

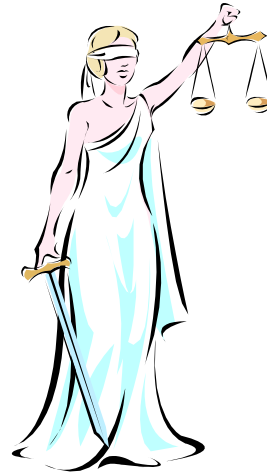
Sektionen för hälsa och samhälle

Handledare: Pontus Sjöström

Datum: 2009-05-22

Filosofie kandidatuppsats i

Handelsrätt



Bokföringsbrott

-Ansvarsfrågan

Abstract

There are today no existing demands of special accounting knowledge required when running a business. If the book-keeping contain accounting failures it can lead to responsibility for a crime. In absence of accounting knowledge the owner of the business could be responsible for accountancy crime without knowing it. Accounting is often prerequisite in finding accountancy crime. The role of the entrepreneur is to make profitable earnings, pay taxes, and make decisions in the interest of the business. The owner is always held responsible for the book-keeping even though an accountant is hired. The penalty for accountancy crime facing the owner are fines and conditional sentence and jail. The public and the auditor have different opinions of what an auditor should be responsible for. The auditor has a juridical responsibility of the content in the Auditor's report according to the law.

Sammanfattning

Det finns idag inte några speciella kunskapskrav inom redovisning i samband med att driva verksamhet. Bokföring som anses felaktig kan leda till ansvar och straffrättsliga åtgärder. Detta kan medföra att personer som är bokföringsskyldiga kan begå bokföringsbrott utan att vara medvetna om det, som en följd av brist på kunskap inom redovisning. Bestämmelsen om bokföringsbrott finns i 11 kap. 5§ brottsbalken. Bokföringen är många gånger en förutsättning för att kunna utreda om brott har begåtts. Företagarens roll är att driva verksamhet i vinstsyfte, betala skatt och sköta företagets åtaganden på bästa sätt. När det finns brister i bokföringskunskap får företagaren ansvara med sin privata förmögenhet i de fall de tilldöms böter som påföljd för bokföringsbrott. I andra fall kan ansvaret även innebära villkorlig dom eller fängelse. Även om en bokföringskontorist anlitas att sköta bokföringen ligger det i företagarens ansvar att förvissa sig om att bokföringen sköts korrekt och att bokföringsskyldigheten följs. Allmänheten och revisorerna har olika uppfattning om revisionens inriktning och revisorernas skyldigheter. På grund av de olika synsätten, klienterna, professionen och revisorerna har, uppstår ett avstånd mellan förväntningar för revisorns arbete. Allmänhetens uppfattning är att revisorn borde upptäcka fel i samband med revision. Revisorn svarar straffrättsligt för sina uttalanden i revisionsberättelsen.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemställning	7
1.3 Syfte	7
1.4 Metod	7
1.5 Avgränsningar.....	7
1.6 Uppsatsens fortsatta disposition	8
2. Bokföring och bokföringsbrott.....	9
2.1 Syftet med bokföringen	9
Rättsfall RH 2003:39.....	10
2.2 Bokföringsbrott.....	10
Rättsfall NJA 2005 s. 252	11
2.3 Bokföringsbrott ringa eller av normalgraden	12
Rättsfall NJA 2007 s. 451	13
Rättsfall RH 1995:111	14
3. Företagare	15
3.1 Företagarens roll	15
3.2 Företagarens ansvar	15
Rättsfall NJA 2004 s. 618	16
3.3 Konsekvensen av bokföringsbrott för företagare	17
4. Bokföringskunniga	17
4.1 Bokföringskunniges roll	17
Rättsfall NJA 2003 s. 550	18
4.2 Bokföringskunniges ansvar	19
Rättsfall NJA 2008 s. 697	20
4.3 Konsekvens av bokföringsbrott för bokföringskunnig	22

5. Revisor	22
5.1 Revisorns roll	22
5.2 Revisorns arbete	23
5.3 Konsekvens och ansvar för revisorn	24
Rättsfall NJA 1988 s. 383	24
6. Analys	25
6.1 Diskussion kring rättsfallen	25
6.2 Slutsats	26
6.3 Förslag till fortsatt forskning	28
Källförteckning	29

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Organisationer är mindre organiserade än vad man tror. De mål som organisationen formulerar är mer slumpmässiga än vad som i allmänhet kan tänkas. Företagsledning har ofta mindre inflytande på verksamheten än vad som inledningsvis kan uppfattas. Följaktligen uppstår det ett avstånd mellan ord och handling. Därför kan organisationer framstå som mer välordnade och fokuserade än vad de egentligen är.¹

Det finns idag inte några speciella kunskapskrav inom redovisning för att driva en verksamhet. Redovisning är enligt dagens reglering utformad så att en viss möjlighet till handlingsfrihet och egna tolkningar finns. Bokföring som anses felaktig kan leda till ansvar och straffrättsliga åtgärder. Det kan medföra att personer som är bokföringsskyldiga kan begå bokföringsbrott utan att vara medvetna om det, på grund av bristande kunskaper i redovisningen.²

Bokföringsbrott är det brott som oftast anmäls av konkursförvaltare vid granskning av konkursbo men kan också förekomma utan samband med konkurs.³

Den senaste tidens diskussion om ansvarsfrågan kring bokföringsbrott har skapat en osäkerhet bland allmänheten om vad som egentligen gäller. Bokföringskunniga så som redovisningskonsulter känner en oro över att deras arbete kan utgöra en medverkan till brottslighet och att de bär ansvar för det. Medverkansbrott är att på något sätt främja den brottsliga handlingen, att aktivt stödja brottslingen.⁴

Revisionsprofessionen där revisorerna är yrkesverksamma, har regler och direktiv som revisorer ska följa när de utför sina granskningsuppdrag. Förutom professionens direktiv ska revisorn även följa byråinternas riktlinjer och ta personligt och ekonomiskt ansvar. Revisorerna har flera lagstadgade förhållningsregler att hålla sig till när de åtar sig uppdrag.⁵ När det inte finns specificerade riktlinjer för revisorn att följa baseras revisionen på revisorns subjektiva bedömningar även om revision i sig är lagstadgad⁶ I Sverige klagar revisorerna på bristen av lagar och rekommendationer⁷

¹ Korsell, L. (2003) s. 16-19

² Dahlvist och Elofson, (2002) s. 21

³ Leijonhufvud, M. Wennberg, S. (2004) s.103

⁴ http://www.srfkonsult.se/srfmedia/rk0605_42-43.pdf

⁵ Öhman, P. (2005) s.63

⁶ Öhman, Häckner, Jansson, Tschudi, (2006).

⁷ Öhman,P. (2005) s. 76

1.2 Problemställning

Företagande är förenat med ansvar. Främst läggs ansvar på företagsägare men ansvar kan också läggas på personer som utfört bokföringen eller granskat den. Ansvarsfrågans svar ser olika ut beroende på vem frågan ställs till. Det intressanta är att undersöka ansvarsfrågan för bokföringsbrott ur ett juridiskt perspektiv. Ansvarsfrågan kan belysas ur tre synvinklar.

- 1) Förtydliga ansvaret för bokföringen för en företagare
- 2) Förtydliga ansvaret för bokföringen för en redovisningskonsult
- 3) Förtydliga ansvaret för bokföringen för en revisor

1.3 Syfte

Syftet med detta arbete är att klargöra hur långt företagarens ansvar sträcker sig. Klargöra ansvaret i förhållande till okunskap i samband med bokföring. Syftet är också att ta reda på var gränserna för ansvaret går mellan företagare och bokföringskunniga.

1.4 Metod

För att uppnå denna uppsats syfte används rättsdogmatisk metod. För få en uppfattning om vad gällande rätt är måste man utgå från att tolka lagstiftning, förarbeten, praxis samt doktrin.⁸ Då lagarna är kortfattade kan förarbetena användas för att öka förståelsen för hur lagstiftaren tänkt.⁹ Ansvarsfrågan tycks vara omtvistad och vad som egentligen gäller är oklart. I det fall en tvist skulle uppstå över ansvarsområdet kan den komma att prövas domstol. I domstol får frågan en slutgiltig bedömning och svaret kan utläsas i olika rättsfall. I detta arbete kommer olika rättsfall att studeras som valts utifrån deras relevans i förhållande till uppsatsens referensram. Rättsfall anses relevanta om de prövar ansvarsfrågan för bokföringsbrott eller revisorns ansvar. Rättsfall som berör ansvaret för bokföringskunniga är fåtaliga och därför återfinns endast ett under denna rubrik.

1.5 Avgränsningar

För att hålla sig inom ramen för uppsatsens syfte kommer avgränsningar att göras. Författaren avser att inrikta uppsatsen på bokföringsbrott i förening med okunskap. Författaren förmodar vidare att denna okunskap är vanligare bland mindre företag så som familjeföretag och liknande. Stora verksamheter har ofta tillgång till resurser, kapital på ett annat sätt och kan därmed investera i kunnig personal eller anlita revisor. Okunskap torde inte vara ett problem i den omfattningen för de större företagen som för de mindre. En person som begår ekobrott kan göra det med stor beslutsamhet och lägga ner resurser på att undvika upptäckt och lagstiftning¹⁰. Avgränsningen kommer att bestå i att större företag inte beaktas. Författaren är vidare medveten om att bokföringsbrott ofta förekommer i förening med skattefrågor. I rättsfallen har skattefrågorna avgränsats bort i syfte att hålla sig inom ramen för uppsatsen.

⁸ Peczenik 1995 s.33-35

⁹ Ibid s. 40-41

¹⁰ Korsell (2003) s. 10

1.6 Uppsatsens fortsatta disposition

- I andra kapitlet Ges en bild av vad bokföring är och syftet med att bokföra. I detta kapitel tas även bokföringsbrott upp och vilka kriterier som måste uppfyllas för att ett ansvar för bokföringsbrott ska utdömas. För att få en inblick i det rättsliga förhållningssättet till problemet studeras rättsfall i anslutning till bokföringsbrott och ansvar.
- I tredje kapitlet Då bokföringsbrott främst drabbar företagare redogörs i detta kapitel för dennes roll och ansvar.
- I fjärde kapitlet Bokföring lämnas ofta bort av olika skäl till en bokföringsbyrå och i detta kapitel behandlas den bokföringskunniges roll, ansvar och konsekvenser för den bokföringskunnige i samband med bokföringsbrott.
- I femte kapitlet Då bokföringsbrott ofta kan upptäckas av revisorer eftersom dessa genomför granskningar av bokföringsmaterial är även revisorernas roll viktig i problemet med bokföringsbrott. I detta kapitel belyses revisorernas arbete och ansvar samt konsekvenser i deras yrkesroll.
- I sjätte kapitlet Förs en slutdiskussion över teorin som tagits upp under uppsatsens gång i syfte att besvara de tre frågeställningar under problemformuleringen.

2. Bokföring och bokföringsbrott

Bestämmelsen om bokföringsbrott finns i 11 kap. 5§ brottsbalken. Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Det första kravet som lagstiftaren ställer är att det ska finnas en bokföring. Uppfylls inte detta första krav anses det objektivt sätt vara ett bokföringsbrott. Nästa krav är att bokföringen ska vara i ett sådant skick att det i huvudsak går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Bokföringen är många gånger en förutsättning för att kunna utreda om brott har begåtts. Det finns därför skäl för att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa starka krav för att ett brott skall bedömas som ringa.

2.1 Syftet med bokföringen

Enligt 5 kap. 7 § Bokföringslagen anges vilken information som skall ingå i en verifikation.

- När affärshändelsen har inträffat
- Vad den avser
- Vilken motpart den berör

Grund- och huvudbokföringen skall tillsammans göra det möjligt att överblicka verksamhetens förlopp¹¹. Det finns två huvudsyften med att bokföra. Syfte ett är att varje affärshändelse ska kunna identifieras samt kontrolleras att den blir grund- och huvudbokförd. Den ska också ingå i den officiella årsredovisningen när en sådan upprättas. Det andra syftet är att säkerställa att det finns bevis för att en viss affärshändelse har inträffat och tillförlitlig information om affärshändelsens innebörd. En bevisning om att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföring. I de fall bokföringen inte ger denna information på ett tillfredsställande sätt riskerar den bokföringsskyldige att utkrävas på ansvar däröver.¹² Med begreppet förlopp i bokföringslagens mening avses hur verksamhetens resultat och ställning vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat.¹³

Det finns ingen anledning att lagstifta om bokföringsskyldigheten med syfte att företagarens intresse ska tillgodoses, eftersom han själv är den som borde vara bäst lämpad, att veta hur de ska tillgodoses.¹⁴

När ett av syftena med bokföringen är att ur bevissynpunkt säkerställa att affärshändelsen verkligen inträffat borde en företagare inse att upprättandet av bokföringen är ett säkerhetsmoment för företagaren själv. Vilken vikt bokföringen tilläggs belyses i rättsfall RH 2003:39 där frånvaron av bokföringen får företagaren fälld för bokföringsbrott.

¹¹ Prop. 1998/99:130 s. 391.

¹² Prop. 1998/99:130 s. 247.

¹³ Prop. 1998/99:130 s. 391

¹⁴ Dahllqvist, Elofsson. (2002) s. 20

Rättsfall RH 2003:39

Rättsfrågan

I ett företag saknades grundbokföring och huvudbokföring helt för en period om ca 16 månader. Hovrätten, som biföll åtal för bokföringsbrott, konstaterade att ingen bokföring över huvud hade upprättats, varför den tilltalade inte kunde freda sig med att det med ledning av det räkenskapsmaterial som hade bevarats, bl.a. samtliga verifikationer, gick att i efterhand upprätta bokföring.

Sakfrågan

H.G. har som bolagets faktiske företrädare varit ansvarig för bolagets bokföring. H.G. har uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att inte tillse att de i rörelsen uppkomna affärshändelserna blivit löpande bokförda i grundbok och huvudbok. Rörelsens förlopp har inte alls kunnat bedömas med ledning av någon upprättad bokföring under angiven tid.

H.G. menar att rörelsens förlopp kunnat utläsas genom av honom upprättade månadsvisa sammanställningar av bolagets intäkter, momsredovisningar och transaktionsredovisningar från postgirot.

Tingsrätten gjorde följande bedömning. Omkring 90 procent av bolagets intäkter under den tid som bolaget bedrev taxiverksamhet härrörde från Taxikurir i Stockholm. Omsättningen redovisades via Postgirot. Bolagets förlopp kan utan någon större arbetsinsats i huvudsak bedömas med ledning av det begränsat antal numrerade och konterade verifikationer. Företagaren friades från ansvar för bokföringsbrott.

Hovrätten gjorde följande bedömning. Som tingsrätten konstaterat har H.G. i egenskap av faktisk företrädare för bolaget haft ansvar för bokföringen. Han har själv vidgått att han underlåtit att tillse att grundbok och huvudbok fördes under den tid som omfattas av åtalet.

Av 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) följer att affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). H.G. har inte fullgjort denna skyldighet. Någon bokföring har således inte upprättats. Då bokföring helt saknats i bolaget under avsevärd tid kan åsidosättandet av bokföringsskyldigheten inte anses utgöra ett ringa brott.

H.G. kan inte undgå straffansvar, även om bokföring troligen hade kunnat upprättas med ledning av det samlade räkenskapsmaterialet. H.G. dömdes för bokföringsbrott av normalgraden och påföljden bestäms till villkorlig dom och böter.

2.2 Bokföringsbrott

Bestämmelsen om bokföringsbrott finns i 11 kap. 5§ Brottsbalken.

11 kap. 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 bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet. Lag (2005:242).¹⁵

När det gäller brott i allmänhet måste det ha funnits en avsikt att begå ett brott för att bli straffrättsligt ansvarig. När det gäller bokföringsbrott räcker det med oaktsamhet och slarv. Ett bokföringsbrott kan begås på olika sätt. Ett sätt är att bokföra oriktigt genom en felkontering. Andra sätt kan vara att bokföringen av en eller annan anledning inte gjorts, kommit in i tid samt att den försvunnit. I samtliga fall är den som är bokföringsskyldig straffrättsligt ansvarig. Bokföringsbrott består av en huvudregel med två krav som gör att det skiljer sig i förhållande till andra brott.¹⁶ Det första kravet som lagstiftaren ställer är att det ska finnas en bokföring. Uppfylls inte detta första krav anses det objektivt sett vara ett bokföringsbrott. Nästa krav är att bokföringen ska vara i ett sådant skick att det i huvudsak går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Ifall inte detta krav är uppfyllt föreligger även här objektivt sett ett bokföringsbrott.¹⁷ Bokföringslagen (1999:1078) föreskriver hur dokumentationen av ekonomisk verksamhet ska ske. Juridiska och fysiska personer som driver ekonomisk verksamhet är bokföringsskyldiga. För en del kompletteras detta bokföringsansvar med en skyldighet att upprätta en årsredovisning av den ekonomiska verksamheten och de ska då även följa årsredovisningslagen.¹⁸

Rättsfall NJA 2005 s. 252

Rättsfrågan

Fråga om underlåtenhet att bevara verifikationer avseende varje enskilt köruppdrag i taxirörelse har stått i strid med bokföringslagen, men har inte ansetts medföra att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Sakfrågan

C.F har uppsåtligt eller av grov oaktsamhet - åsidosatt sin bokföringsskyldighet, genom att inte bevara körpassrapporterna i komplett skick. Han var inte medveten om att dessa skulle sparas. Handlingen har medfört att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Varje köruppdrag betraktas som en affärshändelse och enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) skall det för varje affärshändelse finnas en verifikation.

¹⁵ <http://www.notisum.se.ezproxy.bibl.hkr.se/index2.asp?sTemplate=/template/index.asp&iMenuID=314&iMiddleID=285&iParentMenuID=236&iLanguageID=1>

¹⁶ http://www.srfkonsult.se/srfmedia/rk0605_42-43.pdf

¹⁷ Korsell (2003) s 48

¹⁸ Agell & Malmström (2005) s. 277

Tingsrätten gjorde följande bedömning. För att straffas för bokföringsbrott gäller den begränsningen att bristerna i bokföringen skall ha den omfattningen att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte i huvudsak kan bedömas. I den del som C.F sparade kan totalt inkört belopp och tillryggalagd körsträcka utläsas. Med ledning av dessa bevarade uppgifter är det enligt tingsrättens mening möjligt att göra en bedömning i huvudsak av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Tingsrätten ogillade därför åtalet för bokföringsbrott

Hovrätten gjorde följande bedömning. Hovrätten anser att C.F:s underlåtenhet att spara bokförings material har medfört att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringsmaterialet. Den bokföringsskyldighet och ansvar som åvilar honom i egenskap av att vara näringsidkare gör honom ansvarig för bokföringsbrott. C.F. dömdes för bokföringsbrott av normalgraden. Påföljden bestämdes till villkorlig dom och dagsböter

Högsta domstolen gjorde följande bedömning. Om C.F. hade bevarat de fullständiga körpassrapporterna skulle av dessa ha framgått bl.a. vid vilket klockslag varje affärshändelse hade inträffat, intäkten för varje enskild affärshändelse under passet, löpnumret avseende affärshändelsen samt om denna varit en kontant- eller kreditkörning. Avsaknaden av denna information utgör en brist i detaljeringsgrad i informationshänseende. Bristen har dock inte medfört att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. HD tog beslutet att bokföringsbrott inte är styrkt och åtalet ogillades.

2.3 Bokföringsbrott ringa eller av normalgraden

Bestämmelserna om bokföringsbrott har en central roll i arbetet med att motverka ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter inom näringsverksamhet. Att bokföringsskyldigheten fullgörs på ett riktigt sätt är viktigt för en rad olika intressenter i samhället. Bokföringen är dessutom många gånger en förutsättning för att kunna utreda om brott har begåtts.¹⁹ Behovet av lagstiftning kring bokföringsskyldighet bedöms utifrån intressenters perspektiv.²⁰

Det finns därför skäl för att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa stora krav för att ett sådant brott skall bedömas som ringa. Om någon bokföring inte alls förekommit bör utrymmet för att betrakta brottet som ringa vara synnerligen begränsat även om antal verifikationer varit få och omsättningen varit liten²¹. I det fall då brottet begåtts i ett aktiebolag är det endast under mycket speciella omständigheter som det kan betraktas som ringa.²²

¹⁹ prop. 2004/05:69 s. 16.

²⁰ Dahlqvist och Elofsson (2005) s. 20

²¹ Dahlqvist och Elofsson (2005) s. 168.

²² SOU 1996:30 s. 128.

Rättsfall NJA 2007 s. 451

Rättsfrågan

Fråga om bokföringsbrott skall bedömas som ringa.

Sakfrågan

P.B. är författare och har fått ett flertal böcker utgivna. Genom förmedling av en revisor köpte han ett lagerbolag. Han betalade inte in något aktiekapital utan fick veta att hans "intellektuella kapital" räckte som insats. Någon verksamhet kom bolaget aldrig att bedriva. Bolagets enda intäkt var ersättningen för en filmoption om 26 000 kr som P.B. erhållit och som han tog upp i bolagets deklaration, varvid en skatteskuld uppkom för bolaget. Han förde vidare över sitt privata telefonabonnemang på bolaget som därmed erhöll telefonräkningar som emellertid P.B. själv betalade. Bolaget hade ingen löpande bokföring och upprättade inte någon årsredovisning, varför det påfördes förseningsavgifter av PRV. P.B. bedömde att det inte fanns behov av någon bokföring då verksamhet inte bedrevs. Han hade inga inkomster och hade inte råd att anlita någon revisor.

I egenskap av att vara ensam styrelseledamot anses han ansvarig för att åsidosatt sina skyldigheter enligt två punkter.

1. Löpande bokföring (grund- och huvudbok) har inte förts. I vart fall har bokföringen inte bevarats på ett betryggande sätt.
2. Årsredovisning för räkenskapsåret har inte upprättats

Till följd av åsidosättandet kan bolagets förlopp, ekonomiska resultat och ställning i huvudsak inte bedömas med ledning av bokföring.

Tingsrätten gjorde följande bedömning. Han anses vara skyldig till bokföringsbrott. Med hänsyn till att ifall bokföring och årsredovisning skulle ha upprättats hade den varit i blygsam omfattning. Därutöver finns det inget som talar för att P.B:s underlåtenhet skulle ha varit led i någon ekonomisk planering. På dessa två grunder bedömdes brottet som ringa och påföljden bestämdes till böter.

Hovrätten gjorde följande bedömning. Även om det har varit få affärshändelser att bokföra och det inte hade funnits mycket att ta upp i en årsredovisning, är det dock klarlagt att P.B. helt åsidosatt sina skyldigheter. Brottet kan därför inte bedömas som ringa utan borde ha föranlett ansvar som ett brott av normalgraden. Hovrätten har i sin bedömning också beaktat att gärningen omfattar en tämligen lång tidsperiod och att det inte har rört sig om obetydliga belopp. Påföljden bestämdes till villkorlig dom och dagsböter.

Högsta domstolen gjorde följande bedömning. Någon löpande bokföring har inte skett och någon årsredovisning har inte upprättats. Även om antalet transaktioner som skulle ha bokförts varit mycket begränsat har det inte varit helt obetydligt. Inte heller omsättningen har varit helt obetydlig. HD:s bedömning av omständigheterna med särskilt beaktande av intresset att verksamhet drevs i aktiebolagsform. Med hänsyn till att det är särskilt viktigt att för denna bolagsform bokföra korrekt. Kan den brottslighet som P.B. gjort sig skyldig till inte bedömas

som ringa. Han dömdes för bokföringsbrott av normalgraden. HD bestämde påföljden till villkorlig dom och dagsböter.

Rättsfall RH 1995:111

Rättsfrågan

Månadsvisa sammanställningar från bank (transaktionsredovisningar), där huvuddelen av ett aktiebolags affärshändelser fanns redovisade, har inte fritagit företagsägaren från ansvar för bokföringsbrott när grundbokföring saknats.

Sakfrågan

R.B har drivit bokföringsskyldig verksamhet i form av motellrörelse och försäljning av drivmedel m.m. R.B, är den enda styrelseledamot i verksamheten och är därför ansvarig för bokföringen. Han har underlåtit att under ovan angivna tid kronologiskt och systematiskt bokföra inträffade affärshändelser. Bokföringsskyldigheten har åsidosatts på sådant sätt att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Bolaget bedrev verksamheten i hyrda lokaler. Upp till 90 procent av intäkterna kom från en och samma hyresgäst. Någon egentlig bokföring har inte skett i bolaget. Verifikationer har emellertid samlats i ett tiotal pärmar. Till en början anlätades en revisionsbyrå för att sköta bokföringen. När verksamheten började gå dåligt ansåg sig R.B inte ha råd att anlita bokföringsfirman. Mot bakgrund av att cirka 90 procent av inkomsterna kom i klumpsummor från denna enda hyresgäst och redovisades i månadsvisa kontoutdrag från banken. Det förekom inte mer än ett 50-tal bokföringshändelser per månad, ansåg R.B sig ha en god överblick över rörelsens förlopp och utveckling.

R.B. har inte följt bokföringslagens huvudregel på annat sätt än att han samlat rörelsens verifikationer i pärmar. Han har således genom att inte ens föra dagbok åsidosatt sin bokföringsskyldighet.

Tingsrätten gjorde följande bedömning. Tingsrätten finner det vara uppenbart att avsaknaden av bokföring i en rörelse av ifrågavarande slag medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte kan i huvudsak bedömas. R.B kan anses varit medveten om sin skyldighet att ordna med bokföring för rörelsen och kan därför inte undgå ansvar för bokföringsbrott. Påföljden bestämdes till villkorlig dom och böter.

Hovrätten gjorde följande bedömning. Ett bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken föreligger om bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (1976:124) åsidosatts och "rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen". För ansvar krävs alltså inte enbart att bokföringsskyldigheten har åsidosatts utan även att detta medför någon av de konsekvenser som anges i lagrummet. Det har i samband med lagstiftningen på området och i rättsfall (NJA 1986 s. 779) uttalats att straffbarhet förutsätter att felet är sådant att vid granskning av böckerna rätta sammanhanget lätt undandrar sig uppmärksamheten, att straffbarhet föreligger om sanningen visserligen kan utrönas av böckerna men först efter mödosam forskning samt att ansvar inte skall inträda för obetydliga oriktigheter i bokföringen.

R.B. har inte, så som bokföringslagen föreskriver, bokfört inträffade affärshändelser kronologiskt och systematiskt.

Även om 90 procent av intäkterna kom från samma hyresgäst och att betalningarna sköttes via bank och på så vis går lätt att spåra är antalet bokföringshändelser för många för att det kan anses vara obetydligt. Kontantförsäljningen går inte att spåra via redovisning från banken och kan inte saknar inte betydelse för rörelsens resultat. Av redovisningen från banken har inte framgått vad uttagna beloppen använts till. För att få klarhet i inkomsterna och utgifterna har det varit nödvändigt att söka i pärnarna med verifikationer. Bristernas omfattning anses vara så stora det inte varit möjligt att av bokföringen göra en huvudsaklig bedömning av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Därmed är åtalet för bokföringsbrott styrkt och påföljden bestäms till villkorlig dom och böter.

3. Företagare

Företagarens roll är att driva verksamhet i vinstsyfte, betala skatt och sköta företagets åtaganden på bästa sätt. Företagsledningen ska följa aktiebolagslagen. Skriftliga instruktioner ska också upprättas om hur fördelningen av arbetet ska vara mellan VD, styrelsen och andra organ i företaget. Företagare får ta ett stort juridiskt ansvar för den verksamhet de valt att bedriva. När det finns brister i bokföringskunskap får de ansvara med sin privata förmögenhet i de fall de tilldöms böter som påföljd för bokföringsbrott. I andra fall kan ansvaret även innebära villkorlig dom eller fängelse.

3.1 Företagarens roll

Företagarens roll är att driva verksamhet i vinstsyfte, betala skatt och sköta företagets åtaganden på bästa sätt. Organisationen värderas efter vad den faktiskt presterar²³ därför är företagarens roll viktig för organisationens framgång. Regler är sällan entydiga²⁴ vilket kan försvåra företagarens beslutstagande. Det beslut som företagaren tar kan vara avgörande för företagets existens. Saknar företagaren kunskap om lagstiftning och bokföring resulterar det i att företaget tar högre risk än vad det skulle gjort om så inte var fallet.

3.2 Företagarens ansvar

Företagsledningen har en del olika arbetsuppgifter. De ska bland annat se till att bokföringen, medelförvaltning och företagets ekonomiska förhållande kontrolleras. Därigenom kan felaktigheter hittas och förhindras i redovisningen. Deras uppgift är att se till att företaget drivs enligt lagar och regler. Ledningen ska följa aktiebolagslagen. Ledningen ska även framställa en årsredovisning efter varje räkenskapsår. Styrelsen och VD ska skriva under denna redovisning och på så sätt ansvara för att den utförts med god redovisningssed och enligt lagen. Skriftliga instruktioner ska också upprättas om hur fördelningen av arbetet ska

²³ Korsell 2003 s. 23

²⁴ Korsell 2003 s. 24

vara mellan VD, styrelsen och andra organ i företaget.²⁵ VD och styrelseledamöter kan bli personligen ansvariga för förpliktelser som bolaget ådragit sig efter att årsredovisning och revisionsberättelse inte lämnats inom viss tid.²⁶

Rättsfall NJA 2004 s. 618

Rättsfrågan

Underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisningar för ett aktiebolag har ansetts utgöra bokföringsbrott. Även fråga om brotten varit att anse som ringa.

Sakfrågan

H.N. har i egenskap av företrädare för bolaget, uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att underlåta att inom föreskriven tid, avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Rörelsens resultat eller ställning kan inte ens i huvudsak bedömas med ledning av bokföring eller årsredovisning.

Rörelsen som H.N. bedrev avsåg film- och nöjesverksamhet. I början var omfattningen liten. Han startade bolaget tillsammans med C. von A. De ägde vardera 50 % av aktierna och H.N. var ende styrelseledamot. Bokföringen sköttes av C. von A. H.N.'s egen roll var att "sätta produktionen på hjul". Bokföring i bolaget utfördes löpande. Han fick vetskap om att årsredovisningen blev försenad men varken bolagets revisor eller någon annan gjorde dock en stor sak av förseningen. H.N. själv kontrollerade bolagets ställning genom att kontrollera bolagets postgirokonto. Antalet verifikationer rörde sig om cirka 50 stycken. Han granskade dock aldrig den egentliga bokföringen. H.N. hade fullgjort en tvåårig gymnasieutbildning inom byggnation. Han saknade kunskaper om bokföring.

Tingsätten gjorde följande bedömning. Det är klarlagt att H.N. i egenskap av ende styrelseledamot i bolaget, underlåtit att inom föreskriven tid avsluta bokföringen med årsredovisning avseende räkenskaperna. På grund härav har rörelsens resultat och ställning inom föreskriven tid inte i huvudsak kunnat bedömas. H.N. får anses ha handlat av oaktsamhet. Brotten kan inte anses ringa. Påföljden bestäms till villkorlig dom och böter

Hovrätten gjorde följande bedömning. När Åklagaren använder begreppet bokföringen åsyftas egentligen årsredovisningen. Med sådan syftning utesluts det övriga bokföringsmaterialets innehåll. Prövningen av huvudsakskriteriet måste emellertid rimligen ske med beaktande av innehållet i den samlade bokföringen. För att inte straffbarheten enligt lagrummet skall utsträckas längre än lagstiftaren avsett. Eftersom åklagaren inte vare sig påstått att det föreligger brister i bokföringen i övrigt eller framlagt någon utredning härom, kunde åklagarens ansvarspåstående om bokföringsbrott inte bifallas. H.N. friades från ansvar för bokföringsbrott

Högsta domstolen gjorde följande bedömning. Balansräkningen och resultaträkningen har till syfte att visa rörelsens ekonomiska ställning respektive resultat och de utgör för detta ändamål nödvändiga delar av bokföringen. Det får således anses att rörelsens ekonomiska resultat och

²⁵ Lundqvist, Nilsson, Persson, (2005)

²⁶ Löfgren, K. Kornfeld, M. (2002) s. 21

ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. Av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste också krävas att den verkligen föreligger inom den föreskrivna tiden. H.N anses ansvarig för de brister som förekommit och därmed ansvarig till bokföringsbrott.

Det är visserligen att beakta att rörelsen hade relativt blygsam omfattning. Å andra sidan måste också beaktas att årsredovisningen är en viktig del av bokföringen och att den var försenad. Vid en samlad bedömning är brotten inte att anse som ringa. H.N. skall således fällas till ansvar för bokföringsbrott av normalgraden. Påföljden bestäms till villkorlig dom och böter.

3.3 Konsekvensen av bokföringsbrott för företagare

Företag har ett stort juridiskt ansvar för den verksamhet de valt att bedriva. När det finns brister i bokföringskunskap får de ansvara med sin privata förmögenhet i de fall de tilldöms böter som påföljd för bokföringsbrott. I andra fall kan ansvaret även innebära villkorlig dom eller fängelse. Konsekvensen för en företagare som dömts för bokföringsbrott är att denne kan tilldömas ett förbud att driva näringsverksamhet. En sådan belastning kan för en relativt lång tidsperiod förstöra företagarens entreprenörmöjligheter då rykte kan påverka framtida affärsframgång. I de fall då företagare inte kan finansiera sin verksamhet på annat sätt än banklån, begärs ofta personliga tillhörigheter som säkerhet för banklånet. När företagaren får i ett senare skede av olika anledningar ta ansvar för bokföringsbrott kan de personliga tillhörigheterna som hus och liknande riskeras.

4. Bokföringskunniga

Trots att en bokföringskontorist anlitas att sköta bokföringen ligger det i företagarens ansvar att förvissa sig om att bokföringen sköts korrekt och att bokföringsskyldigheten följs. Företagarens ansvar frångås inte, trots att en bokföringskunnig borde ha uppmärksammat företagaren tydligare att bokföringen inte sköttes korrekt än vad som gjorts. Företagarens försening med inkommande årsredovisning och felkontering av affärshändelser kan vara brottslig, men brottet är egentligen genomfört innan redovisningskonsultens ansvar träder in. Brottet begås av företagaren innan konsulten engageras.

4.1 Bokföringskunniges roll

Med formuleringen bokföringskunnig avses i denna uppsats vara den som åt någon annan utför bokföringen. Det skulle kunna vara en lekmannarevisor, redovisningskonsult, bokföringskontorist eller någon annan i liknande position. En del företagare kan av olika anledningar som okunnighet eller brist på tid välja att lämna bort bokföringsarbetet. En bokföringskontorist verksamhet grundar sig på att utföra bokföringstjänster åt andra. Trots att en bokföringskontorist anlitas att sköta bokföringen ligger det i företagarens ansvar att förvissa sig om att bokföringen sköts korrekt och att bokföringsskyldigheten följs. Företagare

kan inte ursäktas sig med okunnighet eller på annat sätt lämna över ansvaret på den bokföringskunnige.

Rättsfall NJA 2003 s. 550

Rättsfrågan

Fråga om styrelseledamot med ansvar för de administrativa uppgifterna i ett aktiebolag av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att underlåta att utöva tillsyn och kontroll över att bokföringsarbetet utfördes på ett korrekt sätt. 11 kap. 5 § BrB.

Sakfrågan

J.J. har i egenskap av företrädare för Glasmästaren i Tumba AB har uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att inte kronologiskt och systematiskt bokföra affärshändelser. Detta har haft till följd att rörelsens förlopp, resultat och ställning inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföring.

J.J. skötte det administrativa arbetet i styrelsen. Han var dock inte kunnig på området utan är utbildad glasmästare. Han vidarebefordrade alla handlingar till bokföringsbyrån som han anlitat sedan tjugo år tillbaka. Det gick bra i firman tills de förlorade en stor kund. Under den sista tiden betalade han vissa räkningar om det fanns pengar. Han hade en pärm med flikar för varje dag i månaden. Han förde in fakturor och inbetalningar per aktuell dag. När månaden var slut skickade han pärmen till bokföringsbyrån. Han kunde inte betala bokföringsbyrån under år 2000. Han visste inte om att de hade slutat sköta bokföringen eftersom de gjorde mervärdesskatteredovisningen. J.J. tittade inte så noga på de handlingar han fick från byrån utan skrev bara under deklARATIONER och annat som han fick utan att vara insatt.

U.S.-S. är redovisningskonsult och har åtagit i uppdrag att bokföra, och göra bokslut samt deklARATIONER åt bolaget. Eftersom de inte fick betalt för sitt arbete nöjde de sig med att upprätta momsdeklARATIONER, uppbördsredovisningar och årsbokslut.

Tingsrätten gjorde följande bedömning. J.J. var företrädare för bolaget som saknade bokföring och rörelsens förlopp, resultat och ställning inte i huvudsak har kunnat bedömas. I målet är vidare klarlagt att J.J. har varit den person i styrelsen som har haft det huvudsakliga ansvaret för de administrativa uppgifterna i bolaget och därmed även för att bokföringen sköttes. Fråga är då om J.J. som företrädare för bolaget har handlat uppsåtligt eller av oaktsamhet när han inte ombesörjde att bokföringsskyldigheten fullgjordes.

Med beaktande av att J.J. under tiden ända fram till konkursen har samlat verifikat och kontinuerligt överlämnat dem till bokföringsbyrån anser TR:n att det inte är visat att han uppsåtligt har åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet. Bristen ligger i att J.J. borde reagerat när han inte fick information om rörelsens ställning från bokföringsbyrån. Hans skyldighet är att kontrollera att bokföringen sköttes. Han anses handlat oaktsamt och tillskrivs ansvar för bokföringsbrott. Med hänsyn till det stora antalet affärshändelser som inte har bokförts och omsättnings omfattning, kan brottet inte anses som ringa. J.J. har inte tidigare gjort sig skyldig till brott. TR:n bestämmer påföljden till villkorlig dom och dagsböter.

Hovrätten gjorde följande bedömning. Frågan i målet är om J.J. varit oaktsam genom att inte försäkra sig om att bokföring skedde på föreskrivet sätt. Bokföringsbyrån har trots den uteblivna betalningen fortsatt att ta emot verifikationer och att upprätta månatliga deklARATIONER och även fakturerat bolaget för detta. Omständigheterna är sammantaget inte sådana att J.J. kan anses ha gjort sig skyldig till straffbar oaktsamhet med avseende på fullgörandet av bokföringsskyldigheten. Åtalet skall då ogillas. Hovrätten finner inte företagaren skyldig till bokföringsbrott.

Högsta domstolen gjorde följande bedömning. J.J. var den person i bolagets styrelse som hade det huvudsakliga ansvaret för de administrativa uppgifterna i bolaget och därmed även för att bokföringen sköttes. För utförandet av det praktiska bokföringsarbetet anlätades en bokföringsbyrå. Den omständigheten att det praktiska bokföringsarbetet uppdragits åt en bokföringsbyrå innebär inte att J.J. befriats från sin skyldighet att sörja för att bokföringen fullgjordes i överensstämmelse med lag. Såsom administrativt ansvarig har det ålegat honom att fortlöpande övervaka att arbetet sköttes.

Av avgörande betydelse för oaktsamhetsbedömningen blir då om det förelegat några sådana särskilda omständigheter som medför att hans underlåtenhet ändå får anses ursäktlig.

J.J. saknar själv kunskaper i bokföring, att bokföringsbyrån skött sitt arbete i tjugio år, att han erhöll momsdeklARATIONER, uppbördsredovisningar och årsbokslut samt att han uppfyllde sitt eget åtagande genom att till byrån lämna verifikationerna i kronologisk ordning. Han har vidare hävdade att han till följd av nu nämnda omständigheter måste ha haft rätt att utgå från att byrån skulle upplysa honom ifall bokföringsarbetet inte kunde utföras på ett riktigt sätt.

Bolaget hade vid denna tid ekonomiska svårigheter och betalade inte bokföringsbyråns fakturor. I detta läge har det varit av särskild vikt att J.J. kontrollerade att bokföringen utfördes korrekt. Hans underlåtenhet att göra detta kan, inte anses ursäktlig och han måste således anses ha varit oaktsam. Han kan därför inte undgå ansvar för bokföringsbrott. Med hänsyn till den omfattning i vilken bokföringsskyldigheten åsidosatts kan brottet inte anses som ringa. HD bestämde att påföljden till villkorlig dom och dagsböter.

4.2 Bokföringskunniges ansvar

Företagarens försening med inkommande årsredovisning och felkontering av affärshändelser kan vara brottslig, men brottet är egentligen genomfört innan redovisningskonsultens ansvar träder in, före dennes tid. Brottet begås av företagaren innan konsulten engageras. Konsultens hjälp att i efterhand bokföra affärshändelser eller konstruera en årsredovisning samt bokslut kan inte anses främja brottet. Redovisningskonsulten har ingen skyldighet att neka till eller hoppa av ett sådant redovisningsuppdrag.²⁷

²⁷ http://www.srfkonsult.se/srfmedia/rk0605_42-43.pdf s 43

Rättsfall NJA 2008 s. 697

Rättsfrågan

Fråga om en person som åtagit sig uppdrag att utföra viss bokföring åt en företagare har främjat bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll genom att föra in uppgifter i bokföringen på grundval av ett bristfälligt underlag.

Sakfrågan

K.M. med firma Kanonkorv har bedrivit näringsverksamhet och uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt den med rörelsen förenade bokföringsskyldigheten genom att såväl löpande som slutligt inte bokföra. Att inte upprätta och bevara verifikationer för alla affärshändelser på ett betryggande sätt. Till följd härav har rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Brotten är grova på grund av deras omfattning och då bokföringen systematiskt undandragits mycket betydande intäkter.

K.M. anlitar B.S. som bokförare i verksamheten. B.S. har med råd och dåd främjat angiven gärning uppsåtligen eller av oaktsamhet respektive uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Främjandet består i att B.S., som utfört såväl den löpande bokföringen som årsbokslutet. Dessa räkenskaper har konstruerats på K.M:s muntliga uppgifter trots att det inte funnits erforderliga verifikationer. Därigenom har både den löpande bokföringen och årsbokslutet blivit missvisande.

Tingsrätten gjorde följande bedömning.

Beträffande K.M (företagaren)

Det är styrkt att K.M. har brustit i sin bokföringsskyldighet. Gärningarna är grova på grund av sin art och omfattning. Tingsrätten dömde K.M. för bokföringsbrott som ansågs grovt till fängelse 8 månader samt meddelade honom näringsförbud under tre år.

Beträffande B.S. (bokföringskunnige)

B.S. har inte fått några som helst verifikationer av K.M. avseende intäkter och löner, utan själv på grundval av telefonuppgifter från K.M. upprättat kortfattade månadsrapporter över intäkter och skrivit lönekvitton. B.S. har medgett att han fått ett bristfälligt bokföringsunderlag från K.M., men att han fortlöpande uppmanat denne att bättra sig och anser sig på så vis inte främjat K.M:s gärningar. B.S. påpekar att han saknade uppsåt att främja gärningarna, eftersom han litade på att K.M. lämnade riktiga uppgifter och de uppgifter om intäkter och löner som denne lämnade verkade rimliga i förhållande till verksamhetens art. B.S. måste, när han godtog K.M:s muntliga uppgifter som bokföringsunderlag, ha insett faran för att bokföringen blev oriktig. B.S. anses handlat med likgiltighet för felrisken och att han därför uppsåtligt främjat K.M:s brottsliga gärning. B.S. skall därför dömas för medhjälp till normalgraden av de gärningar som K.M. döms för. Tingsrätten dömde B.S. för medhjälp till bokföringsbrott till villkorlig dom och böter.

Hovrätten gjorde följande bedömning

Beträffande K.M. (företagaren)

Hovrätten finner sammantaget att K.M. gjort sig skyldig till bokföringsbrott samt att brotten skett uppsåtligen. Då gärningarna skett systematiskt och omfattat stora belopp är brotten att bedöma som grova. Hovrätten dömde K.M. för bokföringsbrott som ansågs grovt till fängelse 8 månader samt meddelade honom näringsförbud under tre år.

Beträffande B.S. (bokföringskunnige)

Även om de uppgifter B.S. erhöll inte var i alla avseenden fullständiga kan det inte anses att B.S. haft anledning att misstänka att ytterligare kostnader fanns i dessa avseenden. Vad som enligt B.S:s egna uppgifter förekom i samband med inhämtandet av nödvändiga uppgifter för bokföringen såvitt avser försäljningsintäkterna måste däremot ha ingivit B.S. starka misstankar om att K.M:s uppgifter inte byggde på ett korrekt underlag, något som också vinner stöd av att han vid upprepade tillfällen ansåg det nödvändigt att för K.M. påtala att denne måste åstadkomma bättre underlag för bokföringen och även genom att han på en av de i bokföringen intagna månadsrapporterna angående försäljningsinkomsterna angivit att ”anteckningar saknas, varför beloppet till viss del får anses skönsmässigt uppskattat”. Genom att B.S. under dessa förhållanden fortsatt att sköta K.M:s bokföring under lång tid har han visat sådan likgiltighet för att bokföringen skulle bli oriktig att han skall dömas för uppsåtlig medverkan till K.M:s brottslighet. Hovrätten dömde B.S. för medhjälp till bokföringsbrott till villkorlig dom och böter.

Högsta domstolen gjorde följande bedömning endast beträffande B.S

K.M fick inte prövningstillstånd

Frågan i HD är om B.S. - så som tingsrätten och hovrätten funnit - skall dömas för medhjälp till bokföringsbrott

Enligt 23 kap. 4 § BrB skall ansvar som i balken är föreskrivet för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat denna med råd eller dåd. Ansvar för medhjälp förutsätter således att gärningen har ”främjats”.

Riksåklagaren har gjort gällande att B.S. har främjat K.M:s gärningar genom att dels bokföra dennes muntliga uppgifter, dels inte övertyga sig om att bokföringen blivit korrekt. Enligt riksåklagaren har därigenom både löpande bokföring och årsbokslut - vilka utförts av B.S. - blivit missvisande.

Det uppdrag som B.S. åtog sig var begränsat till ansvaret för att affärshändelserna bokfördes i systematisk ordning på det sätt som förutsatts vid en huvudbokföring. Som B.S. har beskrivit uppdraget var det i stor utsträckning fråga om att han skulle utföra de rent bokföringstekniska åtgärder som rörelsen gav upphov till med ledning av det underlag som han fick av K.M. Den grundläggande skyldigheten att verifiera affärshändelser har således inte ingått bland B.S:s uppgifter. Vad som främst har åberopats mot honom är inte heller att det har funnits brister i underlaget i och för sig utan att han trots bristerna har vidtagit sina bokföringsåtgärder med ledning av underlaget, vilket i sin tur skall ha fört med sig att det funnits bokförda poster som inte kunnat verifieras och att bokföringen blivit missvisande.

Vid bedömningen om B.S. har främjat bokföringsbrott bör det beaktas att han flera gånger uppmanat K.M. att förbättra underlaget för bokföringen. Det är således inte fråga om att han okritiskt eller passivt godtagit ofullständigt dokumenterade uppgifter innan de fördes in i huvudboken. Det bör också vägas in i bedömningen att B.S. i rapporterna för två månader uttryckligen angett att försäljningsintäkterna i avsaknad av anteckningar fått uppskattas skönmässigt och att han således genom upplysningen försökt motverka att hans bokföringsåtgärder skulle ge en missvisande bild av intäkterna.

Kvar står själva det förhållandet att B.S. har bokfört uppgifter grundade på ett underlag som han insåg vara bristfälligt med avseende på bl.a. erforderliga verifikationer. Detta har dock inte i sig varit ägnat att underlätta gärningarna eller på annat sätt inneburit att gärningarna främjats i den mening som avses i 23 kap. 4 § BrB. B.S. friades från ansvar för medhjälp till bokföringsbrott.

4.3 Konsekvens av bokföringsbrott för bokföringskunnig

Straffansvar för medverkan finns i lagrum 23 kap 4 § Brottsbalken. Straffansvar för bokföringsbrott kan läggas på den som faktiskt hjälper till med bokföringsbrottet. Detta kan ske genom att dölja felaktigheter eller andra kreativa lösningar. För att fällas för bokföringsbrott räcker det att man förfarit/handlat oaktsamt eller varig slarvig. Utifrån denna synvinkel kan rådgivarens ansvar på medverkan nivå funderas över. Kan oaktsamhet aktualiseras även för medverkandeansvar och få konsulten fälld för medhjälp?²⁸

5. Revisor

Allmänheten och revisorerna har olika uppfattning om revisionens inriktning och revisorernas skyldigheter. På grund av de olika synsätten, klienterna, professionen och revisorerna har, uppstår avstånd mellan förväntningarna för revisorns arbete. Allmänhetens uppfattning är en annan, att revisorn borde upptäcka felet. I Sverige klagat revisorerna på bristen av lagar och rekommendationer. Revisorn kan bli skadeståndsskyldig ifall denne orsakar skada för det företag som denne reviderar. Revisorn kan även bli skadeståndsskyldig till aktieägare eller annan i vissa fall. Revisorn svarar straffrättsligt för sina uttalanden i revisionsberättelsen.

5.1 Revisorns roll

Revisorernas uppgift i företagsvärlden är att utreda om redovisningen är gjord på ett riktigt sätt och att revisorn är trovärdig.²⁹ Klienterna anser att revisorernas viktigaste uppgift är att utgöra hinder för risker som bedrägeri och brott.³⁰

²⁸ http://www.srfkonsult.se/srfmedia/rk0605_42-43.pdf

²⁹ Westerdahl, S. (2007) s. 290

³⁰ Westerdahl, S. (2007) s. 293

Revisorn anses ha en kontrollerande uppgift, att intyga att den externa företagsrapporteringen uppfyller redovisningens referensram³¹ på detta sätt hindras bolagets intressenter att få en felaktig bild av företaget.³² Ur en annan synvinkel skulle revisorns kontroll kunna framstå som en form av skydd för företagare för att hindra de misstag i bokföringen som kan tänkas ske. Revisorns kontroll utgör en säkerhet på att allt står rätt till och kan på så sätt skapa en trygghet för företagaren.

Revisorns uppgift är att oberoende kontrollera den information som företagen lämnar stämmer överens med verkliga utfall³³. När det inte finns specificerade riktlinjer för revisorn att följa baseras revisionen på revisorns subjektiva bedömningar även om revision i sig är lagstadgad³⁴

Företagen har idag ett större behov av att få en helhetssyn, framförhållning och ekonomisk planering än vad det tidigare efterfrågade.³⁵ Ramverket för redovisningen har ökat och revisionsfunktionerna har skärpts vilket har lett till att revisorernas tjänster har ökat. Revisorernas uppgifter har utvecklats till liknande konsulttjänster, som omfattar skatterådgivning och en rad andra tjänster. Denna sidoverksamhet har visat sig vara lönsammare än vad revisionen själv är. De har gett högre status för revisionsbyråerna.³⁶

5.2 Revisorns arbete

Revision går ut på att ett företags redovisning och förvaltning granskas³⁷. Revisorn granskar företagets bokföring, årsredovisning och företagsledningens förvaltning som sen blir en revisionsberättelse³⁸. Det är svårt att granska varje verifikation i stora företag därför läggs vikten på att granska interna kontrollsystem³⁹. Det är däremot inte tillräckligt att endast kontrollera det interna kontrollsystemet för företagen. I sitt arbete utför revisorn granskning av verifikationerna och utför nästan aldrig endast en kontrollgranskning. Även de stora företagens interna kontroll kan på vissa ställen vara bristfällig och därför måste det alltid kompletteras med att kontrollera andra poster.⁴⁰

Intressenterna ställer ett högre krav av säkerhet än vad revisorerna tycker är rimligt.⁴¹ När det uppstår skandaler skylls det på revisorernas brister i arbetet. De på grund av att kunderna har en överskattad förhoppning av vad revisorn kan och hinner utföra. Allmänheten och revisorerna har olika uppfattning om revisionens inriktning och revisorernas skyldigheter. På grund av de olika synsätten, klienterna, professionen och revisorerna har, uppstår avstånd mellan förväntningarna för revisorns arbete.⁴²

Det är för att de mindre företagen förväntar sig mer än bara en granskning. De vill även få rådgivning, identifiera risker och brister i företaget så de kan känna sig trygga. På grund av att

³¹ Artsberg, K. (2005) s. 165

³² Exler, G. (2005) s. 10

³³ Westerdahl, (2007)s. 290-292

³⁴ Öhman, Häckner, Jansson, Tschudi, (2006).

³⁵ www.revisionsbyra.com

³⁶ Westerdahl, (2007) s. 294

³⁷ Westerdahl (2007).

³⁸ Westerdahl, (2005).

³⁹ Öhman, (2005).

⁴⁰ Hagert (2009)

⁴¹ Öhman (2005) s. 65

⁴² (Öhman, 2005) s. 60-79

det uppstår nya lagar måste revisorn lägga ner mer tid på klienten. Detta ser inte en klient förutom att det blir dyrare. Att kostnaden för revisionsarbetet ökar skapar förväntningsgap eftersom företaget inte ser hur mycket tid som går åt för en revisor.⁴³

När revisorn gör sina granskningar kontrollerar han vissa delar, inte allt och vissa fel kan ta sig igenom. Allmänhetens uppfattning är en annan, att revisorn borde upptäcka felet. Förväntningsgapet påverkar yrkets framtid och det borde ligga i revisorernas intresse att värna om sitt rykte och oberoende för att få behålla samhällets tillit till professionen.⁴⁴ De lagar som berör revisorn finns i Aktiebolagslagen 9 kap och för lekmanrevisor i 10 kap. I Sverige klagas revisorerna på bristen av lagar och rekommendationer. Uttryckliga lagar och rekommendationer kan minska revisorns ansvar. Genom att det alltid kan ges en hänvisning till lagen i det fall något ifrågasättande av revisorns arbete uppkommer. På så vis kan revisorn uppleva en form av trygghet i lagen.⁴⁵

5.3 Konsekvens och ansvar för revisorn

Revisorn kan bli skadeståndsskyldig ifall denne orsakar skada för det företag som denne reviderar. Skadan ska ersättas vilket gäller både vid uppsåt och oaktsamhet. Revisorn kan även bli skadeståndsskyldig till aktieägare eller annan i vissa fall.⁴⁶ En revisor som deltar i bokslutsarbetet ansvarar straffrättsligt för sina råd och gärningar. I vissa fall kan revisorn hållas ansvarig för bokföringsbrott trots att endast en revisionsberättelse skrivits. Revisorn svarar straffrättsligt för sina uttalanden i revisionsberättelsen. När det i revisionsberättelsen påstås att god redovisningssed används trots att detta inte är riktigt kan revisorn löpa risken av ansvar för osant intygande.⁴⁷ Både auktoriserade och godkända revisorer måste inneha en ansvarsförsäkring⁴⁸ enligt 27 § revisorslagen (2001:883). En konsekvens för revisorerna som uppkommer i samband med den obligatoriska ansvarsförsäkringen är att vissa företagsledningar avsiktligt använder revisionen som en metod att förflytta ansvar från ledningen till revisorns ansvarsområde.⁴⁹

Om revisorns handlande orsakat felaktigheter i nästföljande balansräkning kan risken för ansvar utökas med medhjälp till bokföringsbrott.⁵⁰ Det straffrättsliga ansvaret omfattar både råd och den praktiska hjälp som revisorn ger åt sina klienter. I de fall då rådet orsakar att klienten i ett senare skede begår brott, riskerar revisorn ansvar för medhjälp till brottet.⁵¹

Rättsfall NJA 1988 s. 383

En revisor hade lämnat rena revisionsberättelser, trots att bokföringen åsidosatts vilket medfört oriktiga uppgifter i balans- och resultaträkningarna påföljande år. HD fann att revisorn lämnat sina berättelser trots att han vetat om att hans medarbetare orsakats osedvanligt omfattande arbetsinsatser. Revisorn hade emellertid inte övertygat sig om huruvida svårigheterna verkligen blev bemästrade eller vidtagit någon ytterligare granskning. Han fälldes till ansvar för att han av oaktsamhet främjat företagarens bokföringsbrott.⁵²

⁴³ Lundqvist, Nilsson, Persson, (2005)

⁴⁴ Koh, Woo, (1998) s. 147

⁴⁵ Öhman, (2005)

⁴⁶ FAR förlag (2006) s 121

⁴⁷ Dahlqvist, Elofsson (2002) s. 43

⁴⁸ FAR förlag (2006) s 122

⁴⁹ Exler (2005) s. 6

⁵⁰ Dahlqvist, Elofsson (2002) s. 43

⁵¹ Dahlqvist, Elofsson (2002) s. 44-48

⁵² Dahlqvist, Elofsson (2002) s. 43

I likhet med andra rådgivare har även revisorn ett utvidgat straffansvar i de fall då revisorn av grov oaktsamhet främjat annans uppsåtliga brottsliga gärning. Revisorn riskerar att beläggas med förbud mot juridisk eller ekonomiskt biträde enligt straffbestämmelsen 2§ lagen (2001:367). Lagstiftarens avsikt med att straffbelägga även medverkan är att markera för rådgivare att dessa måste vara försiktiga med sin rådgivning för att inte riskera att underlätta brottslig verksamhet.⁵³

6. Analys

En företagare tar ett långtgående ansvar. I de fall som bokföringen lämnas iväg på grund av att företagaren är okunnig i bokföring, tas en risk med vem som anlitas att utföra bokföringen. Det som redovisningskonsulten ansvarar för är att bokfört verifikationerna på rätt sätt. Redovisningskonsulten har inget långtgående ansvar för att ifrågasätta de uppgifter som en företagsägare lämnar. Revisorn ansvarar för vad som står i revisionsberättelsen och att den upprättats enligt god revisionsred. Revisor har i egenskap som rådgivare ett utvidgat straffansvar i de fall då revisorn av grov oaktsamhet främjat annans uppsåtliga brottsliga gärning. Revisorn måste vara försiktig med sin rådgivning för att inte riskera att medverka och underlätta brottslig verksamhet då detta kan medföra straffansvar för revisorn.

6.1 Diskussion kring rättsfallen

När bokföring inte finns i sin helhet kan det medföra straffansvar för en företagare. Detta framstår tydligt av rättsfallet NJA 2005 s. 252 nedan. I rättsfallet framgår det att vissa delar av bokföringen har uteslutits av företagaren. Kärnfrågan i rättsfallet är bedömningen om huruvida det går att utläsa företagets resultat och ställning på den information som finns tillgänglig. De olika instanserna har gjort olika bedömningar. I rättsfallet friades företagaren av HD från ansvar för bokföringsbrott. Ifall HD gjort bedömningen att resultatet och ställningen inte i huvudsak hade kunnat bedömas hade företagaren antagligen blivit ansvarig, detta då bevisningen kan tolkas vara svag på att affärshändelserna verkligen inträffat. Vikten av en bokföring väger tungt när straffansvar ska bedömas dock kan man enligt detta rättsfall förstå att felaktigheter i vissa små detaljer förbises så som HD gjorde i det rättsfall. Att C.F gjort en bokföring skyddade honom från straffansvar trots att den inte var korrekt och vissa delar försvunnit.

I rättsfallet RH 1995:111 påpekas att redovisningen från banken inte är tillräcklig ur bevissynpunkt när det gäller vad de uttagna beloppen använts till. Ett av bokföringens syften är att säkerställa att det finns bevis för att en viss affärshändelse har inträffat och att tillförlitlig information om affärshändelsens innebörd finns. Som tidigare nämnts i uppsatsen är upprättandet av bokföringen ett säkerhetsmoment även för företagaren själv.

I rättsfallet NJA 2003 s. 550 frångår inte ansvaret företagaren trots att bokföringskunnig borde uppmärksammat företagaren tydligare att bokföringen inte sköttes korrekt än vad som

⁵³ Dahlqvist, Elofsson (2002) s. 44-48

gjordes. Bokföringskunnige fortsatte att ta emot verifikationer utan att bokföra dem och gav då en falsk bild till företagaren att allt stod rätt till med bokföringen. I detta fall var företagaren en glasmästare det skulle kunna ifrågasättas om han verkligen hade kunskapen att förstå att bokföringen inte sköttes. Det är inte så lätt för den som inte är insatt i pappersarbetet.

Normen som rättsfallet NJA2007 s. 451 tillstyrker är att oavsett om verifikationerna är fåtaliga kommer ansvar att utkrävas då bokföring inte skett. För att återknyta till det första kravet (nämns i punkt 2.2 ovan) som lagstiftaren ställer, framkommer det hur viktigt det är att bokföring upprättas oavsett företagets omfattning. Uppfylls inte detta första krav anses det objektivt sett vara ett bokföringsbrott. I detta rättsfall gjorde frånvaron av bokföringen att företagaren blev straffrättsligt ansvarig för bokföringsbrott.

I ett annat rättsfall NJA 2004 s. 618 bedömde HD ett aktiebolags försening med inlämnande av årsredovisning med tre respektive fyra månader för två räkenskapsår som bokföringsbrott av normalgraden trots att rörelsen hade en relativt blygsam omfattning.

NJA 2004 s. 618 Att stå skriven som styrelseledamot i bolagsordningen är direkt avgörande för vem som ska tilldömas ansvar för bolagets åtaganden. Här kan även anföras att bolaget egentligen ägdes av två delägare med hälften var, men hela ansvaret läggs på styrelseledamoten allenast. I det nämnda rättsfallet var det C. von A. som skötte bokföringen men något ansvar av henne har inte utkrävts trots att hon till lika var ägare av bolaget. Trots att H.N saknar kunskap om bokföring får han bära hela ansvaret ensam, detta eftersom han var den enda styrelseledamoten i bolaget.

I rättsfall (NJA 2005 s. 252) gjorde HD bedömningen att trots att bokföringen inte fanns i sin helhet och vissa delar saknades att inget straffansvar skulle tilldömas företagaren. En slutsats som författaren gör från HD:s bedömning av fallet är att en viss del felaktigheter ändå tillåts i bokföringen. Dock får dessa fel inte vara så pass väsentliga att möjligheten till att utläsa företagets resultat och ställning inte rubbas.

6.2 Slutsats

En företagare tar ett långtgående ansvar. I de fall som bokföringen lämnas iväg på grund av att företagaren är okunnig i bokföring, tas en risk med vem som anlitas att utföra bokföringen. I det fall något skulle gå fel är det den som är bokföringsskyldig som ansvarar för att bokföringen görs korrekt. Det ligger även i dennes ansvar att förvissa sig om att kontrollera att den görs korrekt. Sammanfattningsvis kan slutsatsen dras att företagsägaren/bokföringsskyldige är alltid ansvarig oavsett kunskap om bokföring.

En bokföringskunnig så som en redovisningskonsult tar i princip inget ansvar alls. Det som redovisningskonsulten ansvarar för är att bokfört verifikationerna på rätt sätt. En redovisningskonsult kan bokföra på ett muntligt underlag så länge det görs tydligt i bokföringen att uppgifterna är skönmässigt bestämda. Redovisningskonsulten har inget långtgående ansvar för att ifrågasätta de uppgifter som en företagsägare lämnar. När en kund kommer med en plastkasse med verifikationer och vill få det bokfört, gör redovisningskonsulten inget fel i att åta sig uppdraget. Företagarens brott är redan begått, att inte bokföra systematiskt och kronologiskt. Redovisningskonsulten har inget ansvar för att

främjat brott och riskerar inte heller att dömas för medhjälp. Redovisningskonsultens ansvar kan sammanfattas enligt: Bokför rätt och då följer inget ansvar.

Revisorn ansvarar för vad som står i revisionsberättelsen och att den upprättats enligt god revisionssed. Revisor har i egenskap som rådgivare ett utvidgat straffansvar i de fall då revisorn av grov oaktsamhet främjat annans uppsåtliga brottsliga gärning. Revisorn måste vara försiktig med sin rådgivning för att inte riskera att medverka och underlätta brottslig verksamhet då detta kan medföra straffansvar för revisorn.

En glasmästare som i rättsfall (NJA 2003 s. 550) eller en författare (NJA 2007 s. 451) måste vara kunniga inom sin yrkesroll och ett visst krav ställs på dem från allmänhetens sida i form av förväntningar. Anlitas en glasmästare har kunden en förväntning om att glasmästaren är kunnig inom glas ”området” och en skomakare ska ha kunskap om att laga skor.

När bokföringen lämnas bort till en bokföringskunnig är det inte mer än rimligt att vissa förväntningar bör infrias när tjänsten att göra bokföringen åt någon annan erbjuds. Kunskapen infinner sig hos den bokföringskunnige men inte alltid hos företagaren och då borde det kunna ställas en del krav på tjänsten som levereras av den bokföringskunnige. Denna synpunkt skulle kunna sättas i sammanhanget att revisorn ansvarar för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Den tjänst som revisorn erbjuder att revidera ett företag ska en del förväntningar infrias och med det kan också krav ställas på tjänstens kvalitet. För att återknyta till bokföringskontoristen tycks inte den tjänst som den bokföringskunnige erbjuder företagaren bestå av samma karaktär. Det finns inte många rättsfall som berör bokföringskontoristens ansvar på ett tydligt sätt. Företagaren är alltid ytterst ansvarig för företagets bokföring och bokföringsskyldigheter oavsett om bokföringen lämnas iväg eller inte och oavsett om företagaren saknar kunskap om bokföring. Det är principmässigt ungefär samma sak som att skomakaren inte tar ansvar för att inte lagat skon ordentligt eller ett företag som inte tar ansvar för sina produkter som är behäftade med fel eller farliga för allmänheten. Ansvaret och kunnandet läggs över på kunden, skyll dig själv om du inte visste att du köpte en dålig vara.

När revisionsplikten slopas för de mindre företagen är det av stor vikt att företagsägare och styrelseledamöter uppmärksammas på det juridiska ansvar de faktiskt har. I förhållande till att det inte finns några kunskapskrav på redovisning i samband med företagande kan ansvaret som åvilar dem anses näst intill orimligt. Ofta är det de som blir hårdast drabbade både ekonomiskt och juridiskt när felaktigheter i bokföringen uppstår. En rundringning till de lokala skattkontoren bekräftar att företagare inte direkt upplyses om det juridiska ansvaret som är förenligt med verksamheten. På informationsträffar och företagsträffar som anordnas av skattekontoren läggs fokus på redovisning av moms samt ifyllande av blanketter och liknande.

För att skapa lite mer djup till diskussionen valde författaren av denna uppsats att spontant diskutera ansvarsfrågan med fyra lokala företagare. Gemensamt för alla fyra var att de inte förknippade företagsansvar i samband med bokföringsbrott utan snarare med risker. Risken med att driva verksamhet i övrigt, konjunkturoro, nedgående försäljning osv. Det juridiska

ansvaret var inte deras spontana association till formuleringen ”ansvar med att driva företagsverksamhet”.

Alla av de fyra tillfrågade hade anlitat antingen bokföringsbyrå eller revisor för att de själva inte ansåg sig vara tillräckligt insatta i bokföring för att på egen hand sköta den. De uttryckte ingen oro över ansvaret förenat med bokföringsskyldigheten då revisorn eller bokföringsbyrån ”sköter det” trots att tillfrågningen är allt för blygsam omfattning, för att några generella slutsatser ska kunna dras, vilket inte heller syftet med den var. Dock kan den ändå ge en inblick att det faktiskt förekommer okunskap bland allmänheten/ företagare vad gäller juridiska ansvarsfrågor och företagsverksamhet.

En fundering som vuxit fram under arbetets gång är att ansvaret bör till viss mån lättas från företagarens axlar. Detta för att det borde säkra deras position och roll i samhället som trots allt inte borde ses som obetydlig. En företagare tar stora risker i form av investerat kapital, tid och andra åtagande när en verksamhet startas. Att dessutom ta ett så tungt ansvar när det gäller juridiska ansvaret skulle kunna förefalla överdrivet och kanske lite ålderdomligt som inte alls passar i dagens samhälle och dess utveckling. Ett samhälle som underlättar företagandet tjänar i det långa loppet mest och bör utvecklas bättre än samhälle där bromsklossar för företagande existerar.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Framtida forskning bör ägnas åt en mer omfattande undersökning av kunskapen bland företagare och allmänhet när det gäller ansvar i förhållande till företagsverksamhet. Att vidare undersöka, var och på vilket sätt informeras nya företagare, om ansvarsfrågan, som precis startat verksamhet. Det skulle även vara intressant med att undersöka möjligheterna till att omstrukturera ansvar mellan företagare, bokföringskunniga och revisorer. En annan idé är att undersöka om ett minskat ansvar för företagare skulle främja nyetableringar av företag.

Källförteckning

Litteratur

Agell, A. Malmström, Å. (2005) Civilrätt. Liber AB, Malmö

Artsberg, K. (2003) Redovisningsteori – policy och praxis, Liber AB, Trelleborg

Dahlqvist, A-L. Elofsson, S. (2002) Bokföringsbrott och bokföringslagen. Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Löfgren, K. Kornfeld, M. (2002) Personligt ansvar vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m. Nordstedts Juridik AB. Stockholm

Peczenik, A. (1995) Juridikens teori och metod. Fritzes Förlag, Göteborg

Avhandling

Korsell, L. (2003). Bokföringsbrott -en studie I selection. Kriminologiska institutionen. Stockhoms Universitet. Akademitryck, Edsbruk

Vetenskapliga artiklar

Föreningen Auktoriserade revisorer (2006) ”Revisionen – En praktisk beskrivning” FAR Förlag AB

Koh, H., Woo, E. (1998). “The expectation gap in auditing” Managerial Auditing Journal 13/3, s 147-154

Westerdahl, S. (2007). “Intima främlingar - revisorer i arbete”

Öhman, P. (2005) “Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker”

Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A. och Tschudi, F. (2006). ”Swedish Auditors´ View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things”. European Accounting Review, Vol. 15, No 1, s 89-114

Uppsatser

Exler, G. (2005) ”Revisorns ansvar i förhållande till tredjeman.” Ekonomi Högskolan, Lunds universitet

Lundqvist, O., Nilsson, M., Persson, M. (2005) ”Förväntningsgap och revisorns roll – en studie av förväntningsgapet i olika perspektiv” Ekonomihögskolan lunds universitet

SOU

SOU 1996:30 Borgenärsbrotten, en översyn av 11 kap. brottsbalken : slutbetänkande

Propositioner (Prop.)

Prop. 2004/05:69 Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer

Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

Rättsfall

NJA 2008 s. 697

NJA 2007 s. 451

NJA 2005 s. 252

NJA 2004 s. 618

NJA 2003 s. 550

NJA 1988 s. 383

RH 2003:39

RH 1995:111

Samtal med revisor

Charlotta Hagert (2009) Auktoriserad revisor från Öhrlings Price Waterhouse Coopers

Internet

<http://www.revisionsbyra.com>

<http://www.notisum.se.ezproxy.bibl.hkr.se/index2.asp?sTemplate=/template/index.asp&iMenuID=314&MiddleID=285&iParentMenuID=236&iLanguageID=1>

http://www.srfkonsult.se/srfmedia/rk0605_42-43.pdf