdraget. Detta gör att man åtminstone inledningsvis bör ha klart för sig hur rådgivning brukar definieras i doktrinen för att se hur ett kameralt uppdrag kan komma att ses från olika utgångspunkter. En uppdelning i objektiv respektive subjektiv rådgivning kan göras. Objektiv rådgivning handlar då om mera konkreta åtgärder som skall utföras inom ramen för uppdraget. Det handlar då främst om att hålla tidsgränser och att utföra enklare praktiska göromål. Denna typ av åtgärder skall typiskt sett även utföras likartat oavsett vem som än gör det. För objektiv rådgivning har sysslomannen ett resultatansvar – misslyckas han med objektiva uppgifter har han i princip alltid skadeståndsansvar för uppdragsgivarens eventuella skada.¹⁸³ Subjektiv rådgivning å andra sidan innefattar ett element av vägval eller avvägning som sysslomannen gör. Typiskt sett handlar det här om värdering av saker, situationer eller handlingsalternativ. Här är olika sysslomäns arbete inte jämförbart. Man kan säga att sysslomannen i dessa situationer har ett metodansvar – han ansvarar för att utförandet

¹⁸⁰ Jfr ”Gusum-målet” NJA 1994 s. 336

¹⁸¹ Definition citerad från Juridikens termer

¹⁸² Jfr Kommentar Nerep s. 497

av uppdraget är yrkesmässigt korrekt – men inte för resultatet av uppdraget. Skador som uppkommer i en situation där subjektiv rådgivning är vid handen innebär att sysslomannen inte ansvarar för uppdragsgivarens eventuella skada så länge han fullföljt sitt metodansvar.¹⁸⁴

4.4.6.1 Sysslomannens ansvar för kontroll av uppgifter

En syssloman som hanterar bokföring åt en klient måste i hög grad förlita sig på att de underlag klienten presenterar är fullständiga och att all information som är räkenskapsmaterial faktiskt överlämnas för bearbetning. Det kan å ena sidan tyckas självklart att en redovisningskonsult inte kritiskt skall behöva granska alla underlag innan de bokförs och fråga sig om något saknas. Å andra sidan kan knappast en normalt fackmässigt erfaren bokförare undgå att se om underlag saknas vid avstämning av likvidkonton som bank- eller postgirokonto. I sådana situationer måste givetvis normal aktsamhet från dennes sida diktera att kompletterande uppgifter framtages innan bokföringen avslutas. Jag diskuterar här ett ”normalt” och tämligen renodlat redovisningsuppdrag som närmast skall hänföras till den ”objektiva” delen av rådgivar- eller sysslomannaansvaret enligt ovan. Emellertid kan även ett sådant uppdrag innebära att sysslomannens ansvar glider mot en större plikt att kritiskt kontrollera uppgifter innan de godtas. I rättsfallet NJA 1992 s 58 befanns en revisionsbyrå skadeståndsskyldig då man inte närmare kontrollerat uppgifter som lämnats av klient inför ett byte av företagsform. Fallet skall refereras som följer:

Ett äldre par drev en affär i aktiebolagsform. I samband med att man övervägde att höja aktiekapitalet (på grund av höjt kapitalkrav i aktiebolagslagen) uppkom fråga om rörelsen istället skulle drivas i handelsbolagsform. En revisionsbyrå anlätades där handläggaren förlitade sig på uppgifter om varulagrets värde han erhållit från bolagets ställföreträdare. Eftersom värdeuppgifterna var av avgörande betydelse för vissa skattekonsekvenser som senare drabbade bolaget borde handläggaren kontrollerat dessa närmare enligt hovrätten. Att ställföreträdarna inte hade en egen klar uppfattning om lagrets värdet saknade här betydelse. Revisionsbyrån blev därför skadeståndsskyldig med belopp motsvarande skatteutgiften. HD fastställde senare hovrättens domslut.

Gullefors har kommenterat rättsfallet med slutsatsen att en rådgivare måste kontrollera alla uppgifter från en klient om han inser eller borde inse att klienten inte begriper vad som är viktigt för att genomföra ärendet¹⁸⁵ / *för att undgå skadeståndsansvar / förf. anmärkning.* Härvid läggs synbarligen ett långtgående ansvar på sysslomannen att inte förhålla sig okritisk till vad klienten presenterar som underlag. Detta är nu i och för sig inte så konstigt – det torde följa med en viss logik av sysslomannaansvaret som sådant. Om man tänker sig en situation

¹⁸³ Jfr Gullefors s. 46 f.

¹⁸⁴ A. a. s. 47 Jfr även Jan Kleineman, Rådgivares informationsansvar – en probleminventering SvJT 1998 s. 185

där en syssloman anlitas för ett uppdrag, måste det vara upp till denne att säkerställa att underlagen för det arbete han skall utföra duger för uppgiften. Det torde inte vara märkligare än att en snickare knappast använder undermåligt virke för en bärande konstruktion som han anlitas för att uppföra. Den avvägning som givetvis alltid måste göras ifråga om sysslomannen utfört vad som kan krävas gäller därför om han agerat professionellt och kritiskt prövat vad som rimligen bör prövas av uppgifter i det aktuella fallet. Det sagda för oss tillbaka till metodansvaret enligt ovan.

4.4.6.2 Betydelsen av branschorganisationers etiska regler

Branschorganisationer för konsulter av olika slag har ofta etiska regler som medlemmarna förbundit sig att följa. För redovisningskonsulter som arbetar inom revisionsbyrå ansluten till SRS gäller exempelvis en skyldighet att följa god redovisningssed vid arbete med redovisningsuppdrag.¹⁸⁶ Motsvarande regler finns även hos andra organisationer.¹⁸⁷ Detta kan i och för sig innebära en fördel för en klient som vill framställa klagomål. Redovisningskonsulter som arbetar via redovisningsbyrå ansluten till SRS kan granskas av Revisorsnämnden på samma sätt som revisorer. Man bör dock notera att en /etisk/ regel för att vara skadeståndsrättsligt relevant måste ha uppställts till skydd för klienten. I annat fall kan en överträdelse knappast åberopas av en klient som grund för skadestånd.¹⁸⁸

4.4.6.3 Betydelsen av ansvarsförsäkringar

Ansvarsförsäkringar är vanliga bland ekonomiska och juridiska rådgivare/sysslomän av olika slag. En del organisationer kräver dessutom att ansvarsförsäkring skall tecknas/vidmakthållas för att medlemskap skall beviljas.¹⁸⁹ Ansvarsförsäkringen täcker skada som försäkringstagaren orsakat. Möjligheten till jämkning av skadestånd begränsas om ansvarsförsäkring finns. Det skall anmärkas att den som inte har men enligt domstols bedömning *borde haft* ansvarsförsäkring och orsakar skada också får svårare att jämka ett skadestånd.¹⁹⁰ ¹⁹¹ Ansvarsförsäkringens funktion är att täcka skadestånd och rättegångskostnader för försäkringstagaren. Det skall dock noteras att försäkringsbolaget alltid utreder försäkringsfallet och regressvis kan kräva att försäkringstagaren ansvarar för del av

¹⁸⁵ Gullefors s. 125

¹⁸⁶ Etiska regler för ledamöter i Svenska Revisorsamfundet SRS – Regel 4

¹⁸⁷ Exempelvis Etiska regler och riktlinjer för god redovisningsbyråsed, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund - SRF

¹⁸⁸ Jfr Gullefors s. 115

¹⁸⁹ Jfr Gullefors s.166

¹⁹⁰ Gullefors s. 167

eller rent av hela den försäkringsersättning som betalas ut till den skadelidande om det visar sig att försäkringstagaren vållat skadan genom grov vårdslöshet.^{192 193}

4.4.7 Praktiska aspekter på skadeståndsrättsliga frågor vid bristande fullgörelse av bokföringsplikt

Som behandlats ovan finns det flera möjligheter att angripa fall där skada uppkommit på grund av att lagstadgad bokföringsplikt åsidosatts i högre eller lägre grad. Centralt är givetvis att adekvat kausalitet mellan åsidosättandet och den uppkomna skadan kan styrkas på tillfredställande sätt. Min egen erfarenhet i dessa sammanhang inskränker sig till ett fall där sysslomannarättsligt ansvar i förhållande till bristfälligt utförda uppdrag varit under rättslig diskussion. I det aktuella fallet nåddes en förlikning innan ärendet gick till process, vilket inte torde vara en ovanlig lösning på denna typ av tvister.¹⁹⁴ Samtal med erfarna kollegor inom det affärsjuridiska området bekräftar snarast bilden av att civilrättsliga tvister mellan uppdragsgivare och uppdragstagare ifråga om sysslomannaansvar betydligt oftare löses genom förlikning än genom domstolsförhandling. Skälen till varför det är på detta sätt kan man bara spekulera över. Det ligger dock nära till hands att anta att alla parter uppskattar möjligheten att förhållandevis snabbt och jämförelsevis diskret komma till ett avslut i ett ärende som ofta tenderar att vara besvärande för båda parter. Man bör också vara medveten om att det som regel inträder ytterligare en ”part” i dessa typer av ärenden – nämligen försäkringsbolag – eftersom det är mycket vanligt med ansvarsförsäkringar för

¹⁹¹ Jfr även Kleineman s. 206 f

¹⁹² Gullefors s. 168 f.

¹⁹³ SFS 1927:77 18-20§§

¹⁹⁴ I det aktuella fallet hade en medelstor revisionsbyrå anlåtts av en konkursförvaltare under en längre tid för att hantera konkursredovisning. I samband med en större konkurs där verksamheten drevs vidare i konkursförvaltarens regi byttes den tidigare ansvarige redovisningskonsulten ut av revisionsbyrån, varefter redovisningsuppdraget avseende denna konkurs kom att utföras på ett mycket bristfälligt sätt. Bristerna ledde till att avstämningsarbete och kontroll av driftens resultat nästan omöjliggjordes på befintliga räkenskaper. I sin tur ledde detta till stora kostnader för konkursförvaltaren då genomgång och justering av räkenskaperna av andra konsulter tog mycket tid i anspråk. Konkursförvaltaren valde då att innehålla upparbetade arvoden för revisionsbyrån avseende andra konkurser med hänvisning till att det bristfälligt utförda uppdraget lett till betydande ekonomisk skada. Revisionsbyrån bestred ansvar och valde att förbereda stämning avseende de innehållna arvoden. I samband med detta avhölls emellertid flera möten mellan parterna där det klargjordes att revisionsbyråns ställning var svag inför den omfattande bevisning i form av dokumenterat arbete som nedlagts för att bringa reda i räkenskaperna. Detta tillsammans med konkursförvaltarens uttalade vilja att förlikas över de innehållna arvoden framför att driva en kostsam process ledde slutligen till en förlikning på dessa villkor. I föreliggande sammanhang kan det uppmärksammas att en av revisionsbyråns stående invändningar gällde att konkursförvaltaren inte utövat tillräcklig kontroll över uppdragets utförande och att han därför hade del i ansvaret för de brister som uppkom ifråga om räkenskaperna. Sett i förhållande till diskussionen om metodansvaret under punkten 4.4.6 ovan så kan det konstateras att denna invändning inte torde ha någon som helst bäring vid en rättslig prövning. Min uppfattning om hela ärendet är också den att konkursförvaltaren – om han varit inställd på att driva process – hade haft goda utsikter att vinna en skadeståndstalan.

uppdragstagare inom det ekonomisk/juridiska fältet. Försäkringsbolag torde regelmässigt ha intresse av förlikningar som ett medel för att begränsa kostnaderna som i händelse av process lätt kan bli förhållandevis stora.

4.4.8 Sammanfattande kommentar

Min utgångspunkt för arbetet med detta avsnitt har varit frågeställningarna: Kan skador till följd av bristande fullgörelse av bokföringsplikt ge rätt till skadestånd? Vem kan i sådant fall göras ansvarig? Analysen visar att bristande fullgörelse av bokföringsplikt som innebär att någon fälls för brott kan ge rätt till skadestånd enligt SkL. Härvid är det gärningsmannen till brottet som ådrar sig skadeståndsskyldighet gentemot den som drabbas. Adekvat kausalitet krävs dock för att skadan skall vara ersättningsgill. Skadestånd kan emellertid också bli aktuellt när brott inte är styrkt men skada likafullt uppstått. Sådant skadestånd kan grunda sig på obligatoriska skadeståndsregler inom ramen för ett avtalsförhållande eller utomobligatoriska skadeståndsregler inom SkL:s ram. Även i dessa fall krävs adekvat kausalitet för att ansvar skall komma ifråga. Vilken eller vilka personer som kan göras ansvariga vid skador som uppstår utan att brott styrkts beror på inom vilken associationsform eller motsvarande som den bokföringspliktiga verksamheten bedrivits. I de fall då skada uppkommit när utomstående konsult eller motsvarande hanterat bokföringen kan ansvar enligt syssломannarättsliga regler aktualiseras.

5. Slutord

Jag har i denna uppsats strävat efter att behandla olika aspekter på de rättsliga konsekvenser som är kopplade till situationer där näringsidkares bokföringsskyldighet inte fullgörs på rätt sätt. I syfte att skapa en strukturerad bild av denna problematik har jag i sak ställt mig vissa frågor och därefter försökt att besvara dessa med stöd av lag, förarbeten, rättsfall och doktrin på för jurister sedvanligt sätt. De frågor som jag ställt och sedermera integrerat i uppsatsens disposition är:

- * Vad säger lagen om bokföringsplikt – vad är föreskrivet?
- * Vad händer om föreskriven bokföringsplikt inte fullgörs?
- * Vilka brott hänger samman med bristande fullgörelse?
- * Vem kan dömas som gärningsman?
- * Kan skador till följd av bristande fullgörelse ge rätt till skadestånd?
- * Vem kan i sådant fall göras ansvarig?

De framställda frågorna har i flera fall lett till en viss fragmentering i delfrågor och följdfrågor. Det torde enligt min uppfattning också vara naturligt att en deskriptiv studie av aktuellt slag måste behandla ämnet på detta sätt. Studien beskriver möjliga rättsföljder för en rad olika rättsfigurer i olika situationer där räkenskaper inte förs på korrekt sätt. Strävan har varit att vara överskådlig samtidigt som vissa detaljfrågor har givits extra utrymme. I den process som uppsatsskrivande alltid innebär har jag vid flera tillfällen reviderat min disposition för arbetet och sökt ett bra sätt att hantera ämnet som sådant. Min sammanfattande slutsats avseende problematiken runt bokföring och bristande fullgörelse av bokföringsplikt är att ämnet blir större och svårhanterligare ju överskådligare man försöker vara. Detta beror på att bokföringsplikten som rättsfenomen utgör ett fundament för bedömningar av en rad olika typer av rättsföljder så snart ekonomisk information i någon form är av intresse i snart sagt vilket rättsligt problem eller tvist som helst. Konsekvensen av detta blir att mitt initiala frö till tankegång ifråga om uppsatsämnet mycket snabbt utvecklats till ett mycket stort träd av tänkbara rättsliga delfrågor för olika situationer. I sig är detta en slutsats avseende den rättsliga betydelsen av att bokföringsplikt fullgörs korrekt, eftersom konsekvenserna i ogynnsamma fall lätt blir mycket svåröverskådliga. En annan slutsats är att en mera heltäckande översikt över problemområdet kräver ett större format än det en tillämparuppsats erbjuder för att ge ämnet en allsidigare belysning. Icke dess mindre anser jag att jag nu kan väga mitt syfte och mina målsättningar med arbetet mot den färdiga uppsatsen. Dessa har varit

att tillägna mig själv en överblick över problemområdet och att även presentera det på ett bra sätt för läsaren. I fråga om den första målsättningen anser jag att jag uppnått den. I fråga om den andra är det min förhoppning att även denna skall vara uppnådd.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

- Andersson, Sten*
Karnov svensk lagsamling med kommentarer 2000/01
Lagkommentar avseende Bokföringslag (1999:1078) Fakta Informationsförlag
F.I. AB 2001 (Cit. Kommentar Andersson)
- Asp, Petter*
Bokföringsbrott och legalitet SvJT 1999 s. 16
(Cit. Asp)
- von Bahr, Stig*
Karnov svensk lagsamling med kommentarer 1997/98
Lagkommentar avseende Lag 1928:370 §§ 23,24 Fakta Informationsförlag
F.I. AB 1997 (Cit. Kommentar von Bahr)
- Bergström, Sture, Håstad, Torgny,
Lindblom, Per Henrik, Rylander, Staffan*
Juridikens termer , Almqvist & Wiksell/Liber AB, 8 uppl. 1992 (Cit. juridikens termer)
- Bokföringsnämnden*
Bokföringsnämndens Praxis gällande 1 mars 1999, Bokföringsnämnden uppl 1:1 1999
- Bökmark, Jan / Svensson, Bo*
Kommentar till bokföringslagen Allmänna Förlaget, 6 uppl 1991 (Cit. Bökmark/Svensson)
- Emanuelsson Korsell, Lars*
Ekobrott, liksom! SvJT 2000 s. 932
- Folkesson, Enar*
Företaget i ekonomisk kris Nerenius & Santéus Förlag 1996 3 uppl (Cit. Folkesson)
- Grosskopf, Göran / Haglund, Erik*
Skattebrott och administrativa avgifter Studentlitteratur 1992 7 uppl
- Gullefors, Björn*
Ansvar & skadestånd Björn Lundén Information AB, 1 uppl 1999
- Hellner, Jan*
Skadeståndsrätt Juristförlaget 5 uppl 1995
- Hemström, Carl*
Bolagens rättsliga ställning Om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag Norstedts Juridik AB uppl 3:1 1998
- Hemström, Carl*
Organisationernas rättsliga ställning Om ekonomiska och ideella föreningar Norstedts Juridik AB uppl 5:1 1996

- Hemström, Carl*
Stiftelsernas rättsliga ställning
enligt 1994 års stiftelselag
Norstedts Juridik AB uppl 1:1 1996
- Holmberg, Carl*
Hult, Bengt
Leijonhufvud (tidigare Löfmarck), Madeleine
Wennberg, Suzanne
Kommentar till brottsbalken
Del I (1-12 kap.)
Norstedts Förlag AB,
7 uppl 1998 (Cit. Holmberg m.f.l)
- Jareborg, Nils*
Brotten. Andra häftet. Förmögenhetsbrotten,
2 uppl Stockholm 1986 (Cit. Jareborg)
- Jareborg, Nils*
Straffrättsideologiska fragment, Uppsala 1992
(Cit. Jareborg 1992)
- Kleineman, Jan*
Ren förmögenhetsskada Särskilt vid
vilseledande av annan än kontraktspart
Juristförlaget, Stockholm 1987
- Kleineman, Jan*
Rådgivares Informationsansvar – en
probleminventering, SvJT 1998 s. 185
(Cit. Kleineman)
- Kronqvist, Christer, Runesson, Håkan,
Sörgård, Ingela*
Vad är Ekobrott ?
Brottsförebyggande Rådet (BRÅ) 1997
- Löfmarck, Madeleine*
Brotten mot borgenärer 2 uppl
Norstedts Förlag AB, 1988
(Cit. Löfmarck)
- Leijonhufvud (tidigare Löfmarck), Madeleine,
Wennberg, Suzanne*
Brott & Straff i affärslivet
Iustus Förlag AB, 1 uppl 2000
(Cit. Leijonhufvud/Wennberg)
- Leijonhufvud (tidigare Löfmarck), Madeleine,
Wennberg, Suzanne*
Straffansvar, Norstedts Juridik AB, 5 uppl
1997 (Cit. Leijonhufvud/Wennberg
Straffansvar)
- Nerep, Erik*
Karnov svensk lagsamling med
kommentarer 1997/98
Lagkommentar avseende Handelsbalken
Fakta Informationsförlag F.I. AB 1997
(Cit. Kommentar Nerep)
- Posselius, Elisabeth, Grosskopf, Göran, Gometz,
Ulf, Huldén, Lennart*
Skyddet för aktiebolagets egna kapital
Ernst & Young Skriftserien nr 21
3 uppl 1993 (Cit. Posselius m.fl.)
- Riksskatteverket*
Handledning i skatterevision
5. Samarbete med åklagare - polis
Riksskatteverket 1992 Utg 3

Strömberg, Håkan

*Normgivningsmakten enligt 1974 års
regeringsform. 1989 2 uppl*

Zila, Josef

*Det straffrättsliga påföljdssystemet,
Norstedts, 1998 uppl 2:1*

Zila, Josef

*Specialstraffrätten en introduktion
Norstedts, 1999 uppl 2:1 (Cit. Zila)*

Åberg, Kazimir

*Karnov svensk lagsamling med
kommentarer 1997/98
Lagkommentar avseende Lag 1971:69
Fakta Informationsförlag F.I. AB 1997
(Cit. Kommentar Åberg)*

Rättsfall

NJA 1939 s. 108
NJA 1944 s. 478
NJA 1974 s. 194
NJA 1983 s. 205
NJA 1984 s. 710
NJA 1986 s. 105
NJA 1986 s. 652
NJA 1986 s. 779
NJA 1987 s. 130
NJA 1987 s. 802
NJA 1988 s. 383
NJA 1988 s. 481
NJA 1993 s. 687
NJA 1994 s 336
NJA 1996 s. 61
NJA 1996 s. 471

RH 1995:111

Offentligt tryck m.m.

BRÅ - PM 1981:1 Bokföringsbrott
SOU 1995:10 Översyn av skattebrottslagen
SOU 1995:44 Aktiebolagets organisation
SOU 1996:30 Borgenärsbrotten en översyn av
11 kap brottsbalken
SOU 2000:1 En ny aktiebolagslag

Regeringens proposition 1981/82:85
Regeringens proposition 1984/85:32
Regeringens proposition 1995/96:170
Regeringens proposition 1998/99:130

Angivna och citerade lagar m.m.

SFS 1927:77	Försäkringsavtalslagen
SFS 1928:370	Kommunalskattelagen
SFS 1962:700	Brottsbalken
SFS 1971:69	Skattebrottslagen
SFS 1972:207	Skadeståndslagen
SFS 1976:125	Bokföringslagen
SFS 1979:141	Jordbruksbokföringslagen
SFS 1980:1102	Handelsbolagslagen
SFS 1980:1103	Årsredovisningslagen 1980
SFS 1987:667	Lag om ekonomiska föreningar
SFS 1987:672	Konkurslagen
SFS 1990:324	Taxeringslagen
SFS 1994:1220	Stiftelselagen
SFS 1995:1554	Årsredovisningslagen

SFS 1995:1559	Lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
SFS 1995:1560	Lag om årsredovisning i försäkringsföretag
SFS 1996:658	Lag om ändring i skattebrottslagen
SFS 1997:483	Skattebetalningslagen
SFS 1999:1078	Bokföringslagen (Nya)